

LAS LIQUIDACIONES REGULATORIAS DE LAS COMERCIALIZADORAS DE REFERENCIA. UNA OPORTUNIDAD PERDIDA EN LA REFORMA DEL SECTOR ELÉCTRICO

Alfonso Zárate Conde

*Doctor en Economía de la Empresa y Contabilidad
Gas Natural Fenosa*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Mario ALONSO AYALA, don Oriol AMAT SALAS, don Jorge J. PÉREZ RAMÍREZ, doña Flavia RODRÍGUEZ PONGA SALAMANCA y don Fernando RUIZ RUIZ.

EXTRACTO

La reciente reforma del sector eléctrico ha modificado radicalmente el esquema vigente hasta 2014, y más concretamente en lo referente a la comercialización de la electricidad. No obstante, entiende el autor de este trabajo que la reforma no corrige la situación anómala que presentaba la anterior regulación de 2009 en relación con las liquidaciones que tienen que realizar las comercializadoras con tarifas reguladas.

Se plantea la posibilidad de aprovechar el impulso reformador para corregir situaciones que no permitían representar correctamente la correcta imagen fiel de la situación económica de determinadas operaciones comerciales. Concretamente, el reconocimiento de los ingresos en los casos de situaciones de impagos en el suministro de energía eléctrica a clientes con derecho a beneficiarse del bono social y a clientes atendidos transitoriamente por comercializadoras reguladas.

Se defiende, justifica y razona la necesidad de modificar el actual sistema de liquidaciones, que por razón de la regulación realizan las comercializadoras de referencia basado en un criterio de facturación por otro sistema basado en un criterio de cobro o caja, efectivo de la facturación que genera dicha liquidación.

Palabras claves: liquidación regulatoria, bono social, comercialización de referencia, comercialización de último recurso, transitorios, TUR, PVPC, criterio de caja y criterio de facturación.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014

REGULATED SETTLEMENTS MARKETERS REFERENCE. A MISSED OPPORTUNITY TO REFORM THE ELECTRICITY SECTOR

Alfonso Zárate Conde

ABSTRACT

The recent reform of the electricity sector has modified dramatically the schema in force until 2014, particularly in what concerns the electricity trade. Nonetheless, to the author's understanding this reform does not amend the irregular situation caused by the previous regulation from 2009, related to the settlements electricity trading companies with regulated tariffs had to perform.

This piece of work intends to describe the possibility of leveraging the current reformist momentum to fix former situations where it was not possible to reproduce a faithful image of the economic situation of certain commercial operations. The author will focus on the acknowledgment of the revenues coming from events of power supply non-payment from clients with the right to profit from the social tariffs and from clients temporarily attended by regulated electricity traders.

Herein the author defends, justifies and provides a rationale for the necessity of modifying the current settlement system which, on the grounds of regulation, is used by a billing criterion instead of cash-based criterion.

Keywords: regulated settlements, social tariffs, reference electricity trading company, last resort electricity trading company, transient, TUR, PCPV, cash-based criterion and billing criterion.

Sumario

1. Objetivos del trabajo
 2. Marco regulador
 3. Situación actual
 - 3.1. Situación en las liquidaciones de bono social
 - 3.2. Situación en las liquidaciones de clientes transitorios
 4. Propuesta de modificación
 - 4.1. Propuesta de modificación. Bono social
 - 4.2. Propuesta de modificación. Liquidaciones de clientes transitorios
 5. Conclusión final
- Bibliografía

1. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Este trabajo que se presenta al «**Premio Estudios Financieros 2014**» tiene como objetivo principal proponer una alternativa al sistema actual de liquidaciones que, obligados por la norma vigente, tienen que realizar las llamadas comercializadoras de referencia de energía eléctrica, anteriormente denominadas comercializadoras de último recurso. Se critica, además, la oportunidad perdida con la reforma del sector eléctrico para dar solución a los problemas que ocasiona el sistema actual de liquidaciones y que desarrollaremos a lo largo del trabajo.

Las comercializadoras de referencia de energía eléctrica tienen la obligación de atender la comercialización del suministro eléctrico de los clientes que, cumpliendo el requisito de no tener una tensión superior a 1 kV y potencia contratada menor o igual a 10 kW, lo soliciten. El precio al que facturarán el servicio eléctrico está regulado por el Estado.

Pero, además de lo anterior, las comercializadoras de referencia tienen la obligación de atender a dos colectivos de clientes muy distintos; por un lado, a los denominados clientes vulnerables y, por otro lado, a aquellos clientes que se encuentran sin contrato de suministro eléctrico de manera transitoria. El precio que se factura por el servicio prestado a estos dos colectivos es distinto del precio que se aplica al resto de clientes acogidos a tarifas reguladas. Esta diferencia de precios es objeto de liquidación, con el fin de que la comercializadora de referencia obtenga por el suministro de energía eléctrica a estos dos colectivos un ingreso igual al que hubieran recibido de haber sido suministrado al precio que marca la tarifa regulada.

Se pretende hacer un resumen de la situación actual, de las normas aplicables, de los mecanismos de liquidación vigentes, así como de las casuísticas que tienen que afrontar las comercializadoras eléctricas.

Después de hacer la descripción del punto de partida, se argumentará la necesidad de cambiar el criterio de liquidación, proponiendo un cambio normativo que permita un **mejor reflejo de la realidad económica** de las operaciones que implican estas liquidaciones.

La propuesta planteada girará en torno a la necesidad de modificar la actual regulación para permitir a las comercializadoras de referencia realizar este tipo de liquidaciones sobre un criterio

de caja, en lugar de seguir con el criterio actual que consiste en hacer las liquidaciones siguiendo un criterio de facturación.

Dado que este sistema de liquidaciones, que se detallará y explicará en profundidad a lo largo de este trabajo, se basa en pagar o cobrar una diferencia de precio entre la facturación realizada a los colectivos especiales y el precio regulado, se propone que estas liquidaciones se realicen cuando las facturas hayan sido realmente cobradas. Se plantea, por lo tanto, modificar la situación actual en la que se liquidan en función del momento de su facturación. El objeto de esta propuesta es evitar situaciones no gestionables por las empresas que alteran el resultado del subyacente de la operación. Es decir, en definitiva, **el objetivo principal es perfeccionar el reflejo de la imagen fiel de los hechos económicos que representan.**

2. MARCO REGULADOR

Dentro del sector eléctrico podemos distinguir tres ramas de actividad claramente diferenciadas: generación o producción de energía, distribución y transporte de la energía y, por último, la comercialización del servicio eléctrico. Hasta el inicio de la liberalización, las tres actividades se desempeñaban de forma simultánea en las distintas sociedades que participaban del mercado eléctrico. Es a raíz de la liberalización del sector eléctrico, iniciada en 1997 a partir de la **Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico** (transponiendo la Directiva 96/92/EC) cuando se exige que haya una separación jurídica en función de la actividad desempeñada. Tendrán que ser distintas las sociedades mercantiles que desarrollen actividades reguladas (distribución y transportes, monopolios naturales) de las que desempeñen actividades liberalizadas (generación y comercialización, segmentos susceptibles de ser competitivos). Es decir, con la liberalización del sector, se exige a las grandes empresas que segreguen sus activos y actividades para diferenciar claramente las sociedades con actividades reguladas de las sociedades con actividades liberalizadas, aunque, lógicamente, pueden permanecer dentro del mismo grupo o *holding* de empresas.

La retribución de las actividades reguladas queda ligada al reconocimiento de unos ingresos por parte del Estado. En el caso de las actividades liberalizadas la retribución dependerá de factores competitivos de mercado.

La rama de actividad de la comercialización eléctrica se liberaliza de manera progresiva y escalonada. Para lograrlo se establece un calendario por el cual se van diferenciando los segmentos de clientes que podrán escoger entre ser atendidos con tarifas reguladas, de los clientes que podrán escoger libremente ser atendidos por una comercializadora a un precio no regulado.

En función del calendario de liberalización (que se muestra en el cuadro siguiente), los clientes que alcancen cada nivel de consumo fijado podrán elegir entre contratar su suministro eléctrico con una empresa comercializadora regulada (con tarifa fijada por el Estado) o con una empresa comercializadora liberalizada (a un precio pactado libremente entre cliente y empresa).

| Calendario de elegibilidad para los consumidores de electricidad | | | |
|--|--------------|---|--|
| Marco jurídico | Fecha efecto | Nivel de consumo | Apertura de mercado |
| Ley 54/1997 | 01-01-1998 | Superior a 15 GWh | Energía = 26 % 700 puntos de suministro |
| RD 2820/1998 | 01-01-1999 | Superior a 5 GWh | Energía = 33,4 % 2.300 puntos de suministro |
| | 01-04-1999 | Superior a 3 GWh | Energía = 37 % 3.800 puntos de suministro |
| | 01-07-1999 | Superior a 2 GWh | Energía = 39,6 % 5.600 puntos de suministro |
| RDL 6/1999 | 01-10-1999 | Superior a 1 GWh | Energía = 43,4 % 10.000 puntos de suministro |
| | 01-07-2000 | Consumidores de alta tensión (superior a 1.000 V) | Energía = 52,3 % 65.000 puntos de suministro |
| RDL 6/2000 | 01-01-2003 | Todos los consumidores | Energía = 100 % 21.500.000 puntos de suministro |

Fuente: Comisión Nacional de Energía y elaboración propia.

De esta forma se encuadran dentro de las **actividades reguladas** la distribución y transporte de energía (actividades relacionadas con la gestión de las redes) y la comercialización del suministro a tarifa regulada. Ambas actividades las desempeñan las empresas distribuidoras de electricidad.

Por lo tanto, a partir de la Ley 54/1997, el segmento de la comercialización queda dividido entre la comercialización liberalizada y la comercialización regulada (actividad que hasta el año 2009 realizaron las empresas distribuidoras de energía eléctrica). En el periodo 1998-2009 coexistió una dualidad en el mercado eléctrico que permitía, a partir de 2003 para todo tipo de cliente, elegir entre saltar al mercado liberalizado o permanecer bajo el amparo de la comercialización regulada.

Otro hito fundamental en la evolución del sector eléctrico, y determinante para el tema tratado en este trabajo, es el nacimiento de la **comercialización de último recurso y de las tarifas de último recurso (TUR)** a partir de junio de 2009.

Es a partir de este momento cuando se finaliza el proceso de liberalización de todo el segmento de la comercialización de electricidad. Quedará, por lo tanto, fuera de las actividades reguladas del sector, puesto que se permite, a partir de ese año y de manera novedosa, la libre elección de suministrador. Con la legislación anterior, si un cliente elegía tener su suministro eléctrico a tarifa regulada, tenía que ser atendido por la empresa que operase en su zona de consumo, no pudiendo elegir suministrador.

No obstante lo anterior, la tarifa a la que venden el suministro de electricidad las nuevas comercializadoras de último recurso sigue estando fijada por el Estado. Se exige, a partir de junio de 2009, a las empresas distribuidoras de electricidad que escindan de su actividad la comercialización a tarifa regulada. Quedando desde entonces las empresas distribuidoras únicamente como gestores de red.

El **Real Decreto 485/2009, de 3 de abril**, por el que se regula la puesta en marcha del suministro de último recurso en el sector de la energía eléctrica, y la **Orden ITC/1659/2009, de 22 de junio**, por la que se establece el mecanismo de traspaso de clientes del mercado a tarifa al suministro de último recurso de energía eléctrica y el procedimiento de cálculo y estructura de las tarifas de último recurso de energía eléctrica, establecen el nacimiento de las **comercializadoras de último recurso** (como empresas distintas de las distribuidoras eléctricas que atenderán el consumo de los clientes a tarifa regulada). Según estas normas, se determina que todo punto de suministro eléctrico con un nivel de tensión superior a 10 kW de potencia deberá ser atendido por una empresa comercializadora liberalizada, esto es, comercializados a un precio pactado libremente entre cliente y empresa.

Sin embargo, establece que los clientes con tensión no superior a 1 kV y potencia contratada menor o igual a 10 kW (de forma mayoritaria, el segmento residencial) podrán elegir estar atendidos por una comercializadora de último recurso a un precio fijado por el Estado (tarifa de último recurso) o bien elegir contratar el servicio con una comercializadora libre.

A partir de estas normas se fijan a los comercializadores de último recurso dos obligaciones que son objeto de análisis de este trabajo: el suministro de energía a clientes con derecho a **bono social** y los suministros a **clientes en situación transitoria**.

Por un lado, se establece el **bono social** con el **Real Decreto-Ley 6/2009, de 30 de abril**, por el que se adoptan medidas en el sector eléctrico y se aprueba el bono social. Este bono es un mecanismo de protección social a clientes con especial vulnerabilidad a los cuales, cumpliendo unos requisitos determinados (y siempre para personas físicas y vivienda habitual), se les aplicará **un precio inferior al de la tarifa de último de recurso**. Además se les congela el precio aplicado, quedando por lo tanto los clientes con esta tarifa comercializados a unos precios inferiores.

Se definen **cuatro colectivos** que se podrán acoger a esta tarifa bonificada. Los clientes deberán, por un lado, tener derecho a recibir la tarifa de último recurso, es decir, se trata de puntos de suministro menor o igual a 10 kW, y además, ha de ser para el suministro eléctrico de la vivienda habitual y cuyos titulares sean personas físicas:

- Consumidores con potencia contratada en su primera vivienda menor a 3 kW.
- Pensionistas mayores de 60 años que perciban las rentas mínimas de cada tipo de pensión.
- Familias numerosas.

- Desempleados. Cuando todos los miembros de la unidad familiar que residan en el punto de suministro estén en situación de desempleo.

La liquidación de la diferencia de precios entre la tarifa regulada y la tarifa del bono social se fija en la **Orden ITC/1723/2009, de 26 de junio**, que en su disposición adicional segunda dice «antes del día 15 de cada mes, los comercializadores de último recurso deberán presentar a la Comisión Nacional de Energía la información de facturación correspondiente al mes anterior de los consumidores a quienes **han aplicado el bono social**, con desglose de periodos y facturación, para determinar la cuantía del bono social aplicado y las liquidaciones asociadas».

Por otro lado, y ante la posible situación de que existan clientes con tensión superior a 10 kW de potencia que no dispongan de contrato de suministro eléctrico con ninguna comercializadora, se impone a los comercializadores de último recurso la obligación de suministrarles energía de **forma transitoria**. Para incentivar en este tipo de clientes la contratación del suministro eléctrico con una comercializadora liberalizada se establece una tarifa claramente penalizante y muy superior a la tarifa de último recurso.

En este sentido, la **Orden ITC/1659/2009, de 22 de junio**, en su disposición transitoria cuarta, dice: «... los ingresos que por aplicación del apartado 2 obtengan los comercializadores de último recurso **por encima** de los correspondientes a la tarifa de último recurso sin aplicación de la modalidad de discriminación horaria tendrán la consideración de ingresos liquidables, **debiendo el comercializador de último recurso proceder a su abono** al distribuidor al que esté conectado el consumidor en un plazo no superior a diez días desde que tales ingresos se produzcan. El distribuidor declarará tales ingresos a los efectos del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre».

Por lo tanto, a partir de 2009, la comercialización de electricidad queda configurada de la siguiente forma:

- **Comercialización liberalizada.** Para todo tipo de cliente que elija libremente ser atendida por este tipo de empresas y a precio libre, esto es, a precio acordado entre cliente y comercializador.
- **Comercialización de último recurso.** Para aquellos clientes con potencia contratada menor o igual de 10 kW y con un precio regulado (tarifa de último recurso). Dentro de este segmento tenemos dos peculiaridades:
 - **Bono social.** Colectivo al que se le aplica un precio inferior a la tarifa de último recurso.
 - **Clientes > 10 kW (transitorios).** Colectivos, con potencia contratada superior a 10 kW, atendidos de forma transitoria por la comercializadora de último recurso y con unos precios superiores a los de la tarifa de último recurso.

La situación de las comercializadoras de último recurso se altera a partir de la **Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico**, si bien no afecta en la esencia de lo que plantearemos en el cuerpo central de este trabajo. La Ley 24/2013 sustituye las tarifas de último recurso por el

precio voluntario al pequeño consumidor (PVPC), y las comercializadoras de último recurso pasan a denominarse *comercializadoras de referencia*.

Al igual que con la regulación anterior, las comercializadoras de referencia tendrán la obligación de atender el suministro eléctrico de todos los clientes con potencia menor o igual de 10 kW que lo soliciten (siempre que no soliciten la contratación por una situación de impago en otra comercializadora). Además, son las comercializadoras de referencia las obligadas de atender el suministro de dos colectivos descritos con anterioridad: aquellos clientes que tengan la condición de vulnerables (*bono social*) y aquellos clientes que, sin cumplir los requisitos para la aplicación del precio voluntario para el pequeño consumidor, *transitoriamente* no dispongan de un contrato de suministro en vigor con un comercializador en mercado libre.

Hay que destacar que, según el artículo 45 de la Ley 24/2013, la definición de clientes con condición de vulnerables, los requisitos que deben cumplir, así como las medidas a adoptar para este colectivo, «se determinarán reglamentariamente por el Gobierno».

A fecha de la finalización de este trabajo no se ha regulado nada en este sentido, aplicando para la calificación de clientes vulnerables las mismas condiciones que se venían aplicando anteriormente. Esto quiere decir que es posible que el colectivo al que se le aplica el *bono social* pudiera cambiar a partir de la reglamentación de la nueva condición de clientes vulnerable.

Es el **Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo**, por el que se establece la metodología de cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor de energía eléctrica y su régimen jurídico de contratación, el que fija las nuevas tarifas aplicables a los dos colectivos objeto de este trabajo (**bono social y clientes en situación transitoria**).

Con la publicación del Real Decreto 216/2014 se revoluciona el sistema de fijación de precios de las tarifas reguladas (clientes con potencia contratada menor o igual a 10 kW), quedando estructuradas como siguen:

- **Precios voluntarios para el pequeño consumidor** (arts. 5 y ss.), que se determinarán con base en los precios del mercado diario e intradiario (a los que se suman los costes de peajes de acceso y el margen de comercialización). Esta metodología de cálculo supone la aplicación de los precios de cada hora de mercado al consumo de energía eléctrica que realice el consumidor y supone un cambio de modelo, pasando de un sistema en el que el precio del coste de la energía se fijaba a priori (subastas CESUR) a un mecanismo en el que el consumidor va a abonar el coste de su energía consumida con posterioridad a ese consumo y con los precios que cada día haya determinado el mercado.
- **Precio fijo** ofertado por las comercializadoras para consumidores con derecho al precio voluntario para el pequeño consumidor (arts. 13 y 14), que será un precio anual (que también incluirá los costes de peajes de acceso) fijado por cada comercializadora de manera pública [se publicará en la web de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC)].

- **Tarifas de último recurso.** Se definen como aquellos precios de aplicación a categorías concretas de consumidores:
 - **Bono social.** Será para los clientes con la condición de vulnerables, y su precio será el PVPC descontando un 25 % en todos los conceptos.
 - **Clientes transitorios.** Será para los clientes en situación transitoria, y su precio será el PVPC + 20 %.

3. SITUACIÓN ACTUAL

Como se ha descrito anteriormente en el epígrafe del Marco regulador, las comercializadoras de referencia (anteriormente llamadas comercializadoras de último recurso) son las encargadas de prestar el servicio de comercialización de electricidad con un precio regulado, a diferencia del resto de comercializadoras que lo hacen con precios pactados libremente entre empresa comercializadora y cliente.

La comercialización de referencia exige a las empresas la prestación del servicio eléctrico a todos los clientes que, cumpliendo los requisitos marcados por la ley, lo soliciten. Además, tendrán la obligación de atender a los dos colectivos descritos anteriormente, *clientes con bono social* y *clientes en situación transitoria*.

En el caso de los clientes *vulnerables* con derecho a tener *bono social*, el consumidor tendrá derecho a pagar por el suministro eléctrico un precio por debajo de la tarifa regulada. Con la anterior norma este precio se basaba en una tarifa que se mantuvo congelada desde junio de 2009. Con la norma aplicable desde el 1 de abril de 2014 (RD 216/2014), el precio al que tienen derecho estos clientes *vulnerables* será el resultante de aplicar una bonificación del 25 % al precio que hubieran pagado si se les hubiera atendido por la comercializadora de referencia a precio voluntario del pequeño consumidor (tarifa que sustituye a la tarifa de último recurso).

En cualquier caso, el comercializador facturará por estos servicios un precio **inferior** al que hubiera facturado si no tuviera la obligación de atender a este colectivo de clientes. Para compensar esta merma en la facturación, el regulador permite al comercializador recuperar la diferencia entre precios gracias a unas liquidaciones que presentará ante la CNMC. Según el artículo 45 de la Ley 24/2013, la financiación de este bono será asumido por las matrices de los grupos de sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica. Estas matrices pagarán los importes correspondientes a la CNMC, que después de realizar los controles y comprobaciones pertinentes se lo ingresarán a las comercializadoras de referencia con clientes con **bono social**.

El cálculo de estas liquidaciones de cobros se realizará hallando la diferencia entre el precio que se hubiera aplicado al consumo de electricidad de haber sido atendido a precio regulado menos el precio finalmente aplicado a los consumidores vulnerables. De esta forma, se asegura

que la empresa comercializadora recibirá el 100% del ingreso regulado; una parte la recibirá del cliente y la otra procederá de estas liquidaciones.

Actualmente, estas liquidaciones se están presentando una vez al mes, con el resumen de la facturación realizada a la cartera de clientes vulnerables del mes anterior. Es decir, después del mes en el que se realiza la facturación de los servicios se presenta ante la CNMC la liquidación con la diferencia entre el precio bonificado y el precio que debería haber recibido la empresa comercializadora. Por lo tanto, en la actualidad, **el importe de las liquidaciones se basa en la facturación realmente emitida.**

En el caso de los clientes *en situación transitoria*, la comercializadora de referencia tendrá la obligación de atender a un colectivo que, sin tener derecho a ser atendidos por estas empresas, se encuentren en una situación transitoria por la que no tienen suscrito un contrato de suministro eléctrico con un comercializador liberalizado.

Como ya hemos dicho anteriormente, con el objeto de fomentar la contratación del suministro en una empresa del mercado liberalizado, el precio aplicado por la comercializadora de referencia será superior al precio de la tarifa regulada. Este sobreprecio será objeto de liquidación, de tal forma que al final la comercializadora de referencia recibirá como ingreso el importe que hubiera facturado de haber aplicado a este colectivo el precio normal de los clientes con derecho a precio regulado. Esta liquidación supondrá pagar la diferencia entre el precio facturado al cliente en situación transitoria y el precio regulado.

Nos encontramos, por lo tanto, ante una situación en la que las empresas que, según las normas aplicables, tienen la obligación de suministrar energía eléctrica aplicando un precio con base en una metodología determinada, tienen además la obligación de atender el suministro eléctrico de otros clientes aplicando un precio distinto. Sin embargo, el Estado establece mecanismos por los cuales el ingreso final sea el mismo que el que resultaría de aplicar la metodología general.

No obstante, el objetivo final del Estado de asegurar a las comercializadoras el ingreso regulado es posible que no se logre por la obligación de presentar estas liquidaciones regulatorias en función del momento de la emisión de la factura al cliente y no en el momento del cobro de las facturas.

Por un lado, hay que diferenciar radicalmente entre el ingreso reconocido contablemente al tener una factura emitida a un cliente del cobro de esa factura. Es decir, no es lo mismo la corriente real del hecho económico, es decir, el devengo del ingreso expresado en una factura, de la corriente monetaria que se producirá en el momento del cobro de la misma. En resumen, **no es lo mismo ingresar en términos contables que cobrar**. En los casos de facturas impagadas habrá que realizar la correspondiente provisión por dudoso cobro y, si se declara incobrable, llevarlas a pérdidas por clientes fallidos.

La peculiaridad que presenta la casuística descrita en este tipo de liquidaciones regulatorias para las comercializadoras de referencia es que las liquidaciones se están cobrando (en el caso de las liquidaciones de bono social) o pagando (en el caso de las liquidaciones de la facturación a

clientes transitorios) independientemente del estado de la facturación que ha generado el derecho u obligación de la facturación.

En el caso de las liquidaciones de bono social, puede darse la circunstancia de que la empresa comercializadora de referencia que presenta la liquidación con base en una factura emitida a un cliente con derecho a bono social cobre el importe de la liquidación, pero que nunca cobre la factura que generó el derecho, y acabe anulando la factura dentro del proceso de facturación fallida.

En sentido contrario, en el caso de las liquidaciones por facturación a clientes en situación transitoria, puede ocurrir que la empresa comercializadora de referencia realice el pago de la liquidación generada a partir de una factura emitida, pero que nunca cobre el importe de la factura emitida. Habiendo, por lo tanto, pagado de forma obligada por este sistema de liquidaciones regulatorias un dinero que nunca cobrará.

Describamos más detenidamente ambos casos.

3.1. SITUACIÓN EN LAS LIQUIDACIONES DE BONO SOCIAL

En este caso, tal y como se ha descrito anteriormente, la comercializadora de referencia factura a los clientes con derecho a bono social un importe inferior a la tarifa regulada. Supongamos, en virtud del Real Decreto 216/2014, que el importe del bono social es del 25% sobre la tarifa regulada.

Emitida la factura al cliente en el mes n, la empresa presenta al mes siguiente y ante la CNMC la liquidación por el bono social de esa factura (el 25%). Hechas las comprobaciones por parte del regulador, se procede al pago a la comercializadora de referencia de la liquidación.

A continuación representamos contablemente la situación:

EJEMPLO 1. Bono social. El cliente paga la factura

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa con bono social: 75 euros.
- Importe liquidación bono social: +25 euros.

Se factura a un cliente con derecho a bono social un importe final de 75 euros (para facilitar la explicación se obvian los impuestos). El importe que tendría que haber facturado la comercializadora de referencia por el mismo servicio aplicando la tarifa regulada sería de 100 euros, por lo tanto se genera un derecho de cobro con la liquidación regulatoria de 25 euros.

.../...

.../...

En este primer ejemplo se asume que el cliente paga la factura.

Asientos contables a representar:

| Mes | Operación | Asiento | |
|-----|--|--|------------------------------------|
| n | Facturación al cliente | 75 € (430) Clientes | a Ingreso venta energía (700) 75 € |
| n | Reconocimiento derecho a liquidar (dif. tarifa regulada – – tarifa b. social) | 25 € (400) Cuenta a cobrar | a Ingreso venta energía (700) 25 € |
| n+1 | Presentación de la liquidación | El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo del ingreso y el reconocimiento del derecho de cobro se genera en el momento de la facturación | |
| n+2 | Cobro de la liquidación | 25 € (570) Tesorería | a Cuentas a cobrar (400) 25 € |
| n+3 | Cobro de la factura | 75 € (570) Tesorería | a Clientes (430) 75 € |

En este caso no hay ningún problema, se emite la facturación al cliente, se realiza la liquidación del bono social y se cobran los ingresos facturados.

Sin embargo, en el caso de presentar un problema de impago, comprobaremos como el hecho de tener que hacer la liquidación en función de la fecha de facturación, y no atendiendo a un criterio de caja, esto es, en función de cuándo se cobre la factura, puede alterar el correcto reflejo del hecho económico.

Supongamos esta vez el mismo caso que el ejemplo 1, pero con un caso de impago.

EJEMPLO 2. Bono social. Situación de impago

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa con bono social: 75 euros.
- Importe liquidación bono social: + 25 euros.

.../...

.../...

| Mes | Operación | Asiento | |
|------|--|--|---|
| n | Facturación al cliente | 75 € (430) Clientes | a Ingreso venta energía (700) 75 € |
| n | Reconocimiento derecho al liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa b. social) | 25 € (400) Cuenta a cobrar | a Ingreso venta energía (700) 25 € |
| n+1 | Presentación de la liquidación | El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo del ingreso y el reconocimiento del derecho de cobro se genera en el momento de la facturación | |
| n+2 | Cobro de la liquidación | 25 € (570) Tesorería | a Cuentas a cobrar (liquidación) 25 € |
| n+6 | Proceso de insolvencia | 75 € (694) Dot. prov. insolvencia | a Prov. insolvencia (490) 75 € |
| | | 75 € (435) Clientes dudoso cobro | a Clientes (430) 75 € |
| n+12 | Proceso de fallidos | 75 € (650) Pérdidas fallidos | a Clientes dudoso cobro (435) 75 € |
| | | 75 € (490) Provisión insolvencia | a Aplicación prov. insolvencia (794) 75 € |

Si la factura por la que se genera el derecho de cobrar la liquidación por el bono social resulta que al final no se cobra, la empresa comercializadora obtendrá un beneficio extraordinario por un servicio facturado que ha tenido que anular en su proceso de clientes fallidos.

En el momento de anular la factura emitida, se mantendrá el ingreso generado y cobrado con la liquidación. En el caso del ejemplo, el ingreso que debería haber tenido la comercializadora de referencia era de 100 euros, 75 euros que tendría que haber recibo del cliente y 25 euros que tiene que cobrar a través de las liquidaciones. Al anular la factura por una situación de impago, se anula el ingreso facturado de 75 euros, pero se mantienen los 25 euros de la liquidación cobrada. Es decir, asegura el ingreso de 25 euros independientemente de la situación de la factura que ha generado derecho de cobro.

Lógicamente, cualquier situación de impago es compleja de gestionar. Al anular el ingreso facturado, no se anula la contrapartida de los gastos ocasionados para generar el ingreso. En el caso de la comercializadora de energía, los costes los podemos resumir en coste de la energía consumida por el cliente, el pago de una tarifa de acceso por el uso de las redes del distribuidor propietario de la red y los costes de estructura de la empresa (costes de personal, costes operativos, etc.). De manera general, el impago de una factura implicaría para la empresa prestadora del servicio tener que asumir el coste del servicio sin ningún ingreso.

En una situación normal, se tendría que haber anulado el 100% del servicio prestado (en nuestro ejemplo 100 €) y no solo la parte facturada. En este caso, la empresa compensa parcialmente la situación de impagados, gracias al cobro de la parte del servicio que se ingresa vía liquidación regulatoria.

Se presenta una **situación en la que no se muestra correctamente la imagen fiel** de la empresa, es decir, no se muestra el 100% del impacto del impago. La empresa comercializadora **se beneficia de la cobertura que de facto supone cobrar de forma asegurada los importes liquidados** en función de la liquidación presentada sobre la base de la facturación emitida y no cobrada.

Además, dado que la financiación del bono social la tienen que soportar las matrices de los grupos de sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica, si no se modifica el modelo y se mantiene como está ahora mismo, las matrices financiarán los impagos de los clientes con derecho a bono social.

Por lo tanto, es evidente que implantando una modificación en el sistema, se corrige tanto la anomalía contable descrita anteriormente, como la anomalía económica de que las matrices financien el impago de los clientes con bono social.

3.2. SITUACIÓN EN LAS LIQUIDACIONES DE CLIENTES TRANSITORIOS

Para los clientes que se encuentran de forma transitoria sin contrato de energía eléctrica con una comercializadora del mercado liberalizado y son atendidos por la comercializadora de referencia, se les facturará un importe superior a la tarifa regulada. Supongamos, en virtud del Real Decreto 216/2014, que el sobreprecio es del 20% sobre la tarifa regulada.

Emitida la factura al cliente en el mes n, la empresa presenta al mes siguiente y ante la CNMC la liquidación por el sobreprecio facturado. La comercializadora de referencia tendrá la obligación de pagar a las empresas distribuidoras (las propietarias de la red eléctrica) el sobreprecio facturado a los clientes en situación transitoria que estén conectados a la red del distribuidor.

A continuación representamos contablemente la situación:

EJEMPLO 3. Cliente transitorio. Situación normal, el cliente paga

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa cliente transitorio: 120 euros.
- Importe liquidación cliente transitorio: -20 euros.

.../...

.../...

Al igual que en el caso de los ejemplos del bono social, en estos ejemplos se obviarán los impuestos. Se supone una situación en la que se factura a un cliente un importe de 120 euros, de los cuales 20 euros corresponden al sobreprecio facturado y se tendrán que pagar dentro del proceso de liquidación regulatoria para la facturación a los clientes en situación transitoria.

Se asume que se paga la liquidación y que no hay situación de impago.

| Mes | Operación | Asiento | |
|-----|--|--|---------------------------------------|
| n | Facturación al cliente | 120 € (430) Clientes | a Ingreso venta energía (700) 120 € |
| n | Reconocimiento obligación a liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa transitorio) | 20 € (700) Ingreso venta energía | a Cta. a pagar liquidación (440) 20 € |
| n+1 | Presentación de la liquidación | El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo de la minoración del ingreso y el reconocimiento de la deuda se genera en el momento de la facturación | |
| n+2 | Pago de la liquidación | 20 € (440) Cta. a pagar liquidación | a Tesorería (570) 20 € |
| n+2 | Cobro de la factura | 120 € (570) Tesorería | a Clientes (430) 120 € |

En este caso, la empresa comercializadora de referencia factura al cliente en situación transitoria un total de 120 euros por un servicio valorado en 100 euros. La diferencia de 20 euros, que se tendrá que liquidar, es el sobreprecio que tiene que pagar este tipo de clientes al ser atendidos por la comercializadora.

Como se puede observar en el esquema contable, en el momento de facturar, la comercializadora devenga un ingreso de 120 euros por el total de la factura emitida al cliente. Acto seguido, anula el ingreso correspondiente de la liquidación que tendrá que pagar al distribuidor en cuya red eléctrica está conectado el cliente.

Un mes después de la facturación se presenta la liquidación y se procede al pago de la misma. Además, reconocemos el cobro del total de la factura emitida al cliente.

Al final de este proceso, la empresa habrá facturado 120 euros, habrá pagado a través de la liquidación 20 euros y habrá cobrado 120 euros. Quedándose al final con los 100 euros correspondientes a la tarifa regulada.

EJEMPLO 4. Cliente transitorio. Situación de impago

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa cliente transitorio: 120 euros.
- Importe liquidación cliente transitorio: -20 euros.

| Mes | Operación | Asiento | |
|------|--|--|---|
| n | Facturación al cliente | 120 € (430) Clientes | a Ingreso venta energía (700) 120 € |
| n | Reconocimiento obligación a liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa transitorio) | 20 € (700) Ingreso venta energía | a Cta. a pagar liquidación (440) 20 € |
| n+1 | Presentación de la liquidación | El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo de la minoración del ingreso y el reconocimiento de la deuda se genera en el momento de la facturación | |
| n+2 | Pago de la liquidación | 20 € (440) Cta. a pagar liquidación | a Tesorería (570) 20 € |
| n+6 | Proceso de insolvencia | 120 € (694) Dot. prov. insolvencia 120 € (435) Clientes dudoso cobro | a Prov. insolvencia (490) 120 € a Clientes (430) 120 € |
| n+12 | Proceso de fallidos | 120 € (650) Pérdidas fallidos 120 € (490) Provisión insolvencia | a Clientes dudoso cobro (435) 120 € a Aplicación prov. insolvencia (794) 120 € |

En el ejemplo que se plantea, la comercializadora de referencia factura 120 euros por un servicio por el cual tendría que recibir un ingreso de 100 euros (20 € de sobreprecio que tiene que liquidar). Al tener que pagar, obligatoriamente y con independencia del cobro de la factura que genera la obligación de liquidar, los 20 euros del sobreprecio, asume un riesgo que potencia el impacto negativo del impago.

La empresa declara el 100 % de la factura como fallido, es decir, anula el 100 % de la factura (120 €). El problema es que de esta factura de 120 euros solo se han declarado como ingreso contable 100 euros (120 € facturados – 20 € liquidados). Tal y como se aprecia en el modelo contable presentado, con el proceso de fallidos se anulan ingresos por importe de 120 euros, y no de 100 euros como debería ser para mostrar la imagen fiel del hecho económico ocurrido. Si resumimos esquemáticamente el impacto en la cuenta de resultados veremos que la obligación de pagar la liquidación atendiendo a un principio de fac-

.../...

.../...

turación y no a un principio de caja impacta negativamente en la comercializadora, y ante situaciones de impago, por el importe liquidado.

Resultado de la operación:

| | |
|------------------------------------|------------|
| Ingreso venta energía | 120 euros |
| Ingreso venta energía | -20 euros |
| Dot. prov. insolvencia | -120 euros |
| Pérdidas fallidos | -120 euros |
| Aplicación prov. insolvencia | 120 euros |
| Resultado final | -20 euros |

En resumen, lo que se demuestra con estos ejemplos es que la obligación de presentar las liquidaciones regulatorias de las comercializadoras de referencia en función del momento de la facturación, y no en función del momento del cobro de la factura, **altera el correcto reflejo de la imagen fiel** del servicio prestado.

No es, por lo tanto, un problema de caja de cobrar o pagar un importe independientemente de la situación de la factura, sino de un problema de representatividad del hecho económico. Es decir, no es un tema similar a la reivindicación histórica de pagar el IVA declarado en la facturación de las empresas (soportado o repercutido) atendiendo a un criterio de caja. Es un tema que excede del puramente financiero o de la gestión de la tesorería. Se plantean situaciones en las que el resultado contable se altera por situaciones ajenas a la empresa y al servicio prestado, además de lo comentado en el caso de la financiación de los impagos del bono social por parte de las matrices de los grupos de sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica.

4. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN

El objetivo central de este trabajo plantea que la liquidación regulatoria de las comercializadoras de referencia, tanto las que obligan a la empresa a pagar (para el caso del servicio eléctrico a clientes en situación transitoria) como las que dan derecho a recibir un cobro (para el caso de la prestación del servicio por debajo de la tarifa regulada a clientes en situación de vulnerabilidad), se ejecute en función del cobro de la factura que da derecho o genera obligación de liquidar y no en función de la facturación emitida.

No se plantea en ningún momento alterar el reconocimiento contable del derecho de cobro, en el caso del bono social, o de la obligación de pago, en el caso del suministro a clientes en situación transitoria. Se asumen que es en el momento de emitir la factura a los clientes cuando se genera la obligación o derecho de la liquidación. Pero sí que se plantea la necesidad de modificar el sistema de cobros o pagos de las liquidaciones.

Tal y como se ha descrito en el epígrafe anterior, el vincular la corriente monetaria de las liquidaciones a la facturación del servicio altera la imagen fiel del resultado de la operación en situaciones de impagos. Sin embargo, una modificación dirigida a vincular el cobro o pago de las liquidaciones al cobro de las facturas que lo han motivado eliminarían los problemas de representatividad descritos en el epígrafe anterior.

Es decir, se defiende que se deberían seguir los siguientes pasos para perfeccionar el sistema de liquidaciones regulatorias de las comercializadoras de referencia:

1. **Reconocimiento del derecho/obligación de liquidar en el momento de la facturación al cliente.** Esto se produce en el momento de facturar a los clientes un servicio a un precio distinto del que reconoce la tarifa. No es, por lo tanto, hasta la facturación efectiva del servicio cuando se ha de registrar contablemente el derecho a recibir un cobro por liquidación del bono social o una obligación de pago por facturar el servicio eléctrico de los clientes en situación transitoria.
2. **Vinculación del cálculo de las liquidaciones a presentar a la CNMC al cobro de las facturas emitidas a los clientes.** La presentación del resumen de las liquidaciones se deberían hacer sobre facturas efectivamente cobradas y no sobre la facturación emitida. Por lo tanto, y sin alterar el calendario actual de presentar una vez al mes las liquidaciones con los hechos ocurridos durante el mes anterior, se propone modificar el cálculo de las liquidaciones sobre la facturación al cliente durante un mes por el cobro de la facturación a los clientes susceptibles de generar liquidación durante el mes anterior. Es decir, liquidar solo sobre facturas cobradas.
3. **Anulación de los derechos u obligaciones de liquidación en las partidas de balance en el mismo momento en el que se anula la facturación dentro del proceso de fallidos.** Dado que se vincula la liquidación a la factura emitida a los clientes, esta se debería anular en el balance de las sociedades en el mismo momento en el que se anula la factura emitida al cliente y que ha generado ese derecho u obligación.

Gracias a esto se asegura que la corriente monetaria de cobros o pagos de las liquidaciones no altere el resultado de las operaciones comerciales en situaciones de impagados. Además, evitamos que las empresas eléctricas acaben asumiendo el coste de los impagos de la parte del bono social de la facturación a clientes vulnerables.

Presenta mayor coherencia contable vincular la corriente real del hecho económico, mayor o menor ingreso contable en función de bono social o clientes transitorios, al devengo efectivo

de la operación comercial. En la situación anterior se mezclaban el registro contable del mayor ingreso, en el caso del bono social, o del menor ingreso para el servicio eléctrico a clientes en situación transitoria, con la corriente monetaria que motivaba las liquidaciones.

Para justificar y defender esta propuesta se representan contablemente, al igual que se hizo en el epígrafe anterior, las distintas situaciones para las dos tipologías de liquidaciones.

4.1. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN. BONO SOCIAL

Se plantea la misma casuística que en el epígrafe 3 del trabajo, pero con la modificación de liquidación planteada.

EJEMPLO 5. Bono social. El cliente paga la factura

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa con bono social: 75 euros.
- Importe liquidación bono social: +25 euros.

| Mes | Operación | | Asiento | |
|-----|---|--|-------------------------------|------|
| n | Facturación al cliente | 75 € (430) Clientes | a Ingreso venta energía (700) | 75 € |
| n | Reconocimiento derecho a liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa b. social) | 25 € (400) Cuenta a cobrar | a Ingreso venta energía (700) | 25 € |
| n+2 | Cobro de la factura | 75 € (570) Tesorería | a Clientes (430) | 75 € |
| n+3 | Presentación de la liquidación | El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo del ingreso y el reconocimiento del derecho de cobro se genera en el momento de la facturación | | |
| n+4 | Cobro de la liquidación | 25 € (570) Tesorería | a Cuentas a cobrar (400) | 25 € |

Tal y como se muestra en el esquema contable se ha de reconocer el derecho a recibir el cobro de la diferencia entre el precio facturado al cliente con bono social (75 €) y el precio

.../...

.../...

que debería haber recibido la comercializadora de haber prestado ese servicio a un cliente normal (100 €) en el mismo momento de emitir la facturación. Gracias a esto se tendrá registrado contablemente un ingreso igual al de la tarifa regulada. Sin embargo, la liquidación no ha de presentarse hasta el momento en el que se cobre la factura (que en este caso hemos fijado dos meses después de emitir la factura).

Es cierto que esta propuesta retrasa el cobro efectivo de la liquidación del bono social, pero como se verá con el ejemplo 6, en caso de impago de la factura que genera el derecho a cobrar la liquidación por bono social, se mostrará realmente la imagen fiel del hecho económico ocurrido.

EJEMPLO 6. Bono social. Situación de impago

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa con bono social: 75 euros.
- Importe liquidación bono social: +25 euros.

| Mes | Operacion | | Asiento | |
|------|---|-----------------------------------|--------------------------------------|------|
| n | Facturación al cliente | 75 € (430) Clientes | a Ingreso venta energía (700) | 75 € |
| n | Reconocimiento derecho a liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa b. social) | 25 € (400) Cuenta a cobrar | a Ingreso venta energía (700) | 25 € |
| n+6 | Proceso de insolvencia | 75 € (694) Dot. prov. insolvencia | a Prov. insolvencia (490) | 75 € |
| | | 75 € (435) Clientes dudoso cobro | a Clientes (430) | 75 € |
| n+12 | Proceso de fallidos | 75 € (650) Pérdidas fallidos | a Clientes dudoso cobro (435) | 75 € |
| | | 75 € (490) Provisión insolvencia | a Aplicación prov. insolvencia (794) | 75 € |
| n+12 | Anulación del derecho al liquidar | 25 € (700) Ingreso venta energía | a Cuentas a cobrar (liquidación) | 25 € |

.../...

.../...

Con el modelo propuesto de no liquidar sin tener antes cobrada la factura que generó el derecho a recibir la liquidación, se evitan situaciones como las descritas en el ejemplo 2. Entonces se justificaba que en el caso de las liquidaciones de bono social, una situación de impago no anulaba el 100 % del ingreso teórico que tendría que haber registrado la comercializadora, ya que la liquidación atendiendo a un criterio de facturación, y no de cobro de facturas, operaba como seguro de riesgo de impago por el importe liquidado. Pero este seguro no es gratuito para el sector eléctrico, ya que, como hemos comentado anteriormente, la financiación del bono social lo soportan matrices de los grupos de sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica. Y si se incluyen en las liquidaciones importes de facturaciones que acaban siendo impagadas por parte de los clientes, al final estas matrices acabarán por financiar el impago del bono social.

En el siguiente resumen, se demuestra claramente que la liquidación en función del cobro de la factura no altera el resultado del impago.

| | |
|---|-----------------------------------|
| Facturación al cliente | 75 € Ingreso venta energía |
| Reconocimiento derecho a liquidar | 25 € Ingreso venta energía |
| Proceso de insolvencia..... | -75 € Dot. prov. insolvencia |
| Proceso de fallidos..... | -75 € Pérdidas fallidos |
| Proceso de fallidos..... | 75 € Aplicación prov. insolvencia |
| Anulación del derecho a liquidar..... | -25 € Ingreso venta energía |
| Resultado de la operación | 0 € Resultado final |

4.2. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN. LIQUIDACIONES DE CLIENTES TRANSITORIOS

Es en este caso de las liquidaciones de clientes transitorias donde se ve de forma más clara el impacto positivo de modificar el criterio de liquidación, ya que con la propuesta realizada se evitan situaciones como las descritas en el ejemplo 4. Allí se explicaba que una comercializadora de referencia con clientes transitorios y con facturación impagada estaba doblemente penalizada. Con la metodología actual basada en liquidar en función de la facturación al cliente y no del cobro efectivo de la facturación emitida, la empresa tendrá que asumir el impago del total de la factura emitida al cliente, pero habrá tenido que pagar a los distribuidores de energía el sobreprecio incluido en la factura impagada. Es decir, no solo tendrá que anular el ingreso a tarifa regulada, sino que también tiene que asumir el *menor ingreso* que supone la liquidación del sobreprecio aplicado a su cliente.

Mostramos los ejemplos con la propuesta de modificación planteada utilizando las mismas hipótesis que en los ejemplos 3 y 4.

EJEMPLO 7. Cliente transitorio. Situación normal, el cliente paga

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa cliente transitorio: 120 euros.
- Importe liquidación cliente transitorios: -20 euros.

| Mes | Operación | Asiento | |
|-----|---|--|---------------------------------------|
| n | Facturación al cliente | 120 € (430) Clientes | a Ingreso venta energía (700) 120 € |
| n | Reconocimiento obligación aliquidar (dif. tarifa regulada – tarifa transitorio) | 20 € (700) Ingreso venta energía | a Cta. a pagar liquidación (440) 20 € |
| n+2 | Cobro de la factura | 120 € (570) Tesorería | a Clientes (430) 120 € |
| n+3 | Presentación de la liquidación | El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo de la minoración del ingreso y el reconocimiento de la deuda se genera en el momento de la facturación | |
| n+4 | Pago de la liquidación | 20 € (440) Cta. a pagar liquidación | a Tesorería (570) 20 € |

Al igual que en el caso del bono social, se asume que la factura emitida al cliente en el mes n se cobra dos meses después (n+2). Esta vez, la modificación del criterio de liquidación sobre las facturas realmente cobradas permite retrasar el pago del sobreprecio aplicado al cliente.

La comercializadora de referencia emite la factura por 120 euros. En el mismo momento de emitir la factura reconoce la obligación de pago por la liquidación de los 20 euros de sobreprecio. Pero esta vez, ese pago no se realiza hasta que no se tenga cobrada la factura por importe de 120 euros, es decir, hasta el momento en el que el cliente pague y la empresa pueda dedicar los 120 euros a anular el saldo de clientes de balance por importe de 100 euros y el pago (y anulación en el balance) de la deuda por la liquidación por importe de 20 euros.

EJEMPLO 8. Cliente transitorio. Situación de impago

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa cliente transitorio: 120 euros.
- Importe liquidación cliente transitorio: -20 euros.

| Mes | Operación | | Asiento | |
|------|--|-------------------------------------|--------------------------------------|-------|
| n | Facturación al cliente | 120 € (430) Clientes | a Ingreso venta energía (700) | 120 € |
| n | Reconocimiento obligación a liquidar (dif. tarifa reguladora - tarifa transitorio) | 20 € (700) Ingreso venta energía | a Cta. a pagar liquidación (440) | 20 € |
| n+6 | Proceso de insolvencia | 120 € (694) Dot. prov. insolvencia | a Prov. insolvencia (490) | 120 € |
| | | 120 € (435) Clientes dudoso cobro | a Clientes (430) | 120 € |
| n+12 | Proceso de fallidos | 120 € (650) Pérdidas fallidos | a Clientes dudoso cobro (435) | 120 € |
| | | 120 € (490) Provisión insolvencia | a Aplicación prov. insolvencia (794) | 120 € |
| n+12 | Anulación de la obligación a liquidar | 20 € (440) Cta. a pagar liquidación | a Ingreso venta energía (700) | 20 € |

Gracias al modelo propuesto, se evita la situación del ejemplo 4, en el que, con los datos de la hipótesis, se reflejaba contablemente un resultado de negativo de -20 euros por un hecho que nada tiene que ver con la gestión normal de una comercializadora de energía.

Es decir, con la metodología actual de liquidación se traslada a la comercializadora un sobrierriesgo de impago, ya que no solo asume el riesgo del 100 % del servicio prestado valorado al precio de la tarifa regulada, sino que además asume el importe liquidado y que, de darse una situación de impago, nunca cobrará. Asumiendo por lo tanto un riesgo del 120 % para un servicio por el que el Estado le reconoce un ingreso del 100 %.

Esto se ve claramente en el resumen del impacto en la cuenta de resultados que paso a mostrar.

| | |
|--|-------------------------------|
| Facturación al cliente | 120 € Ingreso venta energía |
| Reconocimiento obligación a liquidar | -20 € Ingreso venta energía |
| Proceso de insolvencia | -120 € Dot. prov. insolvencia |

.../...

.../...

| | |
|---|------------------------------------|
| Proceso de fallidos | -120 € Pérdidas fallidos |
| Proceso de fallidos | 120 € Aplicación prov. insolvencia |
| Anulación de la obligación a liquidar | 20 € Ingreso venta energía |
| Resultado de la operación | 0 € Resultado final |

5. CONCLUSIÓN FINAL

A lo largo de este trabajo se ha descrito el marco normativo que condiciona la obligación de las empresas denominadas comercializadoras de referencia de energía eléctrica de tener la obligación de atender el suministro eléctrico a dos colectivos especiales a los que se les debe facturar precios distintos de los de la tarifa regulada.

Además, se ha destacado como, tanto con la norma vigente desde junio de 2009 hasta la reciente reforma del sector eléctrico de diciembre de 2013, el Estado ha tratado de asegurar a las comercializadoras un ingreso equivalente al de la tarifa regulada, a pesar de facturar a precios distintos. Para lograrlo, se establecieron en 2009 y se mantienen en la actualidad, las liquidaciones regulatorias del bono social y del suministro a clientes en situación transitoria.

Se ha demostrado que el fin buscado por la regulación estatal, esto es, el aseguramiento del ingreso equivalente a la tarifa regulada, no se logra en situaciones de impagos de la facturación emitida. Esta situación se debe a la metodología actual de liquidación que fija los importes a liquidar, pagar o cobrar, según sea un colectivo u otro, en función de la facturación emitida a clientes. Obviando de esta forma las diferencias básicas que existen entre el concepto contable de ingreso y el cobro.

En el caso de las liquidaciones por bono social la obligación de liquidar en función de la facturación emitida opera de facto como una cobertura de riesgo de impago por el importe liquidado y tienen el impacto negativo en las empresas que financian el bono social. Mientras que el caso de las liquidaciones de facturación a clientes en situación transitoria, en las situaciones de impagos, se produce una doble penalización a la empresa comercializadora, ya que además de asumir el impago del servicio prestado valorado a tarifa regulada tiene que asumir y pagar el importe del sobreprecio aplicado a este colectivo.

Con el cambio metodológico propuesto se logra perfeccionar el reflejo de la imagen fiel de las operaciones de cobro o pago de las liquidaciones descritas a lo largo del trabajo. Gracias a la modificación del criterio de liquidación con base en un criterio de caja, es decir, solo cuando la factura que da derecho o genera obligación de liquidar esté realmente cobrada, se logrará evitar

las situaciones en las que los impagos de la facturación emitida no reflejan el 100% de la operación anulada. Además, y debido a los criterios de financiación del bono social, es decir, debido a que el coste del bono social lo financian las matrices de los grupos que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica, si no se atiende a la modificación propuesta y defendida en este trabajo, se seguirá dando la situación por la que estas matrices tendrán que asumir como coste la parte del bono social (diferencia entre la tarifa regulada y la tarifa vigente a los clientes vulnerables) que quede sin pagar por los clientes ante situaciones de impagos de facturas. Entiende el autor que no se debe exigir a las empresas que financian este bono social asumir el coste del impago. Dado que el Estado les exige la financiación del bono social al colectivo de clientes vulnerables, por lo menos se les debe permitir que financien solo la parte que realmente han pagado los clientes con derecho a bono social.

En definitiva, lo que se propone en el trabajo es unir el concepto de liquidar, esto es, de pagar o cobrar unas cantidades, al concepto de cobro de facturas y no al concepto de ingreso facturado. Es decir, se pretende distinguir claramente la diferencia contable que existe entre ingreso y cobro.

Bibliografía

- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.
- Real Decreto 485/2009, de 3 de abril, por el que se regula la puesta en marcha del suministro de último recurso en el sector de la energía eléctrica.
- Orden ITC/1659/2009, de 22 de junio, por la que se establece el mecanismo de traspaso de clientes de mercado a tarifa al suministro de último recurso de energía eléctrica y el procedimiento de cálculo y estructura de las tarifas de último recurso de energía eléctrica.
- Real Decreto-Ley 6/2009, de 30 de abril, por el que se adoptan medidas en el sector eléctrico y se aprueba el bono social.
- Orden ITC/1723/2009, de 26 de junio, por la que se revisan los peajes de acceso a partir de 1 de julio de 2009 y las tarifas y primas de determinadas instalaciones de régimen especial.
- Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico.
- Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo, por el que se establece la metodología de cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor de energía eléctrica y su régimen jurídico de contratación.