



BOICAC Nº 96/2013 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de los contratos de "servicios energéticos".

Respuesta

Las Empresas de Servicios Energéticos (ESE) se definen en el artículo 19 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, según el cual:

"1. Se entiende por empresa de servicios energéticos a los efectos de este real decreto-ley aquella persona física o jurídica que pueda proporcionar servicios energéticos, en la forma definida en el párrafo siguiente, en las instalaciones o locales de un usuario y afronte cierto grado de riesgo económico al hacerlo. Todo ello, siempre que el pago de los servicios prestados se base, ya sea en parte o totalmente, en la obtención de ahorros de energía por introducción de mejoras de la eficiencia energética y en el cumplimiento de los demás requisitos de rendimiento convenidos.

2. El servicio energético prestado por la empresa de servicios energéticos consistirá en un conjunto de prestaciones incluyendo la realización de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para optimizar la calidad y la reducción de los costes energéticos. Esta actuación podrá comprender además de la construcción, instalación o transformación de obras, equipos y sistemas, su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión derivados de la incorporación de tecnologías eficientes. El servicio energético así definido deberá prestarse basándose en un contrato que deberá llevar asociado un ahorro de energía verificable, medible o estimable (...)"

A la vista de esta descripción se pregunta sobre el adecuado tratamiento contable de la operación en la ESE y sus clientes y, en particular, si cabe concluir que:

- i) Los "servicios energéticos" constituyen en sentido estricto un acuerdo de prestación de servicios, o
- ii) De conformidad con el fondo económico de estas operaciones, los citados contratos contienen, además de una prestación de servicios, varios acuerdos de arrendamiento de elementos del inmovilizado, en los que la ESE actúa como arrendador y el cliente como arrendatario, cuya adecuada calificación (financieros u operativos), debería analizarse a la luz de los términos regulados en la norma de registro y valoración (NRV) 8ª "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

El fondo económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma siempre debe guiar la interpretación de las normas de registro y



valoración del PGC, de manera que la contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. A tal efecto, es necesario un análisis de todos los antecedentes y circunstancias de cada caso concreto, sin que en la presente contestación se pueda dar respuesta al régimen contable que corresponde aplicar a "todos" los contratos de "servicios energéticos".

Sin perjuicio de lo anterior, sí que es posible formular una serie de observaciones, desde una perspectiva general, sobre el adecuado tratamiento contable de estos contratos.

Cuando en un mismo acuerdo se recogen un conjunto de prestaciones, como sucede en el caso que nos ocupa, como paso previo, es necesario analizar las obligaciones que asume la ESE con sus clientes. Por ejemplo, cabría considerar que existen dos o más "objetos contractuales" (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y un servicio de explotación en sentido estricto, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados, o servicios prestados, y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y a la prestación de servicios, respectivamente.

En este sentido se pronuncia la NRV 14ª "Ingresos por ventas y prestación de servicio" del PGC, cuando expresa que: "(...) *Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta*".

En este contexto, y en respuesta a la duda planteada, la cuestión debería reconducirse a determinar si dichos contratos contienen, o no, uno o varios acuerdos de arrendamiento implícito para posteriormente, en caso de que la respuesta fuese afirmativa, proceder a calificarlos en sintonía con la NRV 8ª.

La NRV 8ª del PGC define las operaciones de arrendamiento como sigue:

"Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo (...)

1. Arrendamiento financiero

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios



inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, (...)

2. Arrendamiento operativo

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, (...)

Conforme a lo anterior, el PGC establece dos elementos esenciales a la hora de identificar un arrendamiento.

En primer lugar, el contrato de arrendamiento tiene que tener por objeto "*un activo*" determinado o identificable, por lo que no podrá hablarse de contrato de arrendamiento de cualquier activo, sino de un activo explícitamente identificado en el contrato. En consecuencia, desde una perspectiva contable, no existe acuerdo de arrendamiento si el cumplimiento del mismo es independiente del uso de ese activo.

Por ejemplo, si el proveedor estuviese obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicios, y tiene el derecho y la posibilidad de suministrar estos bienes o servicios utilizando otros activos no especificados en el acuerdo, entonces el cumplimiento del contrato sería independiente del activo especificado y por lo tanto no contendría un arrendamiento.

Sin embargo, un activo habrá sido especificado implícitamente si, por ejemplo, el proveedor tiene o arrienda un único activo, con el cual cumple la obligación y, para este proveedor, no resulta factible o posible, desde un punto de vista económico, cumplir su obligación utilizando activos alternativos. Del mismo modo, una obligación de garantía o renovación que requiera la sustitución por un activo igual o similar, cuando el activo específico no funcione adecuadamente, o a partir de una determinada fecha, no impide el tratamiento del acuerdo como un arrendamiento.

En segundo lugar, se establece que para que haya un arrendamiento el acuerdo implica la "*cesión del derecho de uso del activo durante un periodo de tiempo determinado*", lo que solo sucede si efectivamente se transfiere al cliente el derecho a controlar el uso del activo porque se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

1. El cliente tiene la capacidad o el derecho de explotar el activo, o dirigir a otros para que lo exploten en la forma que determine, con el fin de obtener o controlar un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo.
2. El cliente tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo, mientras, simultáneamente obtiene o controla una cantidad, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo.



3. Los hechos y circunstancias indican que es remota la posibilidad de que un tercero obtengan más que un importe insignificante de la producción u otros servicios que el activo genere durante el periodo del acuerdo, y que el precio que el cliente pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es equivalente al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto.

A la vista de estos antecedentes, en función de las estipulaciones acordadas en cada supuesto, los contratos de "servicios energéticos" se contabilizarán como contratos de servicios en sentido estricto, o por el contrario, además de un contrato de servicios podrán incluir uno o varios acuerdos de arrendamiento implícitos que será preciso calificar para otorgarles el adecuado tratamiento contable.