

IMPLICACIONES PRESUPUESTARIAS Y CONTABLES DE LA COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA. SU INCIDENCIA EN EL CUMPLIMIENTO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Gregorio Cuñado Ausín

Auditor del Tribunal de Cuentas

Introducción

Uno de los elementos caracterizadores de todo sistema social es su carácter dinámico y evolutivo, adaptándose a las nuevas circunstancias políticas, sociales, económicas,...que en cada momento se pudieran presentar. En este sentido, la evolución del Sector público no sólo es fácilmente perceptible cuando se comparan actuaciones situadas en diferentes referencias temporales, sino que, sobre todo, es una de las exigencias y requisitos que le son permanentemente reclamados para que su actuación responda a los objetivos que justifican su propia existencia.

La modernización de la gestión pública constituye un reto permanente y es una prioridad exigible a los responsables públicos que se concreta en la definición de los nuevos espacios y escenarios públicos y en la búsqueda de mecanismos y procedimientos que conjuguen la preocupación por los objetivos de eficacia, eficiencia y economía con la seguridad jurídica y el fortalecimiento de los principios de participación y transparencia democrática.

Se suele situar la preocupación por potenciar la gestión pública eficaz y eficiente en la denominada crisis fiscal del Estado de Bienestar, al constatarse el continuado incremento de las actividades del Sector público en el sistema económico- especialmente tras la segunda guerra mundial-, con la consiguiente detracción de recursos al Sector privado, dando lugar a incrementos ininterrumpidos del déficit público y a niveles de elevado endeudamiento. La propia configuración tradicional de los presupuestos facilita, por sí misma, la aparición de déficits y desequilibrios presupuestarios, dado el asimétrico comportamiento de los gastos y de los ingresos que a lo largo de un ejercicio económico se

prevén liquidar, como puede deducirse de la circunstancia de que el reconocimiento de los derechos presupuestarios, principalmente los de carácter tributario, es una variable externa condicionada por el nivel de actividad del sistema económico, mientras que el capítulo de gastos tiene una fácil propensión al crecimiento y a su consolidación, resultando de general aceptación la conveniencia de intensificar el gasto público ante situaciones de atonía económica.

La naturaleza expansiva del gasto público y su frecuente desconexión con la disponibilidad de fondos para su financiación, máxime cuando aparecen las dificultades, políticas, sociales y económicas, para incrementar la presión fiscal, han favorecido un crecimiento persistente del déficit público, acompañado de una acusada flexibilización en la disciplina presupuestaria, diluyéndose la relevancia y significación del propio presupuesto como referencia y síntesis de las actuaciones públicas programadas para un determinado ejercicio o período y de las necesidades financieras para su materialización.

Este proceso acumulativo de déficits condujo a una situación de dificultades financieras y a la reconocida crisis fiscal del Estado de Bienestar, lo que llevó a la toma de decisiones en una doble dirección. Por un lado, se adoptó, cuando fue posible, una política generalizada de privatizaciones con la que, a la vez que se reduce el ámbito del sector público, se incrementan los recursos financieros con los que poder minorar el nivel de endeudamiento, política que se ha visto complementada con un aumento de las externalizaciones de numerosos servicios públicos. Por otro, se ha tomado conciencia de la necesidad de potenciar la disciplina presupuestaria y de acotar las actuaciones del Poder Ejecutivo, encuadrando los presupuestos anuales dentro de unos límites máximos de gasto y de unos escenarios plurianuales y restringiendo las posibilidades de su posterior modificación durante el proceso de ejecución del mismo, lo que viene a significar un reforzamiento del control parlamentario y una “redemocratización” del instituto presupuestario.

En este contexto de externalización de la gestión pública y limitación presupuestaria han de situarse las diferentes fórmulas de actuación integrables en la denominación genérica de la colaboración público-privada. En defensa de esta nueva modalidad de gestión se suelen

ofrecer argumentos de carácter técnico como una supuesta superioridad técnica del sector privado para acometer determinadas actuaciones, especialmente las relaciones con la construcción de infraestructuras y la prestación de servicios relacionados con las mismas, la mayor agilidad y diligencia de los agentes privados en satisfacer las necesidades planteadas, una mejor distribución de los riesgos, así como una reducción de costes. Junto a estas motivaciones de naturaleza técnica es fácil percibir también otras de carácter ideológico, que reclaman que el sector público se limite a su función reguladora y a la prestación de aquellos servicios públicos que no pudieran ser ofrecidos por el sector privado. Este planteamiento ideológico suscita, a su vez, la cuestión de gran interés y que subyace en la propia concepción del sector público de precisar los elementos diferenciadores de un servicio público y la distinción entre titularidad y gestión del mismo, cuestiones sobre las que el paso del tiempo también ha podido confirmar una significativa evolución.

En relación con las argumentaciones ofrecidas a favor de la colaboración público-privada, cabe señalar cómo el sector público que, al impulsarse la posición intervencionista del Estado en la actividad económica, acudió en ayuda del sector privado, compensando los denominados fallos del mercado observados en su funcionamiento, se ve ahora correspondido por el sector privado que le ofrece su asistencia ante los fallos detectados en el proceso de decisión y organización pública, a través de las diferentes fórmulas de colaboración público-privada que pudieran diseñarse. Esta reversión de planteamientos debería conducir a la reflexión de que ni la concepción de un Estado omnisciente y benevolente, capaz de corregir las deficiencias del mercado, ni la imagen de un sector privado que presta su ayuda generosa mediante su adhesión a las diferentes fórmulas de colaboración, se corresponden con la complejidad de la realidad, en cuyo comportamiento influyen multitud de variables y de intereses y, en ocasiones, contrapuestos.

Diferencias entre la gestión pública y la privada

A este respecto, no se estima ocioso efectuar una breve reseña a las diferencias sustanciales que caracterizan a las organizaciones públicas y que las distinguen de las organizaciones privadas, tanto en lo que se refiere a los fundamentos de su existencia como a su

funcionamiento. En primer lugar, ha de destacarse que el beneficio económico no es el único ni el prioritario horizonte al que se dirige la actividad económica pública, que ha de atender a otros objetivos de carácter social más difíciles de precisar y evaluar. En consecuencia, las entidades públicas no seleccionan su ámbito de actuación, que les viene estatutariamente impuesto; y no disponen de los resortes selectivos aportados por las fuerzas del mercado, siendo una de sus características esenciales el acceso universal a los servicios por ellas prestados, lo que puede originar falta de competitividad y cierto inmovilismo en la organización y en el desarrollo de la actividad pública, al disponer en muchas de sus manifestaciones de una clientela cautiva.

Por otra parte, el sector público goza de múltiples prerrogativas y facultades coercitivas, que, junto con la normativa específica a la que está sometido, enmarcan el ejercicio de su actividad económica. La situación de insolvencia no es predicable de las entidades públicas, ni es una preocupación reconocida a sus representantes, mientras que en el sector privado los procesos de insolvencia y quiebra son uno de los mecanismos de autoselección del mercado.

La gestión del sector público aparece predominantemente referida al corto plazo, en consonancia con el ciclo político definido por los procesos electorales, entorno político en el que ha de situarse también la selección de los gestores públicos y que puede propiciar, en cierto modo, una dilución de las responsabilidades por éstos asumidas. Esta referencia al corto plazo puede ser una de las claves explicativas de los acuerdos de colaboración público-privados adoptados, como respuesta inmediata de los responsables políticos a la intensa demanda social de infraestructuras, como manifestación de desarrollo, y cuya satisfacción puede resultar un dato significativo en la valoración política de los ciudadanos. No obstante, conviene señalar que esta proyección futura a largo plazo puede estar condicionando la acción pública de futuros responsables públicos que pudieran ver reducida la posibilidad de desarrollar su propio programa por motivos técnicos y financieros.

Asimismo, con frecuencia las entidades públicas han de atender a una multiplicidad de objetivos, cuya determinación, además, puede resultar poco precisa, lo que incrementa las dificultades para establecer indicadores o baremos que permitan la medición y evaluación

de su rendimiento desde una perspectiva de eficacia y eficiencia. Por otro lado, la gestión pública presenta una mayor rigidez por estar sometida, en aras de una mayor garantía y transparencia en sus procedimientos, a una regulación más estricta en muchas de sus manifestaciones, afectando a su organización y ralentizando su actividad, con la consiguiente dificultad para impulsar políticas retributivas diferenciadoras según el dinamismo y eficacia alcanzada en las respectivas actuaciones.

Esta breve reseña de las diferencias entre ambos sectores no ha de entenderse como el preámbulo de la defensa de una posición inmovilista, que iría contra la propia naturaleza de todo sistema social; ni puede interpretarse como que ambos sectores son realidades autónomas y plenamente separadas, pues la interrelación e interdependencia de la actividad del sector público y del sector privado es una de las manifestaciones más condicionantes del funcionamiento del sistema económico. Únicamente se ha pretendido dejar constancia de las singularidades de ambos sectores y que su coincidencia en los procesos de colaboración público-privada responde a parámetros y criterios diferentes, que habrán de ser analizados en cada uno de los casos para llegar a una adecuada evaluación de los mismos.

La nueva regulación de la estabilidad presupuestaria

Junto a las razones esgrimidas a favor de la colaboración público-privada, han de agregarse otras de índole financiera-presupuestaria. A las dificultades para disponer de la financiación necesaria para afrontar toda la gestión pública, en especial en la dotación de las infraestructuras dado su elevado coste, máxime ante los ya mencionados inconvenientes sociales, políticos y económicos de incrementar la presión impositiva, ha de agregarse el compromiso asumido de restringir el déficit público y el endeudamiento, lo que ha dado lugar a una nueva regulación del proceso presupuestario caracterizada por reforzar la recíproca interdependencia, propia de una lógica financiera básica, entre los gastos y los ingresos públicos, restringiendo el comportamiento autónomo de los primeros y concibiendo los ingresos públicos como un factor determinante del volumen y distribución

de los gastos públicos, lo que ha supuesto una renuncia a la permanencia del déficit presupuestario crónico.

Por lo que se refiere a la Unión Europea, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, adoptado por Resolución del Consejo Europeo en Ámsterdam el 17 de junio de 1997, reforzó los criterios recogidos en el Tratado de Maastricht de 1993, al considerarlos como una de las condiciones de acceso a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, desarrollando en diferentes Reglamentos comunitarios mecanismos para la supervisión y coordinación de las políticas económicas y presupuestarias, así como determinados procedimientos ante la situación de déficit excesivo.

El objetivo de este Pacto y su instrumentación, con independencia de que se introdujera en su denominación el término Crecimiento a instancia de la representación francesa, se centra en la preocupación por alcanzar a medio plazo la situación presupuestaria próxima al equilibrio o con superávit, objetivo que ha de quedar plasmado en el programa de estabilidad que debe elevarse al Consejo y a la Comisión Europea, que se actualiza con periodicidad anual y en el que se incluye una proyección de los tres ejercicios siguientes.

La evaluación de los objetivos establecidos en dicho Pacto y de los criterios de convergencia económica se lleva a cabo mediante la metodología establecida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad (SEC-95), reglamentariamente adoptado, jurídicamente vinculante para todos los Estados miembros y cuya aplicación, a falta de una regulación armónica de las diferentes contabilidades públicas, garantiza la homogeneidad y, en consecuencia, su posible comparación, la transparencia y la igualdad de tratamiento entre todos los Estados.

La regulación comunitaria de la estabilidad presupuestaria puede haberse visto, a su vez, reforzada mediante su transposición al ordenamiento interno de cada país y la incorporación de nuevas exigencias en el comportamiento económico-presupuestario público, autoimpuestas como expresión de la preocupación por disciplinar la gestión pública y evitar desequilibrios en la misma. Este ha sido el proceso seguido en España, que

al esfuerzo efectuado en la importante y rápida reducción de los déficits persistentes en la fase previa a la incorporación a la Unión Económica y Monetaria, ha agregado una regulación propia, plasmada en la Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria y en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de aquélla, para garantizar la estabilidad presupuestaria, definida como situación de equilibrio o superávit computada a lo largo del ciclo económico en términos de SEC-95.

Con independencia de que estos primeros criterios hayan sido posteriormente revisados, tanto a nivel comunitario como nacional, y no siempre en idéntica dirección, la preocupación y el compromiso por mantener la estabilidad presupuestaria no ha decaído, sino que, en el peor de los casos, se resitúa en el contexto de la evolución de la actividad económica. Así, en las conclusiones del Consejo Europeo de Bruselas, de marzo de 2005, calificadas como una revisión del Pacto de Estabilidad y Crecimiento ante el déficit excesivo registrado por determinados países con un peso predominante en la Unión Europea, se produjo una ratificación del Pacto como elemento fundamental del marco económico de la Unión Europea y se reafirmaron los criterios del 3% de déficit público y 60% de deuda pública como elementos esenciales del sistema de control y supervisión multilateral. No obstante, en dichas conclusiones se resalta la necesidad de adaptar el objetivo presupuestario a medio plazo a las distintas situaciones económicas y presupuestarias de los diferentes países, en función de la fase del ciclo económico y una vez aplicadas las medidas excepcionales y temporales y atendidas las necesidades de inversión pública, pudiéndose revisar dicho objetivo cada cuatro años y disponer de un mayor plazo para la adopción de las medidas correctoras pertinentes. Sin duda, se incorpora una mayor complejidad en la aplicación del Pacto de Estabilidad, al diferenciar el objetivo y las medidas a adoptar en función de las circunstancias de cada país, con la consiguiente flexibilidad tanto en su parte preventiva como en la adopción de medidas correctoras, y al incorporar conceptos que requerirán una mayor precisión en su definición y en su aplicación, lo que puede propiciar un trato desigual a los Estados miembros y un menor rigor en su aplicación.

Asimismo, en el ordenamiento interno español se ha llevado a cabo una revisión a través de la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la citada Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria. Esta reforma parte del reconocimiento expreso en su preámbulo de que el compromiso con la estabilidad presupuestaria es un bien colectivo beneficioso para el conjunto de los ciudadanos y de que la transparencia y la información son un requisito imprescindible y las principales herramientas para disciplinar las decisiones de los gestores de la política económica y permitir el control efectivo en su ámbito de actuación y el control democrático de los ciudadanos a través del proceso político. Asimismo, considera necesario flexibilizar la normativa anterior adaptando la política presupuestaria al ciclo económico, si bien esta referencia ya figuraba incorporada en la normativa anterior; concibiendo el equilibrio en las cuentas públicas como un elemento esencial de una política económica sostenible en el tiempo, y autorizando, bajo determinadas condiciones, programas de inversiones que ofrezcan un significativo impacto favorable sobre la productividad.

Como síntesis valorativa de este breve recordatorio del iter seguido en la implantación de la nueva regulación presupuestaria se puede sostener que, con independencia de las sucesivas adaptaciones y del mayor grado de flexibilidad que pudieran convenirse, la estabilidad presupuestaria es un objetivo pretendido al que no se ha renunciado y del que se predicen sus virtudes al concebirse como expresión del rigor exigible a los responsables públicos en la planificación de su actividad económica y referencia ineludible en la función de supervisar y evaluar tanto el proceso de elaboración de los presupuestos como el de su ejecución y liquidación.

La nueva regulación presupuestaria adaptada al compromiso de estabilidad presupuestaria asumido ha supuesto dotar de un nuevo marco jurídico a la actuación presupuestaria y, en general, a toda la actividad económico-financiera pública, que siempre habrá de tener como referencia dicho compromiso y ha incorporado al derecho positivo nuevos principios a los que la misma ha de someterse, como el de transparencia, y el de calidad, además del de estabilidad presupuestaria, computable en un escenario plurianual.

Esta rigidez en la concepción del presupuesto, cuyos capítulos de gastos han de someterse al límite de gastos previamente aprobado y a unas previsiones de ingresos acordes con los mismos, ha originado que se desarrollen nuevas fórmulas de gestión y de financiación para atender la demanda social, especialmente de dotación de infraestructuras, sin que el coste de las mismas, en ocasiones, se consolide en las cuentas de las Administraciones públicas a efectos de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria anualmente establecido. Puede estimarse sorprendente que, habiéndose convenido el Pacto de Estabilidad en el seno de la Unión Europea para adoptar fórmulas de rigor presupuestario, desde la propia Comisión Europea se inste a la búsqueda de ingeniosas fórmulas de gestión encuadrables en el concepto genérico de colaboración público-privada. Así la Comisión Europea hizo suyas las conclusiones del denominado Informe Kinnock titulado *la financiación de proyectos de la red transeuropea de transporte mediante asociaciones público-privadas*, así como del informe Van Miert, en los que los Grupos de Alto Nivel presididos por los citados Comisarios abogaban por el diseño y utilización de dichas fórmulas. Similares impulsos a estas operaciones se ofrecen en el Libro Verde sobre estas operaciones, así como en la Iniciativa de Crecimiento de la Unión Europea, aprobada por el Consejo Europeo en 2003, en la que se contempla el recurso a estas innovadoras fórmulas de colaboración público-privada para la dotación de infraestructuras.

No obstante, ha de reconocerse la compatibilidad de ambas posiciones dentro de la complejidad que implica analizar estas fórmulas, partiendo del planteamiento de restringir la actuación pública al ámbito contemplado en los respectivos presupuestos aprobados por el Parlamento, y dando entrada a los mecanismos de mercado en la financiación de otras actuaciones, lo que supone una modificación sustancial en los procedimientos que han sido habituales de actuación del sector público, con las consiguientes repercusiones en su organización, en el registro contable de estas nuevas operaciones y en el ejercicio del control de las mismas.

Asimismo, puede considerarse paradójico que se refuerce la concepción del presupuesto como expresión de los gastos que se autoriza efectuar en un ejercicio, así como de la estimación de los ingresos para su financiación, encuadradas en un escenario plurianual, y

sometidas al principio de transparencia de forma que, tanto su elaboración como su liquidación, estén acompañadas de la información suficiente y adecuada que permitan evaluar su acomodación con el objetivo de estabilidad presupuestaria, lo que supone realzar la participación del Parlamento en su tramitación y en su definitiva aprobación, mientras que toda la producción de bienes o prestación de servicios públicos comprometida a través de las formulas de colaboración público-privada no tienen prevista una tramitación parlamentaria en condiciones semejantes.

Los contratos de colaboración público-privada y su incidencia en la estabilidad presupuestaria

Habrà de ser en la evaluación previa de las actuaciones de colaboración cuando se analicen todas las ventajas que se espera obtener de dicha colaboración y que la presenten como la mejor alternativa posible para afrontar la actividad que se desea acometer. Una de las características más determinantes que se ha de analizar es su posible incidencia en el objetivo de estabilidad presupuestaria establecido para el correspondiente subsector público que ha programado dicha actuación y que estará expresado en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales SEC-95, como capacidad o necesidad de financiación.

Cabe señalar a este respecto que, a diferencia del interés en disponer de un Plan de Contabilidad General para la empresa privada en toda la Unión Europea, adaptando a tal fin las normas internacionales, no se ha llegado a ningún planteamiento definitivo en relación con la Contabilidad Pública, lo que ha obligado a adoptar la Contabilidad Nacional, elaborada siguiendo los criterios fijados por el SEC-95, como referencia general homogeneizadora para evaluar el cumplimiento de los criterios de convergencia y de estabilidad presupuestaria convenidos, atribuyendo a la Oficina Estadística de la Comisión Europea competencias de verificación y evaluación de las contabilidades nacionales presentadas. Por lo que se refiere al caso español, la contabilidad nacional de las Administraciones públicas es elaborada por la Intervención General de la Administración del Estado.

La circunstancia de que la homogeneización se efectúe en términos SEC-95 suscita los diferentes criterios seguidos en la llevanza de la contabilidad nacional respecto a los diferentes planes de contabilidad aplicados en el ámbito del sector público, como el de contabilidad privada, el de contabilidad pública en su diferente versión presupuestaria y económico-patrimonial, además de las diferentes adaptaciones sectoriales de cada uno de ellos, a lo que habría que agregar el plan de contabilidad pública de cada Comunidad Autónoma y las Instrucciones contables para las Entidades Locales, lo que obliga a efectuar las consiguientes reclasificaciones o ajustes para acomodar la correspondiente información contable a los criterios establecidos en el SEC-95. Esta situación ha propiciado que el Tribunal de Cuentas haya elevado a la Comisión Mixta Congreso-Senado encargada de mantener con él las pertinentes relaciones una *Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público* en la que se sugiere la conveniencia de aproximar los criterios de los diferentes planes contables y los de la contabilidad presupuestaria con los de la contabilidad nacional, a fin de facilitar la comprensión de la información contable en cada caso ofrecida.

Por otra parte, ha de señalarse que tanto la labor de confeccionar la contabilidad nacional de las Administraciones públicas, como la de su posterior evaluación a efectos de cumplimiento de los compromisos de estabilidad presupuestaria y endeudamiento convenidos, están asignadas a Organismos como la IGAE o Eurostat, situados en el ámbito de la correspondiente Administración nacional o comunitaria, sin que en ningún momento se haya previsto las consecuencias que, a este respecto, pudieran derivarse del ejercicio del control externo. Cabe recordar que el principio de estabilidad presupuestaria, como el de transparencia, están asumidos en el derecho positivo y la verificación de su cumplimiento forma parte del sometimiento al principio general de legalidad que, junto con los de eficiencia y economía, fijan el alcance de la función fiscalizadora al Tribunal de Cuentas y a otras Instituciones de Control Externo. En este sentido, tanto el Tribunal de Cuentas, como otros Órganos de Control Externo en el ámbito del sector público autonómico o en el ámbito internacional, vienen realizando determinadas verificaciones en esta materia, constatando el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria convenido para cada

ejercicio y dentro del mismo, la repercusión que pudieran tener las deficiencias observadas en la liquidación presupuestaria presentada con la Cuenta General del Estado.

El SEC-95 considera el tratamiento a dar a determinados contratos entre unidades públicas y privadas, como, entre otros, la *adquisición de servicios de forma habitual*, tratada como flujos del ejercicio en que se adquieren; *las concesiones*, que dan derecho a la percepción de ingresos de los usuarios finales y que deben registrarse en la sociedad privada; *las garantías entregadas*, consideradas pasivos contingentes que no son objeto de registro en la contabilidad nacional; y los *arrendamientos*, diferenciando el arrendamiento financiero y el operativo según el nivel de asunción de riesgos y el tratamiento a dar al valor del inmovilizado involucrado.

Por lo que se refiere a las nuevas formas de colaboración que no tuvieran encaje en los contratos ya contemplados, es preciso referirse a los criterios establecidos por la Decisión 18/2004 de Eurostat, incluida en el Manual del SEC-95, con la finalidad de precisar el tratamiento contable de las operaciones de colaboración público-privada a efectos de su cómputo o no como déficit público, remarcándose, no obstante, su carácter restrictivo, ya que se requiere que el contrato reúna determinadas características y que en la misma se presta más atención a la naturaleza de los flujos económicos derivados de las mismas, en especial si pueden considerarse transferencias financieras o no financieras, que a la forma jurídica adoptada en su formalización. La característica fundamental exigible para poder aplicar esta Decisión es que el principal comprador de los servicios, mediante pagos regulares, es la Administración, con independencia de que la demanda provenga de la propia Administración o de otros usuarios, que podrán participar en el pago, pero de manera reducida.

A efectos de la posible incidencia en la estabilidad presupuestaria, una vez perfiladas las características identificadoras de la operación, la cuestión fundamental es evaluar el nivel de riesgo transferido al socio privado como referencia para dilucidar si los activos implicados en la operación han de ser registrados como activos de la Administración participante o del colaborador privado. El propio Eurostat señala que el análisis de los

riesgos asumidos por las partes intervinientes en la operación es el criterio fundamental para su correcta clasificación contable, adoptándose una posición restrictiva, de forma que “solamente pueden considerarse activos no públicos si existe una fuerte evidencia de que es el socio privado el que soporta la mayor parte de los riesgos inherentes a la ejecución del contrato”. Como criterio general se ha asumido que dicho activo no formará parte del balance de la Administración pública si el socio privado asume el riesgo de construcción y, al menos, uno de los dos riesgos siguientes: el de disponibilidad o el de demanda.

El riesgo de construcción incluye las consecuencias económicas no previstas que pueden derivarse de acontecimientos que originan retrasos en la entrega, incrementos de los costes previstos, deficiencias técnicas, incumplimiento de las normas especificadas, riesgos para la salud, accidentes de trabajo, otros efectos exteriores que perjudiquen la realización del contrato. El riesgo de construcción será asumido por el colaborador privado si la Administración pública no está obligada a ningún pago que se derive de un incumplimiento en la gestión del colaborador privado.

El riesgo de disponibilidad hace referencia a aquellos casos en los que la explotación del activo es deficiente y no alcanza el nivel de calidad convenido, generando un rendimiento insuficiente. En consecuencia, esta modalidad de riesgo requiere analizar las prestaciones percibidas por el contratista según los servicios ofrecidos y comprobar que los pagos son acordes con el nivel de calidad previsto en el contrato, lo que exige una nítida definición en el contrato de los diferentes servicios y del nivel de calidad, así como de las penalizaciones en caso de incumplimiento y, en su caso, la posible renegociación o rescisión del contrato.

El riesgo de demanda se relaciona con la variabilidad en el volumen de servicio que el público requiere o consume, no vinculada a una calidad insuficiente del mismo, sino originada por otros factores como el ciclo económico, las nuevas tendencias del mercado o modificación de las preferencias de los usuarios finales. Este riesgo presenta una significativa importancia cuando la Administración asume la obligación de pagar regularmente al colaborador privado, en lugar de los usuarios.

A los riesgos citados cabría añadir el riesgo permanente de gestión y de mantenimiento, que se puede presentar una vez que la infraestructura se halla en funcionamiento, como incrementos de precios, escasez de materias primas, desastres naturales y otras situaciones inesperadas. Asimismo, ha de mencionarse el riesgo financiero, relacionado con las dificultades en conseguir la financiación necesaria y a los tipos de interés previstos, más acentuado para la parte privada que para la pública. No obstante, puede convenirse la asunción de dicho riesgo por la parte privada; pese a lo cual la parte pública puede acceder a ofrecer una garantía de la deuda contraída.

Con independencia del criterio general descrito para el registro del activo generado como resultado de la colaboración pactada y con las condiciones restringidas mencionadas, es importante tener en cuenta las múltiples modalidades de colaboración público-privada que pudieran convenirse y las diferentes combinaciones de derechos y obligaciones que pudieran asumirse en relación con la distribución de riesgos y la titularidad del bien generado que en cada caso se hubiera aceptado, además del momento temporal pactado para el ejercicio o exigibilidad de dichos derechos y obligaciones. Esta multiplicidad de situaciones exige un análisis pormenorizado e individualizado de cada operación y, en muchos casos, una aplicación analógica del criterio general adoptado, lo que abre un amplio margen de discrecionalidad en Eurostat para aceptar o no la consideración como gasto público de determinadas operaciones, con la consiguiente repercusión y consecuencias que pudieran originarse en relación con el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria establecido. Se podría afirmar que Eurostat favorece la sofisticación de las operaciones, de forma que su no integración en las cuentas públicas sería el resultado derivado de una alambicada ingeniería financiera, frente a un diseño más elemental de las mismas.

En una simplificación de las diferentes modalidades de colaboración que pudieran concertarse, se podrían agrupar como fórmulas presupuestarias el *sistema tradicional del contrato de obras*, en el que el precio pactado se hace efectivo mediante abonos a cuenta a partir de la correspondiente certificación de obra, a medida que la obra se efectúa con el consiguiente reconocimiento presupuestario; *el contrato de obra con abono total del*

precio, modalidad que tiene repercusión presupuestaria por la totalidad del precio más los gastos de financiación y en la que ha desaparecido el atractivo de poder desplazar el déficit a ejercicios futuros e, incluso, a fraccionarlo en el caso de que se hubiera previsto dicha opción, al obligar el SEC-95 a registrar el activo según el correspondiente grado de avance; el *sistema de peaje en la sombra*, en el que la utilización de la infraestructura es abonada por la Administración mediante un canon que ha de tener tratamiento presupuestario, si bien el criterio definitivo de imputación dependerá del nivel de riesgos asumidos por el colaborador privado; y el *empleo de empresas públicas de carácter instrumental*, sometidas al derecho privado, cuyas ampliaciones de capital y endeudamiento tienen un diferente tratamiento en contabilidad presupuestaria y en contabilidad nacional, salvo que los ingresos por ventas superen el cincuenta por ciento de sus ingresos de la explotación.

Por el contrario, pueden considerarse fórmulas extrapresupuestarias el *modelo concesional* típico, en el que el concesionario recupera su inversión a través de los ingresos derivados de su explotación. En el supuesto de que el sector público aportara algún tipo de financiación, ésta debería tener su tratamiento presupuestario. En el modelo de contrato de obras financiadas mediante el otorgamiento de una *concesión de dominio público*, como retribución en especie, se trataría también de una fórmula extrapresupuestaria.

Otras consideraciones contables

Todas las anteriores referencias sobre el tratamiento presupuestario o extrapresupuestario de las operaciones de colaboración público-privada, con independencia de las múltiples limitaciones que pueden presentarse en relación con el diseño específico de cada operación, están efectuadas desde su incidencia sobre el objetivo de estabilidad presupuestaria y, en consecuencia, son consideraciones afectadas por los criterios de la contabilidad nacional en términos de SEC-95, con su correspondiente correspondencia o, en su caso, ajuste de la contabilidad presupuestaria. Pero, con independencia de estas consideraciones en relación con la contabilidad nacional y la contabilidad presupuestaria, ha de tenerse en cuenta el tratamiento que merecen estas operaciones en la contabilidad económico-patrimonial tanto en el ámbito privado como en el público, en la parte que les afecte, ya que de las mismas se

generan activos y pasivos, así como derechos y obligaciones que requieren tener una contabilización adecuada para un mejor conocimiento y transparencia de las operaciones pactadas y de sus consecuencias.

A este respecto, puede señalarse que la falta de impulso por alcanzar una adecuada armonización contable en el sector público en el ámbito internacional y singularmente en el ámbito de la Unión Europea, a diferencia del tratamiento dado al sector privado, origina que no se disponga de unas directrices únicas para la contabilidad pública, lo que lógicamente se extiende al registro de los efectos derivados de las operaciones de colaboración público-privada. Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que en estas operaciones se encuentran implicados tanto el sector privado como el público, por lo que sería deseable que los órganos responsables de regular la contabilidad de ambos sectores alcanzaran un acuerdo previo sobre el tratamiento contable de estas operaciones, evitándose de este modo perspectivas unilaterales que pudieran no ser en algún momento coincidentes.

Las primeras iniciativas en el ámbito internacional para la normalización contable de las operaciones de colaboración trataron de reconducirlas a las operaciones de arrendamiento, planteamiento que fue abandonado al remarcar que las operaciones de colaboración regulan fundamentalmente los términos del servicio prestado más que la utilización del inmovilizado afectado, a diferencia de las operaciones de arrendamiento. Por otra parte, los pagos de la parte pública no responden únicamente a los servicios recibidos, sino que pueden estar condicionados por la calidad de los mismos, además de encubrir, en su caso, el coste de la construcción de la correspondiente infraestructura, para la que se puede haber prestado garantías adicionales. Todas estas circunstancias hacen que aparezcan difuminados los límites de los compromisos asumidos por cada parte, que es necesario precisar y concretar para llevar a cabo un adecuado registro de estas operaciones en todos los extremos.

En los planteamientos contables efectuados en el Reino Unido, en el que tuvo su origen la aplicación de estas fórmulas de colaboración, se ha dado prioridad al fondo económico de la operación sobre su forma legal y al criterio de la asunción de riesgos para su registro

contable, diferenciando a tal fin todos los factores que pudieran influir en la aparición de riesgos, y segregando los pagos vinculados a la disponibilidad de la infraestructura de los que responden a la prestación de los servicios convenidos. Si bien estos criterios eran únicamente aplicables por el sector privado, se convino una guía contable en sintonía con los mismos para su aplicación por los gestores públicos. No obstante, en un estudio efectuado en el año 2004, se comprobó que en muchas ocasiones el activo generado en las operaciones de colaboración examinadas no aparecía registrado ni en las cuentas del sector privado ni en las del sector público y, en algunos casos, en las de ambos.

Ante la extensión internacional de estas operaciones, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad elaboró un documento sobre la información que debería recogerse en las notas a los estados financieros y el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad confeccionó una guía para aplicar dichas Normas a estas operaciones, asumiendo el criterio del control por considerarlo por su más fácil utilización y su mayor afinidad con el marco conceptual de las Normas. De conformidad con este criterio, si la entidad pública regula los servicios y recibe la infraestructura al finalizar el acuerdo, la parte privada no ha de registrar el inmovilizado material. Si percibe ingresos de la Administración pública como contraprestación por el servicio, reconocerá un activo financiero. Si lo que tiene es un derecho a cobrar directamente de los usuarios, reconocerá un activo intangible.

Por su parte, el Comité de Normas Internacionales para el Sector público también se ha preocupado por encontrar un tratamiento contable a estas operaciones.

Las referencias a los diferentes, aunque próximos, planteamientos mencionados en el ámbito internacional privado lleva a reconocer la necesidad de progresar en el tratamiento contable de estas operaciones y de aunar dicho planteamiento en el ámbito público y en el privado, objetivo al que, en principio, también se ha comprometido el Fondo Monetario Internacional.

Por otra parte, trascendiendo los planteamientos estrictamente contables sobre el reconocimiento o no de la propiedad, la percepción o pago de importes, y la imputación temporal de los mismos, debería contemplarse, desde la perspectiva de los beneficios, que la parte pública siempre recibe un beneficio de la prestación de los servicios convenida, aún cuando el pago de los mismos sea obligación exclusiva de los usuarios, y que asume implícitamente una responsabilidad en el supuesto de que la prestación de dichos servicios incurriera en dificultades inesperadas, situaciones que deberían propiciar que la información contable recogiera información sobre todas las operaciones de colaboración convenidas, cualquiera que fuese su modalidad.

Por lo que se refiere al caso español, en el Plan General de Contabilidad Pública vigente no se recoge ninguna referencia a estas operaciones y en el proyecto actualmente en curso de nuevo Plan Contable las alusiones a incluir determinada información en la memoria sobre alguna de las modalidades de cooperación se pueden considerar claramente insuficiente para atender a los diferentes planteamientos contables que estas operaciones pueden suscitar. Por su parte, el Tribunal de Cuentas en su Declaración sobre la Cuenta General del Estado de sucesivos ejercicios, viene señalando que en la Memoria no se incluye ninguna información sobre los compromisos asumidos y los derechos derivados de las operaciones de colaboración que se pudieran haber convenido. Sin duda, la falta de información contable y la carencia de unos criterios asumidos para el adecuado registro de estas operaciones es un condicionante importante para el adecuado conocimiento de las mismas y para su posterior evaluación a través del oportuno ejercicio del control

El control externo de las operaciones de colaboración público-privada

La normativa del Tribunal de Cuentas, en consonancia con lo establecido en la normativa de contratos, entre las materias a las que ha de prestar atención en su actividad fiscalizadora, señala de forma específica la contratación celebrada por las entidades públicas y recoge la obligación de remitir relaciones de los contratos suscritos, así como los expedientes a partir de determinadas cuantías según tipo de contrato. En cumplimiento de

esta previsión legal, el Tribunal viene emitiendo anualmente un informe general sobre contratación, además de otros informes sobre determinados contratos de cierta relevancia. El objetivo de la función fiscalizadora es analizar el sometimiento de la actividad económico-financiera examinada a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

La experiencia acumulada sobre contrataciones encuadrables dentro del concepto genérico de colaboración público-privada es reducida, si bien se han emitido sendos informes sobre contratos bajo la modalidad de abono total del precio y sobre acuerdos de concesión de explotación de autopistas.

En relación con los contratos de obra con abono total del precio, con independencia de la posibilidad inicial de posponer el reconocimiento presupuestario y de su fraccionamiento, ventajas que fueron posteriormente anuladas por el SEC-95, la fiscalización puso de manifiesto la ventaja adicional de la reducción de los plazos de ejecución, la menor generación de costes adicionales vía modificaciones, así como la reducción de las cargas financieras. Por lo que se refiere a la concesión de explotación de autopistas, en la fiscalización se constató las dificultades para evaluar el equilibrio financiero de la operación cuando las condiciones inicialmente pactadas van modificándose durante la duración del contrato.

Con independencia de estas experiencias, se puede señalar que se carece de información sobre cualquier otra modalidad de colaboración público-privada, modalidad que no estaba expresamente reconocida en el TRLCAP.

Ha sido la nueva Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector público, la que incorpora estas nuevas figuras contractuales que, según se contempla en la exposición de motivos, podrán utilizarse para la obtención de prestaciones complejas o afectadas de una cierta indeterminación inicial, y cuya financiación puede ser asumida, en un principio, por el operador privado, mientras que el precio a pagar por la Administración podrá acompañarse a la efectiva utilización de los bienes y servicios que constituyen su objeto.

Esta indeterminación inicial anunciada respecto al objeto de estos contratos se prolonga posteriormente en el articulado de la Ley, en el que se aprecia un alto margen de flexibilidad y discrecionalidad en relación con las sucesivas fases a cumplimentar en su formalización, lo que agrega una mayor dificultad y complejidad a su control, en especial en lo que se refiere al cumplimiento del principio de legalidad, así como a su evaluación desde un punto de vista de los principios de eficiencia y economía.

En el artículo 11 se ofrece una descripción de estos contratos, en la que cabe destacar la amplitud de las prestaciones que pueden ser objeto de contratación bajo esta modalidad, extendiéndose, en realidad a cualquier prestación de servicios ligada al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general. Cabe apreciar, asimismo, una cierta propensión favorable a estos contratos al resaltar la complejidad de su objeto y las soluciones aportadas por los mismos, más favorables que las existentes en el mercado, si bien se restringe su utilización a cuando se haya puesto de manifiesto que las restantes fórmulas de contratación no permitieran dar satisfacción a las necesidades públicas. El colaborador privado adquiere un importante protagonismo al poder asumir la dirección de la obra, así como la realización de los proyectos de ejecución y la contratación de los servicios necesarios. Por lo que se refiere a la contraprestación a percibir, se indica que podrá estar vinculada al cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento, resaltando el carácter discrecional de esta vinculación. A este respecto, cabe indicar que el artículo 29 de la Ley establece unas cuantías a partir de las cuales ha de remitirse el extracto del expediente y la copia certificada de la formalización del correspondiente contrato al Tribunal de Cuentas, límite que para estos contratos queda fijado en 600.000 euros y que, se estima, se refiere al importe total actualizado de las actuaciones contratadas y no únicamente a las contraprestaciones a las que se hubiere comprometido la Administración que, según la modalidad contratada, podrían ser mucho más reducidas.

En relación con las actuaciones preparatorias, el control de estos contratos requiere abandonar el marco muy definido por los pliegos de cláusulas administrativas y la participación previa de la Intervención y de la Asesoría Jurídica en los contratos tradicionales para introducirse en un marco menos preciso conformado por una evaluación

previa, un programa funcional y el contenido de las cláusulas del contrato. Por lo que se refiere a la evaluación previa, cabe interpretarse más como una exposición de los argumentos favorables a esta modalidad de contratación que como una justificación de la misma, evaluación que podrá ser sucinta por razones de urgencia, que tampoco requiere ser justificada, partiendo, además, del reconocimiento de que el órgano de contratación no está objetivamente capacitado para definir los medios técnicos y los mecanismos jurídicos y financieros para llevar a cabo el contrato, por lo que la evaluación la efectuará un órgano colegiado integrado por expertos con cualificación suficiente. Las referencias extraídas del artículo 118 son elocuentes sobre el nivel de flexibilidad que el mismo ofrece.

A partir de esta evaluación, se elaborará el programa funcional en el que se recogerán los elementos básicos sobre la naturaleza y dimensión de las necesidades que se pretenden satisfacer y los aspectos jurídicos, técnicos y económico-financieros que deben incluir las ofertas para ser admitidas al nuevo procedimiento del diálogo competitivo, abierto, como mínimo, a tres interesados y en el que podrán debatirse todos los aspectos de la contratación pretendida. El seguimiento de este procedimiento es obligatorio para esta modalidad de contratos, para lo que se procederá al pertinente anuncio de licitación, en el que se expondrán la ponderación relativa a los criterios de adjudicación, y tras el cual, el órgano de contratación seleccionará la oferta más ventajosa atendiendo a los diferentes criterios establecidos para dicha selección.

El artículo 120 establece las cláusulas que han de contemplar estos contratos de colaboración y en el que puede percibirse un claro interés en diferenciar y distribuir los riesgos derivados de la operación concertada en concordancia con los requisitos anteriormente expuestos a efectos de diferenciar la inclusión o no de estas operaciones dentro del objetivo de estabilidad presupuestaria, así como los criterios de remuneración del contratista y las causas y procedimientos para su posible modificación. Asimismo, se contempla el destino de las obras y equipamiento a la finalización del contrato, circunstancia relevante a la hora de calificar la operación. Por otra parte, se han de incluir fórmulas de control de la Administración durante la ejecución del contrato y de reserva

sobre su cesión total o parcial, así como objetivos de rendimiento asignados al contratista en relación con la calidad de los servicios y de las obras contratadas.

Esta somera descripción de los elementos más caracterizadores de la regulación de estos contratos permite constatar la significativa discrecionalidad con la que va a poder formalizar estos contratos el correspondiente órgano de contratación, frente a la complejidad que da lugar a los mismos. Esta mayor discrecionalidad se transforma en una mayor responsabilidad del órgano contratante en velar durante todo el proceso de tramitación y posterior ejecución por los intereses públicos comprometidos en su desarrollo.

Por lo que se refiere al control del Tribunal de Cuentas sobre estas operaciones, ha de recordarse que se trata de un control externo y consuntivo, lo que implica que su ejercicio se lleva a cabo cuando el contrato ya se encuentra formalizado y son firmes los compromisos adquiridos por cada una de las partes intervinientes para toda la duración del contrato.

En cuanto a los objetivos de la fiscalización del Tribunal, la flexibilidad apreciada en la nueva regulación y la carencia de unos parámetros y requisitos explícitamente definidos obliga a que el análisis del sometimiento al principio de legalidad haya de atender a lo establecido en el nuevo texto legal, completado con las pertinentes referencias a los principios generales reguladores de la actividad pública. Por lo que se refiere al sometimiento a los principios de eficiencia y economía, es necesario abordar el análisis del contrato en todos sus extremos, contrastando el fundamento de la evaluación previa que dio origen al mismo, así como la correspondencia entre la distribución de riesgos y responsabilidades con las contrapartidas convenidas, la adecuada y precisa explicitación de los objetivos de rendimientos concertados y su relación con la calidad de los servicios y obras contratados, así como su plasmación en los resultados definitivamente ofrecidos y su vinculación con las retribuciones realmente efectuadas. Habrá de evaluarse la suficiencia de las medidas de control y de seguimiento establecidas por la Administración y la

materialización concreta de las mismas, evitando que pueda presentarse una situación de clara dependencia de la parte pública del colaborador privado.

En definitiva, se trata de evaluar que la formalización del contrato se fundamenta en una situación de equilibrio económico-financiero para las partes intervinientes y que dicho equilibrio se mantiene durante toda la duración del contrato. La consecución de esta evaluación en modo alguno podrá alcanzarse limitando el ejercicio fiscalizador únicamente sobre la actuación de la parte pública, ya que será necesario completar dicha actuación con el análisis de la gestión de la parte privada, constatando que se acomoda a los parámetros de rendimiento y calidad pactados.

La complejidad de estas operaciones, la importancia de las cuantías de los recursos públicos en ellas comprometidos, los servicios públicos que pueden verse afectados, el alto grado de discrecionalidad que su regulación permite son elementos suficientes para apreciar la importancia de la función del control sobre esta nueva modalidad de contratación y los nuevos retos que, en consecuencia, se le abren a la función fiscalizadora del tribunal de Cuentas.

Los resultados de esta fiscalización, tal como está previsto en la normativa del Tribunal se elevarán a las Cortes Generales, lo que podrá facilitar que en sede parlamentario conozcan con precisión el alcance y circunstancias de estas operaciones, que pudieran haber quedado fuera del tratamiento presupuestario en el momento de la aprobación de los Presupuestos Generales. Asimismo, la publicidad dada a los informes de fiscalización, publicados en el BOE y en la página web del Tribunal, permite que la sociedad pueda ejercer su control social y su valoración sobre estas operaciones y evaluar el coste de los servicios públicos recibidos a través de estas operaciones de colaboración público-privadas.