



CONSIDERACIONES CONTABLES Y PRESUPUESTARIAS SOBRE LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS ENERGÉTICOS

Este documento tiene un carácter meramente informativo.

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) es la entidad responsable del cálculo de la capacidad o necesidad de financiación de las Administraciones públicas, de acuerdo con el manual del Sistema Europeo de Cuentas y los criterios de interpretación establecidos por el grupo de trabajo constituido por representantes de las tres instituciones nacionales responsables de los asuntos relativos a la Contabilidad Nacional (IGAE, Banco de España e Instituto Nacional de Estadística).

Lo que aquí se expone es fruto de la interpretación de varios informes que el grupo de trabajo ha realizado de distintos pliegos de contratación de servicios energéticos que se han sometido a su valoración. Esto no quiere necesariamente decir que sea aplicable a todos los pliegos de contratación de servicios energéticos que puedan elaborarse. Cualquier Administración Pública puede remitir pliegos de contratos a la IGAE para conocer su posicionamiento sobre esos pliegos en concreto.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos tiempos se han venido produciendo un sinnúmero de modificaciones en el mercado de los servicios de suministro de energía, liberalización, fomento de las energías renovables, etc, y de las empresas que los prestan. A todo esto ha de añadirse la aparición de un nuevo modelo de negocio, los denominados servicios energéticos.

La última definición de este concepto la encontramos en la Directiva 2012/27/UE¹:

Servicio energético es el beneficio físico, la utilidad o el bien derivados de la combinación de una energía con una tecnología energética eficiente o con una acción, que puede incluir las operaciones, el mantenimiento y el control necesarios para prestar el servicio, el cual **se presta con arreglo a un contrato** y que, en circunstancias normales, **ha demostrado conseguir una mejora de la eficiencia energética o un ahorro de energía primaria verificables y medibles o estimables**.

Proveedor de servicios energéticos es toda persona física o jurídica que presta servicios energéticos o aplica otras medidas de mejora de la eficiencia energética en la instalación o los locales de un cliente final. También llamada Empresa de Servicios Energéticos (ESE).

Esta Directiva solicita al sector público a que cumpla un papel ejemplar en la aplicación de medidas de eficiencia de ahorro y eficiencia energética y en la promoción de la contratación de servicios energéticos.

El III Plan Energético de Navarra horizonte 2020 fue aprobado por el Gobierno de Navarra el 9 de mayo de 2011 y establece las directrices que deben guiar la política energética de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra durante la década 2011-2020. En lo relativo a los sectores de Administración y servicios públicos, se indicaba la conveniencia de impulsar los servicios energéticos, por las importantes ventajas que se estima puede traer

¹ Directiva 2012/27/UE¹ del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética.



su fomento y generalización. Se considera que la implicación de las entidades locales es importante para mejorar la gestión y la eficiencia energética.

2. ENCAJE JURÍDICO DEL CONTRATO DE SERVICIOS ENERGÉTICOS EN EL ÁMBITO PÚBLICO

La normativa de contratación pública no regula de forma específica los contratos de servicios energéticos, por lo que surgen dudas a la hora de aplicar este modelo de negocio en las Administraciones Públicas. En el ámbito estatal las soluciones apuntadas son varias: la aplicación del contrato de *Asociación Público Privada* (APP), o su calificación como un contrato mixto de suministro, asistencia y obra.

La normativa foral no contempla los contratos de APP y por ello es normal la aparición de dudas a la hora de buscar encaje normativo a estos contratos. Recientemente esta normativa ha incorporado una referencia expresa a este tipo de contratos, concretamente en la Disposición Adicional Única de la Ley Foral 3/2013, de 25 de febrero, de modificación de la Ley Foral de Contratos Públicos. Según esta Disposición los contratos de servicios energéticos podrán adoptar la modalidad de contrato de obras, suministro, asistencia o mixto, con una duración máxima de 14 años.

3. LOS CONTRATOS DE SERVICIOS ENERGÉTICOS Y LAS ASOCIACIONES PÚBLICO PRIVADAS

Los contratos de asociación público privada son contratos de servicios adquiridos por las Administraciones Públicas sobre activos específicos. De acuerdo a los criterios establecidos por el Sistema Europeo de Cuentas (SEC), (Apartado VI.4 del Manual de déficit público y deuda pública, de aplicación del SEC 2010), para que un contrato sea considerado del tipo *Asociación Público Privada* (APP), y pueda ser evaluado como tal, tiene que tener unas características determinadas y cumplir ciertos requisitos.

Se trata de contratos a largo plazo que hacen referencia a activos específicamente dedicados que:

- o bien necesitan un gasto de capital inicial importante
- o bien una reforma o rehabilitación de gran envergadura

así como:

- la prestación de servicios acordados a la Administración que requieren el uso de dichos activos de acuerdo con las normas de calidad y volumen contractualmente especificados, siendo la Administración el principal adquirente de dichos activos
- aunque el contrato también puede cubrir otros servicios que no estén directamente vinculados a los activos (como pueden ser los de limpieza, vigilancia, restauración, etc.).



La Administración suele utilizar este tipo de acuerdos para conseguir una mayor eficacia en las inversiones y aliviar el impacto de la operación en el déficit y el endeudamiento de la Administración Pública

Por tanto, el contrato de APP puede referirse tanto a un activo nuevo, como a una importante renovación, mejora o modernización de activos ya existentes que inicialmente son propiedad de la Administración y están gestionados por ella. En el caso de un activo nuevo, se contabiliza como un activo de la empresa contratada si:

- es la empresa la que asume el riesgo de construcción, o consecuencias económicas de las incidencias diversas durante la construcción del activo

y, además, también asume:

- el riesgo de disponibilidad o consecuencias de no suministrar los servicios especificados en el contrato con la calidad requerida
- y/o el riesgo de demanda derivado de una demanda del servicio inferior a la prevista).

En caso contrario, se debe contabilizar como un activo de la Administración.

En el caso de una importante renovación, mejora o modernización de activos ya existentes, hay dos supuestos:

- El coste de la reforma representa una parte mayoritaria (más del 50%) del valor del activo después de su finalización. En este caso, se deben analizar los riesgos de construcción, disponibilidad y demanda como en el caso de un activo nuevo para determinar su contabilización en el activo de la empresa contratada o de la Administración.
- Si no es así (el coste es inferior al 50 %), el contrato no puede tratarse en la contabilidad nacional como una APP, sino que, en cambio, debe dividirse en un contrato de adquisición de activos, que se registrarán en el balance de la Administración, y un contrato de servicios.

En general, los contratos de gestión energética de un edificio administrativo no cumplen los requisitos exigidos para que pueda ser evaluado como un contrato del tipo de APP conforme a las normas del SEC. Salvo casos excepcionales, el coste de las inversiones a realizar supone un porcentaje menor del 50% del valor del activo (el propio edificio) después de las actuaciones que se lleven a cabo. En consecuencia, a efectos del tratamiento en la contabilidad nacional del contrato de referencia, las inversiones que se realicen sobre dichos inmuebles deben registrarse en el balance de la Administración correspondiente.



4. CONTRATO DE SERVICIOS ENERGÉTICOS CON GARANTÍA DE AHORROS

Dentro de los contratos de servicios energéticos, existe una tipología llamada contrato de servicios energéticos con garantía de ahorros. En este tipo de contratos, como su nombre indica, la empresa de servicios energéticos (ESE) garantiza al cliente los ahorros a obtener tras la implementación de las medidas, de forma que:

- Si los ahorros reales son inferiores a los ahorros previstos, la ESE debe pagar al cliente la diferencia equivalente al coste de los ahorros no alcanzados.
- Si los ahorros reales son superiores a los ahorros previstos, la ESE y el cliente se reparten la diferencia según lo estipulado en el contrato.

Esta garantía supone un gran atractivo para el cliente ya que existe un compromiso por parte de la ESE para obtener un nivel de ahorro predeterminado.

Por este motivo, los contratos de servicios energéticos con garantía de ahorros deberían ser autofinanciables: las inversiones en medidas de ahorro energético se recuperan con los ahorros energéticos generados. Esta propiedad ha derivado en que, en general, se pretende que sea la ESE la que financie las Medidas de Ahorro Energético (MAE) y estas medidas se vayan pagando por el cliente de forma conjunta con la cuota establecida por el servicio. Así, la ESE asumiría la financiación del proyecto, lo que resulta especialmente atractivo en el actual contexto económico.

5. CONSIDERACIONES CONTABLES SOBRE LOS CONTRATOS DE SERVICIOS ENERGÉTICOS

En un contrato de servicios energéticos se ofrecen a la vez varias prestaciones que hay que diferenciar:

1. Prestaciones incluidas en obras de mejora y renovación de instalaciones:

Caben dos alternativas:

- La Administración realiza la inversión en medidas de ahorro energético que se realizarán en el marco de estos contratos de rendimiento energético con fondos propios, al disponer de crédito presupuestario para ello.

En este caso, no es preciso realizar ningún comentario, puesto que el activo deberá contabilizarse como un activo de la Administración y no se produce desajuste entre la imputación presupuestaria y la imputación en contabilidad nacional.

- La ESE acomete dichas inversiones en MAEs.

En las consultas realizadas, el Grupo de Trabajo considera que, dado que las inversiones en MAEs son realizadas de forma exclusiva para la Administración contratante para utilizarse en la producción de servicios públicos, o cuando se trata de instalaciones complejas que forman parte de los edificios, la Administración adquiere una deuda con dicha ESE. Estas inversiones deben ser clasificadas en

Contabilidad Nacional como “activos no financieros de la Administración Pública”, y, por tanto, serán registradas como *formación bruta de capital fijo* de la Administración contratante, con la consiguiente incidencia en el déficit y la deuda.

En este caso, se ha de garantizar que la contratación no supone una desviación de los objetivos de déficit y de deuda pública, para lo que la Administración podría realizar una reserva de no disponibilidad de crédito (o “bloqueo”)² en el año en que se realice la inversión, por importe equivalente a la cuantía de la inversión a realizar.

2. Prestaciones de gestión energética, mantenimiento y garantía total:

Son objeto de remuneración y definen un contrato de servicios de gestión, mantenimiento integral de las instalaciones y otras prestaciones. Puede incluirse aquí el suministro energético.

Se entiende que estas prestaciones corresponden fundamentalmente a distintos tipos de servicios que la ESE deberá proporcionar a la Administración contratante conforme a lo establecido en los pliegos de contratación. Como contrapartida, la Administración efectuará pagos periódicos conforme al precio de adjudicación. En el marco de estas tres prestaciones no es previsible que la ESE adquiera bienes que puedan considerarse como activos fijos. Por lo tanto, a efectos del tratamiento en la contabilidad nacional de los flujos financieros relacionados con estas prestaciones, los pagos de la Administración contratante se registrarán como gasto no financiero en concepto de *consumos intermedios*, contrapartida de la *producción* de servicios de la ESE.

Por otro lado, las actuaciones que, en el marco de los acuerdos contractuales, supongan la adquisición por parte de la ESE de bienes de menor cuantía que no sean susceptibles de ser considerados de inversión, se imputarán, de igual manera, en la rúbrica de “consumos intermedios” y serán registrados en el momento de su compra con la consiguiente incidencia económica sobre el déficit y la deuda. En este caso se produce un desfase temporal entre la correcta imputación de las operaciones en términos de contabilidad nacional y la imputación presupuestaria, y se deben realizar las mismas consideraciones presupuestarias que para las obras de mejora y renovación de instalaciones.

Las alternativas de inversión a cargo de la ESE o a cargo de la Administración se visualizan en la tabla siguiente, donde se supone una inversión de 100 y una duración del contrato (necesario para amortizar la inversión) de 5 años, un gasto en combustible que pasa de 50 a 25 y un pago por los servicios energéticos (gestión, mantenimiento, etc.) de 5.

	Año 0	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Inversión por la Administración							
Inversión y/o suministros	0	100	0	0	0	0	100
Pagos a la ESE	0	5	5	5	5	5	25
Pagos energía	50	25	25	25	25	25	175
Gastos presupuestarios	50	130	30	30	30	30	300
Ajustes contabilidad nacional (CN)	0	0	0	0	0	0	0

² Esta reserva se puede realizar en cualquier partida presupuestaria, o incluso repartirse entre varias partidas.

	Año 0	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Déficit en términos de CN	50	130	30	30	30	30	300
Inversión por la ESE							
Inversión y/o suministros	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pagos a la ESE	0,0	28,5	28,5	28,5	28,5	28,5	142,5
Pagos energía	50,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	175
Gastos presupuestarios	50,0	53,5	53,5	53,5	53,5	53,5	317,5
Ajustes de CN		100,0	-23,2	-24,4	-25,6	-26,9	0,0
Déficit en términos de CN	50,0	153,5	30,3	29,1	27,9	26,6	317,5

- En el caso de que invierta la Administración, tan sólo se emplea crédito el primer año del contrato, en el que se realizan las inversiones, con cargo a capítulo 6 (inversiones). Este primer año y los años restantes, existe un gasto por el pago de los servicios energéticos (gestión, mantenimiento, etc.), más un pago por los combustibles (electricidad, gas, etc.) que se harían con cargo a capítulo 2 (gastos). La rentabilidad del contrato se debe a la reducción del gasto energético.
- En el caso de que invierta la ESE, el pago de los servicios energéticos incluirá la financiación de las inversiones, por lo que será sensiblemente superior al caso anterior. Además, se debe realizar en el año de la inversión el correspondiente ajuste de contabilidad nacional y se puede realizar la reserva de no disponibilidad antes señalada para evitar la desviación en el objetivo de estabilidad presupuestaria. En los años sucesivos, dicho ajuste será negativo por el importe de la amortización del principal que correspondería hacer en cada ejercicio, considerando la amortización en el periodo del contrato y un tipo de interés similar al interés legal del dinero.
- En caso de que invierta la administración, y financie dicha inversión con deuda, los efectos sobre el déficit son los mismos que en el caso primero, no hay ajustes en CN, pero habrá un gasto financiero que anula el menor coste respecto de la segunda alternativa, por lo que ambas opciones son equivalentes en términos económicos y la diferencia se circunscribe a quién es el titular de la deuda.

Para la correcta imputación de estas operaciones en las cuentas nacionales, será necesario conocer el gasto real efectuado en cada periodo por estos conceptos con independencia de cuándo se efectúe el correspondiente pago con cargo al presupuesto, para lo que habrá que disponer de la información detallada respecto al momento y coste en el que la ESE realiza tanto los gastos de inversión como las compras de suministros y los relativos al mantenimiento. Los pagos periódicos que realice la Administración, facturados de acuerdo a los requisitos y plazos establecidos en el contrato y conforme a la asignación presupuestaria, deberán desglosarse en los tres componentes siguientes para su registro en las cuentas nacionales:

- La parte correspondiente a la amortización del principal del préstamo imputado, contrapartida de la inversión efectuada y asignada a la administración pública contratante.
- Otra parte, corresponderá a los “intereses” devengados por dicho préstamo.
- El resto se registrará como “consumos intermedios” de la administración pública, en concepto de contrapartida de los servicios de mantenimiento y suministro realizados por el concesionario.