

## Las cesiones son los padres

Por Manuel Carmona Agradados

No creo que a estas alturas de la película el título del artículo acabe con la ilusión del lector. Pues al igual que los Reyes Magos, las cesiones de equipamiento simplemente no existen.

Pero concretemos un poco más, ¿qué es una cesión de equipamiento?, y ¿a qué nos referimos? El concepto cesión de equipamiento se define como la entrega de equipamiento (material inventariable) por parte de un proveedor a un cliente, a cambio de la compra de un fungible que, en la gran mayoría de los casos, resulta indisociable e indispensable para el funcionamiento del equipo; siendo el proveedor quien se hace cargo de los gastos de mantenimiento del activo.

¿Cuál es la figura jurídica que regula este tipo de contrato? Lo más próximo a este tipo lo encontramos regulado para la contratación privada en el Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil., 1889), Título X (del préstamo), Capítulo I (del comodato), artículos 1.740 a 1.752.

En el artículo 1740 del Código Civil se define el contrato de préstamo, y por contraposición el de comodato: “Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo. El comodato es esencialmente gratuito. El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés.”

En el Artículo 1741 del Código Civil aproxima las condiciones básicas para que exista el comodato: “El comodante conserva la propiedad de la cosa prestada. El comodatario adquiere el uso de ella, pero no los frutos; si interviene algún emolumento que haya de pagar el que adquiere el uso, la convención deja de ser comodato”

Del análisis de estos artículos podemos concluir que un contrato de comodato se refiere a un préstamo de uso y que sus características principales son la entrega por una parte (comodante) de una cosa no fungible a otra parte (comodatario), de manera gratuita, y para que sea devuelta trascurrido un periodo de tiempo. Además, el *comodatario tendrá que asumir los gastos ordinarios necesarios para el uso y conservación* de la cosa prestada (artículo 1743 del Código Civil), será responsable de la pérdida de la cosa (artículo 1744 del Código Civil), no estará obligado a pagar los deterioros que aparezcan por el simple uso de la misma (artículo 1746 del Código Civil), y no podrá retenerla con el pretexto de que el comodatario le devuelva lo que le deba.

Por lo tanto, si en los contratos de comodato el comodatario se tiene que hacer cargo de los gastos ordinarios para el uso y conservación del equipo, sólo los equipos que requieran de manera indisociable e indispensable para su funcionamiento la utilización de material fungible podrían considerarse incluidos en esta tipología contractual.

Parece que todo encaja, y que podríamos encontrarnos ante una mera cuestión semántica: dejemos de llamarlo cesión y llamémoslo comodato. Pero esto supondría distraer muy fácilmente la cuestión principal del contrato de comodato, y es que debe ser de carácter gratuito. El cliente no debería pagar ni directa, ni indirectamente nada por el equipo. Si bien, el

acuerdo de cesión conlleva indefectiblemente el incremento del precio del fungible de uso obligado para el funcionamiento del equipo, como pago proporcional y aplazado del valor del equipo. Y esta será la clave de la aseveración cargada de desilusión con la que se iniciaba este artículo. Aunque no debemos adelantar acontecimientos, porque aún se requiere un mayor ahondamiento en la cuestión contractual.

Hemos realizado el análisis partiendo de la cuestión de cuál es la figura jurídica que podría regular la cesión de equipamiento del contrato privado, pero ¿qué hay de la contratación pública?

Los tipos de contratos que se recogen en el artículo 12 de la Ley de Contratos del Sector Público –en adelante, LCSP- (Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.) son:

- Contratos de suministro
- Contratos de servicios
- Contratos de obras
- Concesiones de servicios
- Concesiones de obras

Nos encontramos ante una primera dificultad, y es definir la cesión en alguno de estos tipos de contratos. Para lo que primero hay que tener claro cuál es el objeto del contrato, ¿la entrega gratuita del equipo?, o ¿la compra del fungible necesario para el funcionamiento de aquel?

Los contratos públicos son contratos onerosos, en los que el contratista obtiene algún tipo de beneficio económico, ya sea de forma directa o indirecta (artículo 2 LCSP). Por lo tanto, podría entenderse que sólo tiene sentido el contrato de cesión en el ámbito de la contratación pública contemplado como un todo: el equipo y el fungible para su uso. Puesto que, si fuesen disociados ambos elementos, la parte gratuita, al no reunir la característica esencial de onerosidad de un contrato administrativo, no tendría cabida en la LCSP.

Por eso la definición del objeto del contrato es clave y clarificadora. Si contratamos la compra del material fungible necesario para el uso de un determinado equipo, que deberá entregar de manera gratuita (ceder) el proveedor, estamos ante un contrato de suministro. Pero, ¿cuál es el precio de contrato?, ¿sabemos lo que pagamos y por qué estamos pagando? De nuevo la LCSP es clara en este aspecto, puesto que los contratos del sector público tendrán siempre un precio cierto, que se abonará al contratista en función de la prestación realmente ejecutada y de acuerdo con lo pactado (artículo 102 LCSP). No parece que en nuestro contrato de compra del fungible necesario para el uso de un determinado equipo, que debe entregar de manera gratuita el proveedor, estemos ante un precio cierto.

Esto último lo argumenta el Tribunal Administrativo de Contratación Pública de la Comunidad de Madrid -en adelante, TACPCM- (Resolución nº 33/2015):

*“No se puede pretender ni imponer al contratista la realización de prestaciones o entregas gratuitas. La obligación de que el contrato tenga un precio cierto que responda al precio de mercado que se establece en el artículo 87 del TRLCSP invalida la obligación que se impone a los suministradores de fungibles de ceder un equipamiento [...]. La adquisición o arrendamiento de este material ha de tramitarse como un contrato de suministro o como un lote que cuente con un precio cierto. La imposición de cesión de dicho material se explica porque se*

*financiará con la agrupación de los lotes y correrá a cuenta de los suministradores de los fungibles. Esto supone que el precio tanto del material fungible como del equipamiento queda indeterminado, pues el licitador de los fungibles ha de ofertar un precio unitario y con recargo del mismo debe hacer frente al equipamiento, sin que en el momento de presentar la oferta conozca el importe total de entregas que ha de realizar por lo que ha de incluir al alza la parte alícuota del importe del equipamiento. Esto es contrario a la exigencia de un precio cierto pues dependiendo del número de solicitudes de entrega de fungibles el precio repercutido puede ser mayor o menor sin que se pueda predeterminedar el precio que se está pagando en cada entrega por los consumibles o por el equipamiento lo que llevará al licitador a elevar el precio unitario para asegurarse que no tendrá pérdidas.*

*El precio en este tipo de contratos de suministro, en los que el objeto consiste en la entrega de una pluralidad de objetos, no está determinado de inicio, sino que se va concretando a medida que se ejecuta el contrato, en función de las necesidades a satisfacer, con el límite máximo de la disponibilidad presupuestaria, cuyo importe se ha hecho constar en el PCAP. Sin embargo, el precio del equipamiento se puede establecer en una cuantía determinada desde el inicio” (El subrayado es propio).*

El TACPCM con esta resolución deja meridianamente claro que las cesiones no tienen encaje en la LCSP por carecer de onerosidad y por no contener la característica de precio cierto. Además, recoge varios aspectos que añaden más incertidumbre a estas operaciones. Como son:

- La indeterminación de la parte del precio que corresponde al fungible y la que corresponde al equipamiento, unido a que las cantidades de fungible incluidas en el contrato no son más que meras estimaciones que se concretarán conforme se ejecute el contrato, conllevará al licitador a elevar el precio unitario para asegurar un beneficio.
- El precio del equipo es posible valorarlo desde el origen de la operación, y por lo tanto se trataría de un suministro.

Entonces, si una cesión no es un contrato de comodato (regulación privada), ni tiene encaje en la LCSP (regulación pública), entonces, ¿qué es?

Si analizamos el fondo de la cesión estamos ante la entrega de un bien inventariable cuya contraprestación económica se realiza de forma aplazada, mediante la compra de un material fungible. En este caso, el precio incluye el valor del propio fungible, el valor del equipo periodificado durante la vigencia del contrato, el valor del mantenimiento del mismo, así como los costes financieros de la operación.

Pues bien, un acuerdo mediante el cual se adquiere un bien y su pago se realiza de forma aplazada, incluyendo los costes de mantenimiento y financieros, no es más que un arrendamiento. Algo que constata el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) del Ministerio de Economía y Competitividad (Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) Nº 100/2014 Consulta 2, 2014):

*“Según manifiesta el consultante, se entiende que con la venta de los reactivos se compensa el coste de la cesión de los instrumentos y, adicionalmente, si no se llega a un consumo mínimo, los aparatos pueden ser retirados antes del periodo convenido de cesión.*

Al finalizar el contrato, que suele tener una duración de tres años, la empresa recupera la posesión de los instrumentos, ofreciéndole al centro sanitario su adquisición. El valor de mercado de los aparatos al término del contrato de cesión es significativo.

[...] la empresa cede bienes del inmovilizado material a sus clientes, a cambio del consumo de los productos cuya entrega constituye la actividad ordinaria de la empresa, por un periodo de tiempo determinado que puede reducirse en función del cumplimiento de determinados niveles de consumo.

[...] cabría concluir que en el contrato que se ha firmado además de la venta de bienes existe un arrendamiento operativo implícito, y que la contraprestación recibida retribuye ambos componentes del acuerdo, la venta de reactivos y dicho arrendamiento.” (El subrayado es propio).

Concluye el ICAC en esta consulta que la cesión no es más que un arrendamiento operativo. Aquí entra en juego un nuevo concepto que se debe explicar, el apellido al arrendamiento de “operativo”, y que pasaremos a analizar a continuación, junto con su compañero el “arrendamiento financiero”.

El Plan General de Contabilidad Pública -en adelante, PGCP- (Ministerio de Economía y Hacienda, 2010) define el arrendamiento como “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”. Contempla el PGCP dos tipos de arrendamiento: financiero u operativo.

Un arrendamiento se considerará financiero cuando de las condiciones económicas del acuerdo se deduzca (Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.) que *se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo* objeto del contrato. Y en contraposición, el arrendamiento operativo será aquel que no es financiero. Por lo tanto, la clave para diferenciarlos reside en la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios de la propiedad del activo.

En la consulta concreta que se trata en el BOIAC Nº 100/2014 (Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, 2014) se considera que no existe transferencia de los riesgos del activo porque “el valor de mercado” al término del contrato es significativo.

El PGCP describe una serie de posibilidades de arrendamiento (con opción a compra, sin opción a compra y diferentes condicionantes) para que en cada caso se pueda concluir si existe la transferencia del riesgo que conlleva la catalogación del mismo como financiero. Así, el mero hecho de que una operación se defina sin opción a compra no conlleva su clasificación directa como arrendamiento operativo. Por ejemplo, si el plazo del contrato cubre la mayor parte de la vida económica del activo estaríamos ante una transferencia completa del riesgo y beneficio de la propiedad del mismo, y por lo tanto se trataría de un arrendamiento financiero.

Esta diferenciación no es baladí, puesto que cada tipo de arrendamiento conlleva un tratamiento contable diferente. Por ejemplo, en la contabilidad pública presupuestaria los arrendamientos operativos son imputables al capítulo 2 de gastos corrientes y servicios; y los arrendamientos financieros al capítulo 6 de inversiones reales, siendo además operaciones que computan como un mayor endeudamiento de las Administraciones Públicas.

Por lo tanto, cada contrato habría que analizarlo detallada y cuidadosamente para catalogarlo adecuadamente y realizar las anotaciones contables que correspondan.

Deteniéndonos un instante más en el análisis del Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad Pública (Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.), sólo en este último se hace mención al concepto de cesión gratuita de bienes y derechos (Norma de reconocimiento y valoración 19ª), pero en todo caso entre entidades públicas, definiéndolas como “operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por esta última en un destino o fin determinado [...]”, y por lo tanto, no se trataría de una transacción comercial.

A la luz del análisis normativo realizado, podemos concluir que los mal llamados contratos de cesión por la adquisición de fungibles en realidad son contratos de arrendamiento del equipo y de compra del fungible. En el caso de las administraciones públicas su clasificación conforme a la LCSP es de contrato de suministros que incluye dos prestaciones: arrendamiento del equipo y la adquisición de los bienes fungibles. Resulta además de gran importancia analizar con detalle las condiciones particulares del arrendamiento para su correcta clasificación y contabilización como inversión o no.

Pensemos pues, que quizás ha llegado el momento de que, al igual que un día los padres se sientan con el hijo a principios de enero con el gesto serio del “tenemos que hablar”, desde la gestión toca hablar con el niño de nuestras organizaciones para decirle: Las cesiones son los padres.

## Bibliografía

- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas. (2014). *Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) Nº 100/2014 Consulta 2*. Madrid: Ministerio de Economía y Competitividad.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2021). *Plan General de Contabilidad. Edición actualizada 2021*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital). Obtenido de <https://www.icac.gob.es/publicaciones/plan-general-de-contabilidad-actualizado-ano-2021>
- Jefatura de Estado. (2017). *Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014*. (Vol. 272). Madrid: BOE.
- Ministerio de Economía y Hacienda. (2007). *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* (Vol. num. 278). Madrid: BOE.
- Ministerio de Economía y Hacienda. (2010). *Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública*. Madrid, España: BOE núm. 102, de 28/04/2010.
- Ministerio de Gracia y Justicia. (1889). *Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil*. (Vol. 206). Madrid: Gaceta de Madrid.
- Tribunal Administrativo de Contratación Pública Comunidad de Madrid. (2015). *Resolución nº 33/2015*. Madrid: Comunidad de Madrid. Obtenido de <https://www.comunidad.madrid/es/tacp/sites/default/files/Resoluci%C3%B3n-033-2015.pdf>
- Unión Europea. (2009). *Reglamento (CE) nº 479/2009 del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo* (Vol. 145). DOUE.
- Unión Europea. (2013). *Reglamento (UE) nº 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea*. DOUE.
- Victorina Andrés Miguélez ... [et al.]. (2017). *Manual de contabilidad pública: Plan General de Contabilidad Pública 2010*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales : Secretaría General Técnica, Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones.