**INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA COMUNIDAD DE MADRID DE 1 DE DICIEMBRE DE 2017. CONTABILIDAD. EFECTOS EN DÉFICIT Y DEUDA DE LA COMUNIDAD DE MADRID POR LA MODIFICACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE LAS FACTURAS, A PRESENTAR POR LAS CONCESIONARIAS DE LOS HOSPITALES PFI.**

**Modalidad de informe: Consulta.**

**Área temática: Contabilidad.**

**Informe vigente.**

El Director General de Gestión Económico-Financiera y de Infraestructuras Sanitarias realiza esta consulta, considerando que esta modificación contribuye al cumplimiento de los principios de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y buen Gobierno.

Para ello, desde esa Dirección General se ha aportado la documentación que se le ha requerido.

Los contratos afectados son los de concesión de obra pública para la construcción y explotación de los hospitales siguientes:

* Hospital Puerta de Hierro de Majadahonda
* Hospital del Henares
* Hospital de Parla
* Hospital Infanta Leonor
* Hospital Infanta Sofía
* Hospital del Sureste
* Hospital del Tajo

En todos los casos, actualmente, los activos construidos y adquiridos por el concesionario al amparo de estos contratos, con criterios de contabilidad nacional, están asignados a éste.

En el escrito inicial ya se indicaba que, el sistema para determinar la retribución y pago a cada sociedad concesionaria, se establece en el Anexo V de los PCAP que rigen los contratos. *Dispone que las cantidades a pagar por la Administración en contraprestación a la explotación de la obra pública, en cómputo anual, se determinan por la Cantidad Máxima Anual que hayan fijado en sus ofertas las concesionarias en concepto de retribución por la explotación de la obra pública.*

*Así, la Cantidad Máxima Anual se compone de:*

* *Una Cantidad Fija Anual (CFA), que no será superior al 40% de la Cantidad Máxima Anual (CMA) ofertada.*
* *Una Cantidad Variable Anual (CVA). Su importe se determina por la cuantía máxima ofertada por la Sociedad Concesionaria, en valor de 2005, resultante de la suma de las tarifas anuales aplicadas a cada uno de los servicios (TAS) objeto de explotación recogidos en el Anexo VII, en el supuesto de cumplimiento de la totalidad de los estándares establecidos en el PPTE.*

El cálculo de las cantidades a pagar mensualmente, se realiza mediante una fórmula que recoge el importe fijo y variable, minorado, en su caso, por las deducciones mensuales por deficiencias en el cumplimiento de los estándares de disponibilidad y calidad en la prestación de cada uno de los servicios, tal y como se definen en el PPTE. Asimismo, se aplican correcciones mensuales en concepto de ajuste en el importe de las deducciones de cada servicio, relativas a la última liquidación practicada.

Las facturas emitidas por las concesionarias, no discriminan la parte destinada a retribuir los servicios prestados de aquella que financia la inversión realizada. Por ello, desde esa Dirección General, se plantea la conveniencia de *modificar la estructura de las facturas que presentan las concesionarias, en el sentido de que, en las mismas, se distinga la parte que va destinada a retribuir los servicios prestados de la que va destinada a amortizar los gastos de construcción e inversiones de reposición. Todo ello, bien entendido, sin modificar el régimen económico del contrato y sin que las cantidades totales a pagar se vean alteradas.*

El borrador del Acuerdo de modificación de los contratos de concesión de obra pública para la construcción y explotación de cada uno de los hospitales, recoge en sus estipulaciones, en primer lugar, la Cantidad Máxima Anual (CMA, fijada por el contrato inicial y sus modificaciones), y posteriormente el reparto, en porcentaje sobre la CMA e importe, que corresponde a diversos conceptos, tanto de inversión como de explotación y mantenimiento. Las partes acuerdan reflejarlo en la facturación, supeditando el cambio a que esta modificación no supondrá variación alguna en el canon a percibir por el concesionario ni modificación del alcance de los servicios objeto del contrato.

De acuerdo con lo anterior, parece deducirse que el cálculo de cada pago mensual, a las sociedades concesionarias, se efectúa aplicando la misma fórmula establecida en el expediente de contratación, con el matiz de que sobre el importe resultante, con posterioridad a la modificación, se aplica la diferenciación porcentual aprobada. Si este es el caso, la mera diferenciación en factura de la retribución asignada a la inversión del resto de retribuciones, en contabilidad nacional, no afecta al balance de riesgos existente previamente y no se modifica su incidencia en el déficit y la deuda de la Comunidad de Madrid. En otro caso, sería preciso analizar nuevamente los riesgos del expediente y valorar sus posibles efectos en el déficit y la deuda públicos.

No obstante, se considera relevante que ese centro directivo valore que el objetivo que se está persiguiendo, de diferenciar en factura la parte que va destinada a retribuir los servicios prestados de la que va destinada a amortizar los gastos de construcción e inversiones de reposición, se alcanza mediante el adecuado registro en la contabilidad patrimonial y administrativa del SERMAS de las construcciones realizadas por las empresas adjudicatarias de los contratos de concesión.

En relación con el referido registro en contabilidad patrimonial, el informe de fiscalización horizontal de regularidad del subsector público empresarial de la Comunidad de Madrid (ejercicios 2011-2015), aprobado por Acuerdo del Consejo de la Cámara de Cuentas de 19 de octubre de 2017, pone de manifiesto que “El activo no corriente de los seis hospitales creados en 2006 no recoge, ni en su inmovilizado intangible ni en su inmovilizado material, el valor de los edificios que ocupan, cuya propiedad corresponde a la empresa concesionaria. Dichos edificios tampoco se han registrado ni en la Consejería de Sanidad ni en el SERMAS. Estos inmuebles deben ser objeto de valoración, a efectos de su integración en los balances correspondientes (con la integración de los hospitales en el SERMAS durante el ejercicio 2016, estos importes deberán registrarse en el balance de este ente)”.

Desde la perspectiva contable el desglose en factura y el registro en balance de los edificios que ocupan los hospitales son, por tanto, cuestiones conexas, considerándose adecuado darles un tratamiento conjunto; a tal fin se recoge a continuación la propuesta elaborada por este centro directivo.

**Propuesta de contabilización de la construcción realizada por las empresas adjudicatarias de los contratos de concesión de obra pública de los hospitales “Hospital Puerta de Hierro”, “Hospital del Norte”, “Hospital del Sur”, “Hospital del Sureste”, “Hospital de Vallecas”, “Hospital del Henares” y “Hospital del Tajo” gestionados por el Servicio Madrileño de Salud (SERMAS).**

**Antecedentes**

En el ámbito del Servicio Madrileño de Salud (SERMAS) se encuentran vigentes siete contratos de concesión de obra pública que fueron adjudicados por el Consejero de Sanidad y Consumo en 2005.

El objeto de estos contratos es la redacción del proyecto de construcción, la ejecución de las obras y la explotación y mantenimiento de la obra pública y del mobiliario. La explotación y mantenimiento incluyen la puesta a disposición del hospital de la obra pública y el mobiliario, y la prestación por las sociedades concesionarias de los servicios residenciales y complementarios no sanitarios, así como la explotación de las zonas complementarias y espacios comerciales autorizados. Los servicios concretos que debe prestar la concesionaria son los de limpieza, seguridad, restauración, residuos urbanos y sanitarios, mantenimiento del edificio e instalaciones, conservación de viales y jardines, lavandería, esterilización, desinsectación y desratización, transporte interno-externo y gestión auxiliar (TIGA), gestión de almacenes y distribución y gestión de personal administrativo de recepción/información y centralita telefónica (Apoyo administrativo). En ningún caso se incluyen los servicios médico-sanitarios. Los pliegos determinan las obligaciones para el contratista referidas a la adquisición y mantenimiento de mobiliario y para el establecimiento de niveles óptimos de disponibilidad y calidad en la explotación de las obras, el cumplimiento de normas de calidad, gestión medioambiental y eficiencia energética y disposiciones en materia de subcontratación.

Las sociedades concesionarias perciben los rendimientos de las explotaciones comerciales y una retribución por parte de la administración sanitaria que se determina a partir de una cantidad máxima anual (CMA) que dichas concesionarias han establecido en sus ofertas, y se compone de una cantidad fija y una variable (CVA). La CVA se distribuye en función de los servicios de explotación prestados en cada uno de los hospitales y se actualiza anualmente con la inflación. A la retribución de las concesionarias se le aplican deducciones si la prestación de los servicios está por debajo de los niveles óptimos de disponibilidad y calidad exigidos en los pliegos. También, las cantidades a abonar por la prestación de los servicios de gestión de la restauración y de esterilización pueden ser modificadas si se producen variaciones significativas en el volumen de prestación de ambos servicios. Estas variaciones dependen de la ocupación y del número de intervenciones quirúrgicas respectivamente.

El contrato tiene una duración de treinta años, al cabo de los cuales deberán revertir las obras y sus zonas complementarias y anexas a la Administración en perfecto estado de conservación y sin derecho a ningún tipo de contraprestación ni indemnización.

**Forma de registro**

Si bien ni el Plan General de Contabilidad Pública, ni el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad de Madrid, así como tampoco sus normas de desarrollo, regulan el tratamiento contable en las entidades concedentes de las infraestructuras construidas por las empresas concesionarias, sí existen criterios contables para el registro de tales infraestructuras en la concedente emitidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) Consulta 7, publicada en su Boletín Oficial (BOICAC) con el número 94/2013 y por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) Consulta nº 4/2016, de 7 de abril, publicada en su Boletín Informativo nº 146 , en su respectivo ámbito competencial.

Hay que referirse asimismo a la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas que es de aplicación a las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente. Esta Orden no regula el tratamiento contable relativo a las entidades concedentes, no obstante, su utilización como referente se hará mediante su aplicación por analogía a la otra parte de la operación: la concedente.

A nivel internacional sí se encuentra regulada esta cuestión, concretamente en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) número 32, “Acuerdos de concesión de servicios: la concedente”.

Adicionalmente, esta Intervención General ha sometido a consulta de la IGAE el asunto de referencia.

En base a lo dispuesto en la NICSP número 32 y los criterios emanados del ICAC y de la IGAE, en particular la Consulta nº 4/2016, de 7 de abril, cabe concluir que para aquellos acuerdos de concesión vigentes que se hubieran formalizado en ejercicios anteriores y que no estuvieran registrados, la entidad concedente (SERMAS) deberá hacer los ajustes necesarios en su contabilidad para reflejar los activos y pasivos que se encuentren afectos a la concesión.

El alta en la contabilidad de la entidad concedente de los activos de concesión proporcionados por la entidad concesionaria o de cualquier mejora en un activo ya existente de la concedente, realizada por la concesionaria deberá medirse por el valor razonable del activo.

La contrapartida para realizar el alta del activo de concesión será una cuenta de pasivo, que tendrá distinta naturaleza en función de los términos que se establezcan en el acuerdo de concesión, pudiendo articularse dos modelos de registro distinto: 1) El modelo del pasivo financiero y 2) El modelo de concesión de un derecho a la concesionaria; asimismo podría establecerse 3) un modelo mixto.

**Modelo de pasivo financiero**

La entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero a la entidad concesionaria por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios. A tal efecto, aquellos activos afectos a la concesión proporcionados por la concesionaria (construidos, mejorados o adquiridos por ella) se darán de alta en la contabilidad de la concedente con fecha 1 de enero del año en que se disponga de su valoración y se registrarán de acuerdo con su naturaleza, valorándose por su valor razonable en dicha fecha, siempre y cuando no pudiera determinarse con fiabilidad el valor contable que habrían tenido dichos activos si se hubieran dado de alta en el momento que correspondía, momento de adquisición o puesta a servicio, (dicho valor contable sería igual al valor razonable en el momento de su alta incrementado, en su caso, por los desembolsos posteriores –efectuados por la concedente o por la concesionaria– y disminuido por la amortización acumulada que debería haberse practicado y por la corrección valorativa acumulada por deterioro que hubieran sufrido hasta 1 de enero del año en que se disponga de su valoración).

El pasivo o pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero, deberán darse de alta también en la contabilidad del ente concedente con fecha 1 de enero del año en que se tenga su valoración, y deberán valorarse de conformidad con la Norma de reconocimiento y valoración 9ª, “Pasivos financieros”, (con carácter general se valorarán por el valor actual de los flujos de efectivo contractuales restantes especificados en el acuerdo de concesión, actualizados al tipo de interés contractual, si existiera, o, en caso contrario, aplicando la tasa de interés a la que la entidad deba liquidar los intereses por aplazamiento o demora en el pago).

Las diferencias entre el activo y el pasivo contabilizados se imputarán a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

En los contratos de concesión se recoge asimismo la dotación de mobiliario de los hospitales. En este sentido, tanto la dotación inicial como las reposiciones que hubieran tenido lugar se registrarán en los términos señalados anteriormente.

Las anotaciones contables a realizar son las siguientes.

* Por el alta de la construcción en el supuesto de que pueda determinarse con fiabilidad el valor contable que habrían tenido dichos activos si se hubieran dado de alta en el momento que correspondía:

 Construcciones afectas a concesión (211X)

a

Proveedores de inmovilizado a largo plazo, construcciones afectas a concesión (173X)

Proveedores de inmovilizado a corto plazo, construcciones afectas a concesión (523X)

Amortización Acumulada construcciones (2811)

Deterioro de valor de Construcciones (2911)

Resultados de ejercicios anteriores (120)

* Por el alta de la construcción en el supuesto de que no pueda determinarse con fiabilidad el valor contable que habrían tenido dichos activos si se hubieran dado de alta en el momento que correspondía:

Construcciones afectas a concesión (211X)

a

Proveedores de inmovilizado a largo plazo construcciones afectas a concesión (173X)

Proveedores de inmovilizado a corto plazo construcciones afectas a concesión (523X)

Resultados de ejercicios anteriores (120)

* Tratándose del mobiliario, el registro es análogo al de las construcciones, utilizándose a tal efecto las cuentas Mobiliario afecto a concesión (216X), Proveedores de inmovilizado a largo plazo, mobiliario afecto a concesión (173X), y Proveedores de inmovilizado a corto plazo, mobiliario afecto a concesión (523X).

**Modelo de concesión de un derecho de uso a la entidad concesionaria**

El ente concedente no tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero a la entidad concesionaria por la construcción, adquisición o mejora de un activo de concesión, y concede a la entidad concesionaria el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros. La concedente contabilizará el activo por el valor razonable, y utilizará como contrapartida de los activos de concesión proporcionados por la concesionaria una cuenta de pasivo representativa de la parte de ingresos no devengados que surgen de la transacción, que se irán devengado durante el período de la concesión de acuerdo a lo previsto en la norma de reconocimiento y valoración 15ª, “Ingresos con contraprestación”, del PGCP de la Comunidad de Madrid.

Los ingresos no devengados se minorarán en el importe del canon (o retribución por concepto análogo) por explotación de los activos de concesión no devengado que tenga que satisfacer la concesionaria a la concedente.

Las anotaciones contables a realizar son las siguientes.

Construcciones afectas a concesión (211X)

a

 Ingresos anticipados a largo plazo (18X) \*

Ingresos anticipados (485)

\* Cuenta a crear en el PGCP de la Comunidad de Madrid

En el ejercicio en que se produzca el devengo del ingreso, la cuenta 485 se cargará con abono a la cuenta del grupo 7, “Ventas e ingresos por naturaleza”, que corresponda en función de la naturaleza del ingreso.

**Modelo mixto**

Si como consecuencia de la contraprestación a realizar, la entidad concedente incurre en parte en un pasivo financiero y en parte en la concesión de un derecho a la entidad concesionaria a la explotación de los activos objeto de concesión, se contabilizará de forma separada cada parte del pasivo total reconocido por la operación, cada una de acuerdo con los apartados 1) y 2) anteriores.

No obstante, es admisible aplicar exclusivamente uno u otro modelo cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del

SERMAS.

En este sentido, dada la ausencia de normativa de contabilidad pública que profundice en la posible casuística de porcentajes que supone cada parte sobre el total, hacemos referencia a la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas que señala en su Norma segunda 1.2.d) “si la contraprestación recibida consiste parte en un activo financiero y parte en un inmovilizado intangible, la empresa concesionaria registrará dicha contraprestación en términos de proporción de acuerdo con lo previsto en las letras b) y c) anteriores. No obstante, en aquellos casos en que el componente del activo financiero o del inmovilizado intangible suponga, al menos un 90% de la contraprestación recibida, la empresa concesionaria podrá reconocer la totalidad de la contraprestación como un activo financiero o un inmovilizado intangible, respectivamente”.

**Terrenos**

Los terrenos en los que se asientan las construcciones fueron objeto de cesión gratuita indefinida por los ayuntamientos en cuyo término municipal se encuentran. Estos terrenos fueron valorados al incorporarse al correspondiente registro de la Dirección General de Patrimonio, por lo que únicamente será necesario realizar su registro contable por parte del SERMAS de la forma siguiente:

Terrenos afectos a concesión (210X)

a

 Aportación de bienes y derechos (1001)

**Aspectos presupuestarios**

El pasivo o pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero actualizados al tipo de interés contractual, si existiera, o, en caso contrario, aplicando la tasa de interés a la que la entidad deba liquidar los intereses por aplazamiento o demora en el pago, supone que a medida que se van devengando los intereses y realizando el reconocimiento de la obligación y propuesta de pago a los concesionarios se realizan las siguientes anotaciones contables:

1. Devengo de intereses:

Intereses de deudas por activos afectos a concesión (662X)

 a Proveedores de

inmovilizado a corto plazo construcciones afectas a concesión (523X)

Proveedores de inmovilizado a corto plazo, mobiliario afecto a concesión (523X).

1. Reconocimiento de obligación y propuesta de pago

Proveedores de inmovilizado a corto plazo construcciones afectas a concesión (523X) Proveedores de inmovilizado a corto plazo, mobiliario afecto a concesión (523X).

a

(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos corrientes

Desde un punto de vista del presupuesto de gastos supone la imputación de las cuotas mensuales al capítulo 6 “Inversiones reales” por el importe del principal y al capítulo “Gastos financieros” por la cuantía de la carga financiera. Será, por tanto, necesario tener suficiente y adecuadamente presupuestados los importes mensuales a satisfacer.