Estudios Jurídicos

Régimen Jurídico de las Subvenciones Públicas

Edición adaptada a la Ley General de Subvenciones y al Reglamento para su aplicación

José Pascual García
Antonio Ramón Rodríguez Castaño
José Ignacio Valero Escribano

7.ª edición

Boletín Oficial del Estado

RÉGIMEN JURÍDICO
DE LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS

Estudios Jurídicos, 22

RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS

7.ª edición

José Pascual García
Antonio Ramón Rodríguez Castaño
José Ignacio Valero Escribano

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA,
JUSTICIA Y RELACIONES CON LAS CORTES

Boletín Oficial del Estado

Madrid, 2025

Primera edición: septiembre 1996
Séptima edición: abril de 2025

© José Pascual García, Antonio Ramón Rodríguez Castaño, José Ignacio Valero Escribano
© Para esta edición, Boletín Oficial del Estado.

https://cpage.mpr.gob.es/

NIPO: edición en papel: 144-25-025-X
en línea, PDF: 144-25-026-5
en línea, ePUB: 144-25-027-0
ISBN: 978-84-340-3029-9
Depósito legal: M-8387-2025

Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado
Avenida de Manoteras, 54. 28050 Madrid

ÍNDICE

Página

ABREVIATURAS 27
NOTA A LA SÉPTIMA EDICIÓN 29
PRÓLOGO 31

CAPÍTULO I

Normativa reguladora de las subvenciones públicas

1. La evolución normativa en materia de subvenciones 35
2. La subvención: concepto y caracteres 40
   2.1 *Concepción tradicional* 40
   2.2 *Definición legal* 43
      a) La subvención es un acto de disposición a título gratuito 44
      b) La Entidad concedente ha de ser una Administración Pública ... 46
      c) Objeto de la subvención es la entrega de una cantidad de dinero 46
      d) El perceptor está obligado a aplicar los fondos a un objetivo determinado 47
      e) El objeto de la financiación será el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de un fin público 49
3. Ámbito objetivo de aplicación de la ley y del reglamento 51
   3.1 *Subvenciones y transferencias* 51
   3.2 *Subvenciones y ayudas* 54
   3.3 *Subvenciones que quedan fuera del ámbito de aplicación de la Ley por expresa exclusión legal* 57

Página

4. Ámbito subjetivo: las entidades públicas sujetas a la ley general de subvenciones ... 59

a) *Aplicación a la Administración General del Estado y demás entes del sector público estatal* ... 61
b) *Aplicación a las Comunidades Autónomas y entes del sector público autonómico. Preceptos declarados básicos* ... 67
c) *Aplicación a las Corporaciones locales y entes del sector público local* ... 70
d) *Administraciones con competencias concurrentes* ... 71

5. Extensión del ámbito de aplicación de la ley a ayudas que no tienen el carácter de subvención ... 72

5.1 *Ayudas en especie* ... 72
5.2 *Créditos sin interés, o con interés inferior al de mercado* ... 73

6. Régimen jurídico de las subvenciones ... 74

6.1 *Norma de establecimiento de la subvención* ... 75

a) Rango de la norma de creación o establecimiento ... 76
b) Límites de los poderes públicos en el establecimiento de subvenciones ... 80

6.2 *Marco legal común de las subvenciones gestionadas por las Administraciones Públicas: orden de las fuentes* ... 83
6.3 *Especial consideración de las bases reguladoras* ... 86
6.4 *Marco legal específico de las subvenciones del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales* ... 94

a) Normativa reguladora de las subvenciones estatales ... 94
b) Normativa reguladora de las subvenciones de las Comunidades Autónomas ... 95
c) Normativa reguladora de las subvenciones de las Entidades que integran la Administración Local ... 99

CAPÍTULO II

La relación jurídica subvencional: Nacimiento, sujetos y contenido

1. El nacimiento de la relación ... 103

1.1 *La resolución de concesión de la subvención* ... 104

a) La concesión o reconocimiento de la subvención se realiza mediante una resolución administrativa ... 105
b) La resolución de concesión es «acto declarativo de derechos» con posibilidad de revocación o modificación en los casos previstos legalmente ... 106

c) La aplicación de la norma a través de la resolución de concesión: elementos reglados y discrecionalidad 109
d) La concesión de subvenciones necesita de la concurrencia de la voluntad del beneficiario para su validez y para su subsistencia. 111

1.2 *Subvenciones paccionadas* 113

2. Sujetos de la relación jurídica subvencional 115

2.1 *La Administración concedente: competencias para la concesión de subvenciones* 116
2.2 *El beneficiario: concepto* 121

2.2.1 Extensión del concepto de beneficiario a los miembros de entidades asociativas 123
2.2.2 Extensión del concepto de beneficiario a entidades sin personalidad jurídica 125

2.3 *Concepto de entidad colaboradora en la gestión de las subvenciones* ... 127

3. Requisitos para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora 131

3.1 *Análisis de las prohibiciones* 134
3.2 *Forma de acreditar que no se incurre en las prohibiciones* 150
3.3 *Acreditación mediante declaración responsable* 151
3.4 *Especial consideración de la forma de acreditar las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social* 154

a) Contenido, efectos y plazo de validez de las certificaciones 154
b) Plazo y forma de emisión 156
c) Sustitución de la certificación a solicitud de los interesados por comunicación entre órganos administrativos 157
d) Acreditación de la situación tributaria mediante el empleo de la declaración responsable 158

3.5 *Especial consideración de la forma de acreditar el cumplimiento de los plazos de la Ley de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales* 160

3.6 *Apreciación de las prohibiciones* 161
3.7 *Registro de solicitantes de subvenciones* 163

4. Derechos y obligaciones del beneficiario 164

4.1 *Derechos* 164

a) Inexistencia de un derecho al establecimiento de subvenciones 164
b) El derecho al otorgamiento de la ayuda, una vez establecida 165
c) El derecho a la subvención concedida 166

4.2 *Obligaciones* 166

Página

5. La relación de colaboración 172

5.1 *Convenio versus contrato* 172
5.2 *Derechos y obligaciones de la entidad colaboradora* 176

CAPÍTULO III

Disposiciones comunes sobre gestión de las subvenciones

1. Principios generales 179

1.1 *Principios que rigen en el establecimiento de las subvenciones: el plan estratégico y la libre competencia* 180
1.2 *Principios que rigen en la gestión de las subvenciones y su formulación en la ley* 183

1. Principio de publicidad 184
2. Principio de transparencia 184
3. Principios de concurrencia y objetividad 185
4. Principios de igualdad y no discriminación 185
5. Principios de eficacia y eficiencia 186

2. Planes estratégicos de subvenciones 187

2.1 *Plan estratégico, programación presupuestaria y estabilidad* 187
2.2 *Naturaleza y efectos del Plan* 188
2.3 *Ámbito subjetivo y temporal* 189
2.4 *Contenido del plan estratégico ordinario* 190
2.5 *Contenido del plan estratégico simplificado* 192
2.6 *Seguimiento* 193

3. Publicidad y difusión de las subvenciones concedidas 193

a) *Publicidad a realizar por la Administración* 193
b) *Difusión por el beneficiario* 194

4. Base de datos nacional de subvenciones (BDNS) y sistema nacional de publicidad de subvenciones (SNPS) 195

4.1 *Objeto y contenido de la información* 197
4.2 *Administración y custodia de la BDNS* 198
4.3 *Sujetos obligados a facilitar información* 199
4.4 *Tiempo de suministro de la información* 200
4.5 *Acceso a la BDNS. Obligación de reserva* 201
4.6 *La BDNS como sistema nacional de publicidad (SNPS)* 203

a) Publicidad de las convocatorias de subvenciones 203
b) Publicidad de las subvenciones y ayudas concedidas 204

c) Información que publiquen las entidades sin ánimo de lucro..... 204
d) Sanciones firmes impuestas por infracciones muy graves..... 205

4.7 *Responsabilidad por incumplimiento de los deberes de publicidad y transparencia*..... 205

5. Concurrencia de fondos de distinta procedencia en la financiación de las actividades subvencionadas 206

6. Junta consultiva de subvenciones 210

7. Garantías 211

7.1 *Sujetos exceptuados y sujetos obligados a constituir garantía*..... 212
7.2 *Garantía provisional en los procedimientos de selección de entidades colaboradoras* 212
7.3 *Garantías en pagos anticipados y abonos a cuenta*..... 214

a) Importe de las garantías 214
b) Extensión de las garantías..... 214
c) Formas de constitución de las garantías..... 215
d) Ejecución de las garantías..... 215
e) Cancelación de las garantías 216

7.4 *Garantías en cumplimiento de compromisos asumidos por entidades colaboradoras* 217
7.5 *Garantías y otras medidas cautelares en cumplimiento de compromisos asumidos por beneficiarios* 218

CAPÍTULO IV

Las subvenciones y el derecho de la Unión Europea. Responsabilidades

1. Introducción 221

2. La legislación española sobre subvenciones y el derecho de la Unión 221

3. La normativa comunitaria sobre ayudas de estado 222

3.1 *Principio general de incompatibilidad de las ayudas que falseen la competencia*..... 223

a) La noción de ayuda..... 223
b) Factores determinantes de la incompatibilidad..... 225

3.2 *Excepciones automáticas al principio general de incompatibilidad* 226
3.3 *Ayudas que excepcionalmente pueden ser consideradas compatibles por la Unión Europea*..... 227

Página

3.4 *Ayudas sometidas a un régimen especial* 227
3.5 *El deber de comunicación de las nuevas ayudas* 228
3.6 *El procedimiento de notificación*..... 230

3.6.1 Normativa aplicable 230
3.6.2 Tramitación de la notificación..... 232

3.7 *Recuperación de ayudas de estado* 236

4. Fondos comunitarios, derecho interno y legislación de subvenciones 237

5. Responsabilidad financiera derivada de la gestión de fondos procedentes de la unión europea..... 246

CAPÍTULO V

Régimen presupuestario del gasto subvencional

1. Introducción 251

2. Relación entre las leyes presupuestarias y las normas reguladoras de las subvenciones: examen de los distintos supuestos que conoce nuestro ordenamiento jurídico 253

a) *Subvenciones establecidas mediante ley que confiere a los beneficiarios un derecho subjetivo a su obtención*..... 254
b) *Subvenciones establecidas mediante ley que no confiere derechos subjetivos a su percepción* 257
c) *Subvenciones establecidas por norma reglamentaria*..... 259

3. Los créditos para subvenciones en las leyes anuales de presupuestos 261

3.1 *La clasificación de los créditos para subvenciones: posibles conflictos con los principios inspiradores de la concesión*..... 261
3.2 *Modificaciones presupuestarias de los créditos para subvenciones: especialidades* 264

4. La gestión del gasto subvencional y los límites presupuestarios..... 266

4.1 *La limitación cuantitativa del gasto subvencional: alcance de la necesidad de consignación para la validez de la concesión*..... 267
4.2 *La Administración no puede hacer efectivas las subvenciones concedidas si carece de consignación*..... 271
4.3 *La limitación temporal de los gastos subvencionales*..... 272
4.4 *La limitación cualitativa de los gastos subvencionales por el presupuesto.* 275

4.5 *La invalidez del acuerdo de concesión frente a los destinatarios de las subvenciones* 275
5. Los créditos con asignación nominativa 277

CAPÍTULO VI

Procedimientos de concesión de las subvenciones

1. Introducción 281
2. Formas de concesión de la subvención 282
2.1 *Concesión en régimen de concurrencia competitiva* 282
2.2 *Concesión directa* 284
a) Subvenciones nominativas 285
b) Subvenciones cuyo otorgamiento o cuantía viene impuesto por una norma de rango legal 287
c) Subvenciones en que se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública 289
d) Subvenciones de cooperación internacional 292
2.3 *La denominada concesión en régimen de concurrencia no competitiva* . 293
3. Caracteres y normas comunes de los procedimientos de concesión ... 294
3.1 *Relación con el procedimiento administrativo común* 294
3.2 *Integración de la vertiente administrativa y de la vertiente presupuestaria* 296
3.3 *Incidencia de la gestión compartida por diversas Administraciones sobre el desarrollo del procedimiento* 298
3.4 *Tramitación anticipada y subvenciones plurianuales* 299
3.4.1 Tramitación anticipada de expedientes de subvenciones 300
3.4.2 Subvenciones plurianuales 302
3.4.3 Tramitación anticipada de subvenciones plurianuales 304
4. Tramitación del procedimiento de concesión en régimen de concurrencia competitiva 305
4.1 *Iniciación* 306
4.1.1 Actuaciones previas a la convocatoria: el expediente de gasto 306
a) Cuantía máxima incrementada en una cuantía adicional 308
b) Redistribución de la cuantía entre créditos distintos 309
4.1.2 Convocatoria. Sus clases 310
4.1.3 Solicitud de los interesados 315

Página

4.2 *Instrucción* ... 316

a) Comprobación de datos ... 317
b) Informes ... 317
c) Evaluación de las solicitudes ... 317
d) Concreción de la actividad subvencionada y de la cuantía ... 318
e) Audiencia ... 319
f) Propuesta de resolución definitiva ... 320

4.3 *Resolución: contenido, plazos, recursos* ... 321

5. Procedimientos de concesión directa ... 323

5.1 *Procedimiento de concesión directa que finaliza con resolución* ... 325
5.2 *Procedimiento de concesión directa mediante convenio* ... 326

CAPÍTULO VII

Gestión y justificación de las subvenciones públicas

1. Introducción ... 329

2. La gestión de los fondos recibidos y el desarrollo de la actividad subvencionada por el beneficiario ... 330

2.1 *Alcance del deber de realizar la actividad y su posible modificación* ... 330
2.2 *La realización de la actividad como obligación personal del beneficiario. La subcontratación* ... 333
2.3 *Gastos subvencionables* ... 342

a) Gastos de superior cuantía ... 344
b) Adquisición, construcción, rehabilitación y mejora de bienes inventariables ... 345
c) Gastos de amortización de bienes inventariables ... 347
d) Gastos financieros, gastos de asesoría jurídica o financiera, gastos notariales y registrales y gastos periciales para la realización del proyecto subvencionado y los de administración específicos ... 348
e) Tributos ... 348
f) Costes indirectos ... 350

3. Justificación de la subvención ... 351

3.1 *Normas comunes* ... 351

3.1.1 La carga de la prueba de la aplicación de los fondos ... 351
3.1.2 Órgano ante el que ha rendirse la justificación ... 352

3.1.3 Obligados a justificar 352
3.1.4 Objeto de la justificación 353
3.1.5 Plazo de justificación 353
3.1.6 Subsanación de defectos 354

3.2 *Supuestos especiales* 354

a) Financiación conjunta 354
b) Subvenciones *ex post* y premios 355

4. Modalidades de justificación de la subvención 356

4.1 *Justificación mediante cuenta justificativa del gasto realizado* 357

4.1.1 Justificantes directos del gasto. Especial consideración de la factura 357

4.1.2 Estructura de la cuenta justificativa: sus variantes 364

a) Cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto 364
b) Cuenta justificativa con aportación de informe de auditor. 365
c) Cuenta justificativa simplificada 368

4.2 *Justificación por módulos* 369
4.3 *Justificación mediante estados contables* 370

5. Empleo de medios electrónicos en la justificación de subvenciones 372

a) *Requisitos de la factura a efectos de su aceptación* 372
b) *Trámites del procedimiento de justificación que pueden cumplimentarse por vía electrónica y medios utilizables* 374
c) *Régimen aplicable a las comunicaciones y notificaciones telemáticas* .. 375

CAPÍTULO VIII

Comprobación y pago de las subvenciones

1. La actividad administrativa de comprobación 377

2. Comprobación de las subvenciones por la administración gestora 378

2.1 *Comprobación formal o documental* 380
2.2 *Comprobación material* 383
2.3 *Comprobación de valores* 384

3. Comprobación por la entidad colaboradora 387

Página

4. Procedimiento para la ejecución del acuerdo de concesión 387

4.1 *Condiciones para el reconocimiento de la obligación* 390
4.2 *Formas de pago atendiendo al momento de la justificación* 392

4.2.1 Pago posterior a la aportación de la justificación total 392
4.2.2 Pago fraccionado o mediante abonos a cuenta 393
4.2.3 Pagos anticipados 394
4.2.4 Sistema mixto 395

4.3 *Realización del pago* 396

4.3.1 Tramitación 396
4.3.2 El cobro por terceros 397

4.4 *Retención de pagos, embargos y concurso de acreedores* 398

a) Retención de pagos 398
b) Embargos 399
c) Concurso de acreedores 401

CAPÍTULO IX

Reintegro de subvenciones

1. Introducción 405

2. Devoluciones derivadas de la invalidez de la resolución de concesión 406

a) *Límites de la revisión* 409
b) *Intereses de demora* 411
c) *Plazos y procedimiento para la revisión* 412
d) *Concurrencia de causa de invalidez y de reintegro* 413
e) *Invalidez de convenios* 414

3. Reintegros o pérdida del derecho de cobro por incumplimientos del beneficiario o entidad colaboradora o por alteración de las condiciones de la concesión 415

3.1 *Causas de reintegro* 417

a) Obtención de la subvención falseando las condiciones requeridas para ello u ocultando aquellas que lo hubieran impedido 417
b) Incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad, del proyecto o la no adopción del comportamiento que fundamentan la concesión de la subvención 418

c) Incumplimiento de la obligación de justificación o la justificación insuficiente, en los términos establecidos en el artículo 30 de esta Ley, y en su caso, en las normas reguladoras de la subvención 423

d) Incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas de difusión contenidas en el apartado 4 del artículo 18 de esta Ley 427

e) Resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de comprobación y control financiero previstas en los artículos 14 y 15 de esta Ley, así como el incumplimiento de las obligaciones contables, registrales o de conservación de documentos cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de Organismos internacionales 429

f) Incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración a las entidades colaboradoras y beneficiarios, así como de los compromisos por éstos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, siempre que afecten o se refieran al modo en que se han de conseguir los objetivos, realizar la actividad, ejecutar el proyecto o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de la subvención..... 430

g) Incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración a las entidades colaboradoras y beneficiarios, así como de los compromisos por éstos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, distintos de los anteriores, cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de Organismos internacionales 431

h) La adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea (sic) (en la actualidad, artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) de una Decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro..... 431

i) En los demás supuestos previstos en la normativa reguladora de la subvención, y entre ellos, la alteración de las condiciones previstas ... 432

j) Reintegro por exceso de la subvención sobre el coste (art. 37.3 LGS)... 433

Página

3.2 *Créditos a reintegrar* 435

3.2.1 Naturaleza y destino de los créditos a reintegrar 435
3.2.2 Intereses de demora 435
3.2.3 Prescripción 438

3.3 *Obligados al reintegro* 442

a) Obligados principales 442
b) Transmisión de la obligación de reintegro 443
c) Responsables 445
d) Poseedores de bienes afectos 448

3.4 *Procedimiento ordinario para declarar la procedencia del reintegro* 448

3.4.1 Competencias 450
3.4.2 Tramitación 450
3.4.3 Plazo de tramitación y caducidad 454

3.5 *Tramitación simplificada del procedimiento* 457

4. Procedimiento recaudatorio 458
5. Reintegro de pagos indebidos por errores materiales 460
6. Reintegro por iniciativa del perceptor 461
7. Reintegros por infracciones contables 463
8. Reintegro de subvenciones percibidas por administraciones públicas 464
9. Reintegro por entidades colaboradoras 465
10. Reintegro de subvenciones y ayudas comunitarias 468
11. Subvencionesreintegrables 470

CAPÍTULO X

Control de las subvenciones

1. Fundamentos del control del gasto subvencional 473
2. El sistema español de control de la actividad financiera 475
3. Control interno sobre la administración concedente 477

3.1 *Función interventora* 479

a) Entidades sujetas 479
b) Modalidades de intervención 479
c) La intervención de las subvenciones en la Administración local 492

3.2 *Control financiero permanente* 493
3.3 *Auditoría pública* 495

4. Control financiero de subvenciones respecto de beneficiarios y entidades colaboradoras 496

a) *Normativa aplicable* 496
b) *Relación entre control financiero y comprobaciones gestoras* 497

4.1 *Competencias para el ejercicio del control financiero* 500
4.2 *Objeto y medios del control* 501
4.3 *Personal controlador. Colaboración de auditores privados* 504

a) Personal con funciones de control 504
b) Facultades 506
c) Deberes 508

4.4 *La sujeción a control y la obligación de colaboración* 510
4.5 *Procedimiento de control* 518

a) Plan anual de auditorías 519
b) Iniciación 519
c) Desarrollo y suspensión del procedimiento 520
d) Finalización 523

4.6 *Documentación de las actuaciones* 524
4.7 *Control de los reintegros* 526
4.8 *Procedimiento de reintegro a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado* 527

5. El control de los fondos comunitarios y la legislación de subvenciones 531

6. Control externo de las subvenciones 538

6.1 *Significado actual del control externo* 538
6.2 *Fiscalización de las subvenciones* 539

a) Ámbito subjetivo 539
b) Ámbito objetivo 540
c) Procedimientos de fiscalización de subvenciones. Coordinación con otros controles 541

6.3 *El deber de colaboración* 544

7. Efectos de las actuaciones de control 546

8. Problemas que derivan de la pluralidad de controles 548

Página

CAPÍTULO XI

Infracciones y sanciones en materia de subvenciones

1. INTRODUCCIÓN 555
2. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE SUBVENCIONES 558

2.1 *Concepto de infracción* 558
2.2 *Principios de la potestad sancionadora* 560

2.2.1 Principio de legalidad 560
2.2.2 Irretroactividad 561
2.2.3 Principio de tipicidad 561
2.2.4 El principio de responsabilidad y su concreción en la LGS 563

a) Culpabilidad 564
b) Sujetos responsables 565
c) Tipos de responsabilidad 568

2.2.5 Concurrencia de sanciones administrativas y penales 573

2.3 *Clases de infracciones* 576

2.3.1 Infracciones leves 577
2.3.2 Infracciones graves 582
2.3.3 Infracciones muy graves 583

2.4 *Sanciones* 585

2.4.1 Naturaleza de las sanciones 585
2.4.2 Clases de sanciones 585
2.4.3 Criterios de graduación 587
2.4.4 Sanciones aplicables a las distintas clases de infracciones 591

2.5 *Procedimiento sancionador* 592

2.5.1 Competencias 592
2.5.2 Tramitación 594
2.5.3 Recursos 595

2.6 *Extinción de la responsabilidad por infracciones* 595

2.6.1 Pago o cumplimiento 595
2.6.2 Prescripción de infracciones y sanciones 596
2.6.3 Fallecimiento 597
2.6.4 Exclusión de la pena por reintegro voluntario 598
2.6.5 Condonación 598

3. El delito de fraude de subvenciones 599

3.1 *Antecedentes* 599
3.2 *Concepto de subvención y ayuda a efectos penales* 599
3.3 *Bien jurídico protegido* 603
3.4 *Figuras delictivas* 605

a) Obtención fraudulenta de subvenciones 607
b) Aplicación en el desarrollo de la actividad de los fondos recibidos a fines distintos de aquéllos para los que la subvención o ayuda fue concedida 608

3.5 *Sujeto activo* 609
3.6 *Cuantía* 611
3.7 *Tipo subjetivo* 611
3.8 *Penalidad* 612
3.9 *Regularización por el beneficiario en caso de reintegro* 613
3.10 *Exigencia del reintegro en vía administrativa durante la tramitación del procedimiento penal* 615

4. Hacienda de las comunidades europeas y subvenciones 615

4.1 *Infracciones y sanciones administrativas en materia de subvenciones comunitarias* 615

4.1.1 Normativa sancionadora comunitaria 616
4.1.2 Derecho interno 618

4.2 *Delito de fraude de fondos presupuestarios de la Unión Europea* 620

CAPÍTULO XII

Subvenciones entre entidades del sector público y cooperación interadministrativa en la gestión de los fondos

1. Introducción 623

2. Subvenciones de una administración en favor de otra administración o de entidades del sector público sujetas al derecho privado ... 624

2.1 *Régimen de las subvenciones de una Administración territorial a favor de otra (subvenciones horizontales)* 624

a) Competencias para la concesión 624
b) Restricciones al otorgamiento derivadas de la legislación de estabilidad presupuestaria 625
c) Aportaciones de fondos sujetas a la LGS, según el RLGS 625

Página

d) Alcance de la sujeción a la LGS, en especial a los principios que rigen la concesión 627
e) Empleo del convenio de colaboración 629

2.2 *Régimen de las subvenciones otorgadas por una Administración pública en favor de entidades del sector público propio (subvenciones verticales)*..... 629

a) Subvenciones excluidas y subvenciones comprendidas del ámbito de aplicación de la LGS..... 629
b) Alcance de la exclusión 630
c) Admisibilidad de cubrir déficits de explotación mediante subvenciones..... 631

2.3 *Normas reglamentarias específicas sobre las subvenciones a entidades del sector público*..... 632

3. Colaboración entre administraciones públicas en la gestión de las subvenciones..... 634

3.1 *Colaboración en el control*..... 635
3.2 *Colaboración en la gestión* 636
3.3 *Las Administraciones Públicas como entidades colaboradoras de otra Administración: instrumentos para formalizar la colaboración*..... 638

4. Especialidades de las subvenciones a favor de entidades locales..... 642

5. Subvenciones estatales gestionadas por comunidades autónomas 646

5.1 *Reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el establecimiento y gestión de subvenciones* 647

a) Vinculación entre competencias autonómicas y poder subvencionador en las Comunidades Autónomas 647
b) Poder subvencionador y competencias materiales del Estado.... 648
c) Confluencia de títulos competenciales estatales y autonómicos..... 650
d) Legislación aplicable 652

5.2 *Tramitación de las «subvenciones gestionadas»*..... 653

5.2.1 *Tramitación en el ámbito de la AGE*..... 653

a) Distribución de los fondos entre las Comunidades Autónomas 654
b) Formalización de los compromisos financieros 656
c) Convenios de colaboración entre la Administración General del Estado y las Administraciones autonómicas.... 657
d) Libramiento de los fondos a las CC. AA. 659

5.2.2 *Gestión por las Comunidades Autónomas de los fondos transferidos* 659

a) Aplicación de las subvenciones 659
b) Remanentes no aplicados 660
c) Deber de información y control 661

6. Las subvenciones comunitarias y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas 662

a) *Competencias normativas* 665
b) *Competencias de gestión* 666
c) *Competencias para el pago* 668

CAPÍTULO XIII

Subvenciones y ayudas de cooperación internacional

1. Introducción 669

2. Disposiciones generales aplicables a las subvenciones y ayudas de cooperación internacional 671

2.1 *Concepto de subvención y ayuda de cooperación internacional. Modalidades* 671
2.2 *Ámbito subjetivo* 674
2.3 *Órganos competentes* 675
2.4 *Categorías de Ayudas y formas de concesión* 676
2.5 *Instrumentos* 676

3. Subvenciones y ayudas de cooperación internacional concedidas en desarrollo de la política exterior del Gobierno 677

3.1 *Delimitación* 677
3.2 *Beneficiarios y entidades colaboradoras* 679
3.3 *Procedimiento de concesión y pago* 680

a) Expediente 680
b) Resolución de concesión 681
c) Modificación de la resolución de concesión 682
d) Pago 683
e) Publicidad 683

3.4 *Gestión y justificación de las subvenciones* 684
3.5 *Régimen de control, reintegro y sanciones* 685

Página

4. Subvenciones y ayudas de cooperación internacional para el desarrollo sometidas a los principios de publicidad y concurrencia 686

4.1 *Delimitación y régimen jurídico* 686
4.2 *Beneficiarios y contraparte extranjera* 687
4.3 *Procedimiento de concesión y pago* 687
4.4 *Gestión y justificación de las subvenciones* 688

4.4.1 *Obligación sustantiva: ejecución de la actividad subvencionada y del gasto* 688

a) Plazo de ejecución 689
b) Ejecución de la subvención o ayuda por socios locales o contrapartes extranjeras 689
c) Rendimientos financieros y remanentes 689
d) Cambios de moneda 690
e) Anticipos de fondos para impuestos susceptibles de recuperación 690

4.4.2 *Justificación* 691

a) Justificantes del gasto 691
b) Peculiaridades de la justificación de proyectos financiados por varias Administraciones 693
c) Plazo de justificación y subsanación de defectos 694

4.4.3 *Modalidades de cuentas justificativas* 695

4.4.3.1 «Cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto» 695
4.4.3.2 Cuenta justificativa con informe de auditor de cuentas 696
4.4.3.3 Justificación en situaciones excepcionales 697
4.4.3.4 Certificación de ejecución de actividades 697

4.5 *Régimen de control, reintegro y sanciones* 698

5. Subvenciones y ayudas de concesión directa para intervenciones de acción humanitaria 699

5.1 *Objeto de las subvenciones y ayudas: la acción humanitaria* 699
5.2 *Beneficiarios y entidades colaboradoras* 701
5.3 *Procedimiento de concesión y pago* 702

a) Formación del expediente 702
b) Resolución de concesión 703
c) Pago 704

5.4 *Régimen de gestión, justificación, control, reintegro y sanciones*..... 705

a) Gastos subvencionables 705
b) Régimen de justificación, control, reintegro y sanciones 705

Anexo I. Correspondencias 706
Anexo II. Correspondencias 706
Anexo III. Correspondencias..... 707
Anexo IV. Correspondencias 708

CAPÍTULO XIV

Responsabilidades contables de gestores y perceptores de subvenciones

1. Introducción 709

2. Concepto de responsabilidad contable..... 710

3. Sujetos de responsabilidad contable en la gestión de las subvenciones 712

4. Las infracciones contables 714

5. Extensión de la función jurisdiccional del tribunal de cuentas a las ayudas y subvenciones comunitarias..... 718

6. Procedimientos contables para la exigencia..... 720

7. Concurrencia de procedimientos administrativos o contencioso-administrativos y procedimientos contables para exigencia del reintegro de las subvenciones..... 721

7.1 *Planteamiento de la cuestión* 721
7.2 *La duplicidad de procedimientos ¿tiene solución?*..... 724
7.3 *Remedios para evitar la concurrencia en un mismo beneficiario*..... 728

8. Jurisdicción contable y jurisdicción penal..... 731

a) *Compatibilidad de ambas jurisdicciones*..... 731
b) *Imposibilidad de fallos contradictorios: alcance de la exigencia constitucional*..... 734
c) *Instrumentos procesales para evitar la contradicción*..... 736
d) *La determinación de la cuantía defraudada*..... 739

CAPÍTULO XV

Contabilidad y fiscalidad de las subvenciones

1. Contabilidad de las subvenciones 743

1.1 *Las subvenciones y el Derecho contable*..... 743

Página

1.2 *Normas contables de la Ley General de Subvenciones* 745
1.3 *Las subvenciones en el Derecho contable público: el Plan General de Contabilidad Pública* 747
1.3.1 Concepto de subvención en contabilidad pública 747
1.3.2 Tratamiento contable 749
1.4 *Las subvenciones en el Plan General de Contabilidad de la empresa* 753
1.4.1 Concepto y clases de subvenciones 754
1.4.2 Tratamiento contable 758
a) Imputación a resultados 758
b) Criterios de valoración y de imputación temporal 760
c) Reflejo en las cuentas anuales 762
1.5 *Contabilidad de las subvenciones por las entidades sin ánimo de lucro* 763
2. Fiscalidad de las subvenciones 766
2.1 *Las subvenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* 767
2.1.1 Subvenciones sujetas y exentas 768
a) Premios literarios, artísticos o científicos 769
b) Indemnizaciones y prestaciones sociales 769
c) Becas públicas 769
d) Exclusión de la base de determinadas subvenciones de la política agraria comunitaria y otras ayudas públicas 771
e) Ayudas públicas para compensación de determinados daños 772
2.1.2 Subvenciones que se consideran rendimientos del trabajo 773
2.1.3 Subvenciones que se consideran rendimientos de actividades económicas 774
2.1.4 Subvenciones que se consideran ganancias patrimoniales 776
2.2 *Las subvenciones en el Impuesto sobre Sociedades* 777
2.2.1 Régimen general 778
2.2.2 Subvenciones percibidas por entidades que gozan de exención subjetiva plena 781
2.2.3 Subvenciones percibidas por entidades sin fines lucrativos 782
2.3 *Las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido* 784
2.4 *Deberes formales de las entidades concedentes* 787
Bibliografía sobre subvenciones 789

ABREVIATURAS

AA.PP	Administraciones Públicas.
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AGE	Administración General del Estado.
BDNS	Base de Datos Nacional de Subvenciones.
C.A.	Comunidad Autónoma.
CC.AA.	Comunidades Autónomas.
CC.LL.	Corporaciones locales.
CE	Constitución Española de 1978.
CP	Código Penal.
DA	Disposición adicional.
DF	Disposición final.
DT	Disposición transitoria.
EE.LL	Entidades Locales.
EPE	Entidad Pública Empresarial.
FCI	Fondos de Compensación Interterritorial.
FEDER	Fondo Europeo de Desarrollo Regional.
FEGA	Fondo Español de Garantía Agraria.
FEAGA	Fondo Europeo Agrícola de Garantía.
FEADER	Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural.
FEOGA	Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola.
FJ	Fundamento Jurídico.
FEP	Fondo Europeo de Pesca.
FSE	Fondo Social Europeo.
E.M.	Exposición de motivos.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
IOC	Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996 (Economía y Hacienda).
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LCDSSG	Ley 1/2023, de 20 de febrero, de Cooperación para el Desarrollo Sostenible y la Solidaridad Global.

LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.
LCAP	Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio.
LCID	Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo.
LCSP	Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.
LFTCu	Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
LGT	La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.
LOEPSF	Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LOFAGE	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.
LOTCu	Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.
LPAC	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
LRJ-PAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
LT	Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la información pública y Buen gobierno.
PGC	Plan General de Contabilidad.
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública.
PGE	Presupuestos Generales del Estado.
RLGS	Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio.
SNPS	Sistema Nacional de Publicidad de Subvenciones.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional.
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión de 13 de diciembre 2007
TRLCAP	Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.
TRLHL	Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.
TRRL	Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen local.
TS	Tribunal Supremo.
UE	Unión Europea.
UEM	Unión Económica y Monetaria.

NOTA A LA SÉPTIMA EDICIÓN

Esta nueva edición de la obra Régimen Jurídico de las Subvenciones Públicas , que es ya la séptima, se hace especial eco de las modificaciones legislativas producidas desde que vio la luz la edición anterior en el año 2016, amén de actualizar algunos de sus textos que han perfeccionado los precedentes. La actualización ha sido obra de dos altos funcionarios, uno Antonio Ramón Rodríguez Castaño, Letrado del Tribunal de Cuentas y hoy abogado en ejercicio, y José Ignacio Valero Escribano, Interventor y Auditor del Estado en activo.

Las sucesivas ediciones de la obra, desde la primera de 1996, anterior a la Ley General de Subvenciones (Ley 38/2003) han ido incorporando el estudio de las sucesivas modificaciones legales, producidas en su ámbito, empezando por la gran novedad que supuso la propia Ley 38/2003, siguiendo por el Reglamento General de la Ley y la actualización de las leyes generales administrativa y financieras, habiendo de destacarse las Leyes 39/2015 y 40/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y de Régimen Jurídico del Sector Público, que unas veces directamente y otras indirectamente han alterado los procedimientos a través de los cuales se canalizaba la gestión y control de las subvenciones.

De todas las ediciones de la obra se ha hecho cargo la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, si bien esta se presenta como novedad que se hará tanto en soporte papel como en soporte digital en su página web para consulta y descarga gratuita.

José Pascual García

PRÓLOGO A LA PRIMERA EDICIÓN

Cuando hace unos días me pedía José Pascual que le prologara una obra sobre «Régimen jurídico de las subvenciones públicas», no pude sino felicitarme del tema al que esta vez ha dirigido su atención en la seguridad de que su trabajo prestaría un excelente servicio a los interesados en un ámbito de la actuación administrativa especialmente necesitado de estudio y clarificación.

Al no existir en nuestro país una Ley General de Subvenciones, la normativa aplicable se encuentra dispersa en variadas disposiciones. Ello origina una dificultad en su conocimiento y, lo que es más grave, una cierta inseguridad, tanto en los gestores públicos como en las entidades, empresas y particulares que las perciben, los cuales pueden incurrir, si no las aplican o justifican correctamente, en diversos tipos de responsabilidad: penal, contable y administrativa.

Es paradójico que el gasto público con origen en otras fuentes, tales como la contratación administrativa o los gastos de personal, haya sido objeto de amplia atención por los estudiosos del Derecho público, en tanto las subvenciones han merecido una muy escasa consideración. Desde luego no existe en nuestra reciente bibliografía jurídica ninguna obra que ofrezca una visión integrada de este instituto jurídico, pese a la importancia cuantitativa y cualitativa de la actividad subvencional de las Administraciones Públicas. La situación no resulta fácilmente explicable, salvo acaso por la propia dificultad intrínseca de acometer la investigación de una realidad tan amplia como heterogénea.

En el apartado dedicado a las subvenciones y ayudas públicas del «Informe sobre el fraude en España», elaborado por la Unidad Especial para el Estudio

y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, publicado el pasado año por el Instituto de Estudios Fiscales, se nos ofrecen algunos datos muy ilustrativos, que confirman las anteriores apreciaciones.

En efecto, desde el punto de vista de su importancia cuantitativa, las subvenciones constituyen el 5,7 por 100 del gasto público contemplado en los Presupuestos Generales del Estado (aproximadamente 1,6 billones de pesetas en 1993), llegando a representar en algún Ministerio, como el de Industria y Energía, hasta un 77 por 100 del total de su presupuesto. Por lo que a la complejidad del fenómeno se refiere, la Unidad citada ha contabilizado más de 200 procedimientos distintos de gestión. Igualmente significativo resulta el volumen de entidades y personas beneficiarias en algunos de los tipos, como en el ámbito industrial, con más de 1.700 industrias beneficiadas en un año, o en el agrario, donde las ayudas de algunos de los Fondos Comunitarios pueden llegar a alcanzar alrededor de 900.000 agricultores, o en el área laboral, donde se extiende a varios cientos de miles de desempleados y jóvenes a la búsqueda de primer empleo a través de cursos y becas de formación ocupacional y ayudas de promoción del empleo.

Si a las cifras y datos anteriores, referidos a la Administración General del Estado, se suman los correspondientes a Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales es fácil hacerse una idea de las dimensiones de esta actuación pública y de los problemas de todo orden: políticos, económicos y jurídicos, que plantea y de la necesidad, a que antes aludíamos, de acometer investigaciones sobre esta materia. La propia Unidad, tras ofrecer sus datos concluye que es totalmente necesario el desarrollo de un estudio sistemático y en profundidad de los distintos aspectos de la actividad subvencionadora del sector público: finalidades, normativa, procesos concretos de gestión, sistemas de control y evaluación de resultados, instituciones y procedimientos de coordinación entre las Administraciones Públicas, régimen sancionador, posibilidades de racionalización y simplificación de las líneas y tipos de subvenciones.

Pues bien, la obra de José Pascual constituye, sin proponérselo expresamente, una respuesta bastante completa a esta sentida necesidad. De ahí su oportunidad y el acierto del autor en la elección del tema y en el contenido de la misma.

La obra ofrece una visión integrada del instituto jurídico de la subvención, cuya lectura sugiere consideraciones diversas que quisiéramos centrar en los aspectos más relevantes.

Las subvenciones públicas, se nos recuerda en el capítulo I, constituyen, al propio tiempo una actividad administrativa y una modalidad de gasto. Este carác-

ter bifronte las convierte en objeto de estudio y atención por dos sectores del ordenamiento jurídico: el Derecho administrativo y el Derecho financiero. La obra se acerca a la actividad subvencional fundamentalmente desde esta doble perspectiva, aunque sin omitir otros aspectos tales como el fiscal, contable y sancionador.

Ahora bien, una simple ojeada al índice nos permite comprobar que son los aspectos financieros los que han merecido especial atención, lo que no está exento de justificación tanto por la trayectoria profesional del autor cuanto por ser la vertiente en que se plantean en la actualidad los mayores debates: dimensión del gasto subvencional, control sobre su aplicación, responsabilidad de gestores y beneficiarios, etc.

El predominio de la faceta financiera sobre la estrictamente administrativa confiere una nota de originalidad al trabajo y, lo que es más importante, supone una contribución al deseable equilibrio en los estudios sobre la materia.

De otra parte, la investigación se sitúa en un punto medio entre ciertas elaboraciones doctrinales, tan teóricas y alejadas de la realidad que a quienes han de aplicar el Derecho frecuentemente les perturban más que les ayudan, y aquellos otros estudios de carácter práctico y casuístico que, amén de que no siempre merecen ser calificados de obra científica, reducen su utilidad a muy concretas líneas de ayuda y, por tanto, de potenciales destinatarios. El enfoque ha permitido conjuntar rigor científico y utilidad práctica, tendiendo el puente entre la pura elaboración dogmática y las necesidades concretas de los potenciales usuarios: funcionarios responsables de la gestión del gasto subvencional, órganos de control, beneficiarios y entidades colaboradores, profesionales del Derecho y un largo etcétera.

No sería justo acabar estas líneas sin decir unas palabras sobre el autor.

José Pascual es Inspector de Finanzas del Estado, de la especialidad de Intervención, Control Presupuestario y Financiero y Contabilidad Pública, y doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid. A su dilatada experiencia profesional en la Intervención General de la Administración del Estado, Dirección General de Presupuestos y Tribunal de Cuentas, en cargos en los que ha vivido desde distintos ángulos la problemática de las subvenciones, une una amplia labor docente e investigadora. La primera, en la Escuela de Hacienda Pública, donde ha participado como profesor en la formación de varias promociones de Inspectores de Finanzas, y la segunda, puesta de manifiesto en la publicación de varias obras y en colaboraciones en revistas especializadas en

las que frecuentemente se ha ocupado de temas poco estudiados del ordenamiento presupuestario, en las que siempre ha merecido el reconocimiento de especialistas y profesionales del sector y, desde luego, el mío propio.

Estamos seguros de que con esta nueva publicación, a la que auguramos el mayor éxito, no defraudará a cuantos han seguido su trayectoria anterior.

Rafael Muñoz López-Carmona

Interventor General de la
Administración del Estado

CAPÍTULO I

NORMATIVA REGULADORA DE LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS

1. LA EVOLUCIÓN NORMATIVA EN MATERIA DE SUBVENCIONES

La formación del Derecho de las subvenciones públicas ha sido fruto de un proceso que, en comparación con el de otros ámbitos de la actuación administrativa, puede considerarse de corta duración, aunque intenso, cuya culminación la representa la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS) y el Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 27 de julio (en lo sucesivo, Reglamento de la Ley General de Subvenciones o RLGS). Aun cuando en la elaboración del Derecho se sigue normalmente un proceso que parte de las aportaciones doctrinales, después viene la jurisprudencia y por fin la norma jurídica, hemos de reconocer que las carencias en este ámbito, predicables tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, han dado lugar a que el proceso sea bien distinto. Hasta la aprobación de la LGS apenas habían aparecido en nuestro país monografías dedicadas al tema y la primera jurisprudencia elaborada sobre el mismo, basada en una concepción que atribuía una discrecionalidad casi plena a la Administración en la gestión subvencional, no abordó la mayor parte de las cuestiones que hoy integran el contenido de la Ley General de Subvenciones. Las mayores aportaciones en esta tarea han venido de dos órganos que, en principio, pueden considerarse atípicos en la formación del Derecho. Nos referimos al Tribunal de Cuentas (TCu), «supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado» (art. 136 CE), y a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), órgano de control interno

de la Administración, cuyo papel no sería justo silenciar. La doctrina del Tribunal de Cuentas expuesta en numerosos informes de resultados de fiscalización cristalizó en una Moción a las Cortes Generales de 29 de julio de 1993 sobre justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado en la que se recomendaba la promulgación de una Ley General de Subvenciones. Buena parte de dicha doctrina ha tenido plasmación en la nueva Ley. No menos meritoria ha sido la labor de la Intervención General de la Administración del Estado, que promovió la aprobación de la mayor parte de las disposiciones que se fueron promulgando en los últimos tiempos sobre la materia y que ha dedicado buena parte de su actuación al control de esta modalidad de gasto, tratando de minimizar los riesgos que derivaban de las numerosas lagunas normativas en que se desenvolvía esta actividad administrativa. Como gráficamente ha señalado un administrativista «el de las subvenciones es un tema que preocupa más a los interventores de Hacienda que a los tratadistas del Derecho administrativo» (De la Cuétara). De otra parte, las carencias afectaban a todas las Administraciones Públicas.

La primera regulación sistemática de la subvención en nuestro país tuvo lugar en el ámbito local, dentro del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 17 de junio de 1955 (RSCL). El título II «Acción de fomento» de este Reglamento dedicó el único capítulo de que consta a la regulación de las subvenciones que pueden conceder las Entidades locales, estableciendo normas sobre el procedimiento de concesión, revocación, límites cuantitativos, autorizaciones de la Administración del Estado necesarias para su concesión, etc. Pero nada importante se ha legislado después en materia de subvenciones locales, con la honrosa excepción de alguna Comunidad Autónoma, como Cataluña. Resumidamente la situación en la Administración local en el momento de aprobación de la LGS era la siguiente:

– Previsiones legales sobre derechos y obligaciones de los beneficiarios: nada, o peor que nada. El Reglamento de Servicios nos dice nada menos que la Corporación puede revocar o reducir en cualquier momento las subvenciones concedidas, salvo cláusula en contrario.
– Previsiones sobre justificación de las subvenciones por los beneficiarios: apenas nada. El artículo 189.2 del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL) [anterior art. 170.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL)], se limita a decirnos que los perceptores están obligados a justificar (una obviedad), y el artículo 59 del RD 500/1990 que las bases de ejecución del Presupuesto establecerán la forma en que los perceptores justificarán la aplicación de los fondos recibidos, pero no establece ni un mínimo marco legal.

– Previsiones sobre control de la aplicación de los fondos: un simple recordatorio de que la aplicación de las subvenciones está sujeta a intervención (art. 214.2 TRLHL, anterior art. 195.2 LRHL).

– Previsiones sobre el deber de reintegro, nada.

– Previsiones sobre infracciones y sanciones, nada.

En el ámbito estatal, fuera de alguna disposición aislada relativa a la forma de justificación de los fondos recibidos por los perceptores (Decreto 2784/1964, de 27 de julio) la regulación en la materia se encontraba dispersa en multitud de normas de carácter sectorial y no se fijó un límite expreso al ejercicio de la potestad discrecional de la Administración en la dispensación de ayudas públicas hasta el año 1984. Fue la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, la primera norma que, a través de una disposición adicional, vino a exigir que todas las subvenciones y ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (PGE) se otorgaran con arreglo a criterios de publicidad, concurrencia y objetividad y que, previamente a la disposición de los créditos, se establecieran las oportunas normas reguladoras de la concesión. La disposición citada condujo a una aplicación más efectiva del principio de igualdad ante la Ley y a la consagración del principio de norma previa en una Administración que hasta entonces únicamente se había considerado vinculada por la existencia de crédito, exigencia a la que frecuentemente los Tribunales en su jurisprudencia no reconocían efectos para terceros. Sin duda, el hito más importante en este proceso normativo lo supuso la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en cuyo artículo 16 se creaba una nueva sección en la Ley General Presupuestaria bajo el título «Ayudas y subvenciones públicas», cuyos dos únicos artículos, el 81 y 82, por otra parte, de una desmesurada extensión, contienen el régimen que estuvo vigente hasta la entrada en vigor de la Ley General de Subvenciones. Pese a lo escueto, el nuevo régimen abordaba extremos esenciales tales como obligaciones de beneficiarios y entidades colaboradoras, contenido mínimo de las bases reguladoras que habían de elaborarse previamente a la concesión, causas de reintegro y el régimen sancionador. Por su parte, el artículo 18 de la LGP fue modificado por esta misma Ley para extender el control financiero a cargo de la IGAE a las empresas y particulares perceptores de subvenciones.

Por último, señalemos que en el ámbito autonómico la situación cuando se aprueba la nueva Ley era muy desigual. Algunas Comunidades Autónomas (CC. AA.) contaban con una Ley propia de Subvenciones (Madrid, Navarra, Baleares y País Vasco), por lo que su legislación en la materia era más completa que la del Estado. Por tanto, no podía decirse de éstas que padecieran una verdadera laguna legal, con independencia de que la regulación fuera más o menos perfecta. Otras –siguiendo el modelo del Estado– recogieron en sus leyes de Hacienda una nor-

mativa análoga a la estatal, por lo que de su situación eran predicables las carencias que se venían apreciando en la Administración General del Estado (AGE) y, por fin, algunas otras se limitaron a aprobar una mínima regulación en sus leyes de Presupuestos o meras normas reglamentarias, aplicándose como supletorio el Derecho estatal, al amparo del artículo 149.3 CE, por lo que también de éstas cabe predicar, incluso con mayor razón, las aludidas carencias. Pero, en todo caso, atendiendo al ámbito autonómico en su conjunto, se echaba de menos una regulación uniforme de los aspectos constitutivos de un núcleo que garantizara un tratamiento común de los particulares ante la Administración.

Si algo queda patente tras este somero recorrido por los hitos más importantes del proceso normativo que culmina con la nueva Ley General de Subvenciones es la necesidad inaplazable que existía de dotar a este ámbito de la actividad administrativa de un régimen jurídico completo y adecuado a su importancia cuantitativa y cualitativa. Y si alguna duda restaba, las exigencias derivadas de la integración europea vinieron a disiparla. El derecho interno en materia de subvenciones y ayudas públicas se vio condicionado por el Derecho comunitario como consecuencia de las restricciones a la actividad subvencional en aras de la libre competencia, en unos casos, y como consecuencia de las ayudas financieras que nuestro país comenzó a recibir de la Comunidad, en otros, dentro de las cuales se comprendían partidas importantes destinadas a subvenciones. La necesidad de limitar el gasto público por mor de la estabilidad presupuestaria y diversos acuerdos adoptados por el Consejo Europeo recomendando un mayor control y limitación de las ayudas de Estado (1), acrecentaban la necesidad de una norma legal que regulara con carácter general la materia.

A la imperante situación de insuficiencia legal y de dispersión normativa vino a dar respuesta la Ley General de Subvenciones mediante la que se ha dotado de un marco jurídico adecuado la actividad subvencional de las Administraciones Públicas. Pero la Ley necesitaba del complemento de un Reglamento que extrajera todas sus virtualidades y eliminara la incertidumbre que arrastraba la pervivencia de las normas reglamentarias anteriores, de dudosa vigencia en muchos de sus preceptos. Consciente de ello el legislador, la disposición final 3.ª de la Ley ordenaba la aprobación en el plazo de un año de un Reglamento general para su aplicación, además de establecer a lo largo del articulado previsiones específicas de desarrollo en relación con extremos concretos, previsiones a las que con el Reglamento se da igualmente cumplimiento, con alguna excepción a la que aludiremos en su momento. Sin embargo, no todo en el Reglamento es desarrollo de

(1) Así en la Recomendación del Consejo de 19 de junio de 2000, relativa a las orientaciones generales de política económica para los Estados miembros y la Comunidad se incluía la siguiente: «reducir las ayudas estatales, en especial las ayudas *ad hoc*, y reorientarlas hacia objetivos horizontales; mejorar la supervisión de las ayudas estatales y la evaluación de su eficacia».

preceptos legales en sentido estricto, sino que, como se afirma en el preámbulo, cumple, junto a ésta, *«una función que tiene una proyección innovadora, y que busca determinantemente incorporar reglas, técnicas, procedimientos y sistemas de gestión que se traduzcan en mejoras sustanciales en la gestión de subvenciones por parte de nuestras Administraciones Públicas».* De todo ello daremos cuenta al ocuparnos de las distintas cuestiones que hemos de abordar, por cuanto el Reglamento ha supuesto la culminación del proceso iniciado con la aprobación de la Ley. No obstante, en una visión de conjunto de su contenido, resulta obligado destacar que, sin salirse del marco propio de una norma reglamentaria (en este aspecto el proyecto no ha merecido ningún reproche del Consejo de Estado en su preceptivo dictamen, salvo en un aspecto muy puntual que aparece corregido en el texto aprobado), el RLGS ha ofrecido soluciones ágiles y flexibles a los múltiples problemas que planteaba la aplicación de la LGS. Todo ello ha conducido, al menos ésta es nuestra personal apreciación, a un cierto reequilibrio entre los intereses en juego. Ciertamente la LGS acentuó la preocupación por la defensa del interés público, en su concreción de interés de la Hacienda Pública. Baste considerar la atención prestada al rigor presupuestario, al control financiero, al reintegro, al régimen sancionador. La preocupación era lógica si se considera la ingente masa de recursos manejados en la actividad y la insuficiencia de mecanismos y garantías de su adecuada aplicación en el momento de la aprobación de la nueva norma. Por el contrario, mereció menos atención o quedó diferida al desarrollo reglamentario, la regulación de otros aspectos, como la gestión y justificación, con especial incidencia en una gestión ágil, igualmente necesarios para que los fondos públicos alcanzaran sus fines. Éstos son los que ha acentuado el desarrollo reglamentario, que claramente ofrece perfiles de flexibilidad que no siempre quedaban patentes en el texto legal.

Finalmente, no se puede dejar de mencionar el avance del proceso en los ámbitos autonómico y local. Tanto la LGS como el RLGS contienen preceptos básicos y otros que no lo son. Era de esperar que la normativa básica se completara con la correspondiente legislación autonómica de desarrollo. Así está sucediendo. Como veremos más adelante, con posteridad a la LGS, la mayor parte de las Comunidades Autónomas han aprobado sus propias leyes de subvenciones.

Por último, señalemos que las peculiaridades de la gestión de subvenciones por la Administración local no son un secreto y requieren de una peculiar atención por parte del Estado y de las CC. AA., que hasta el día de hoy no se les ha prestado. La propia LGS contiene ciertas previsiones de exclusiva aplicación a la Administración local y en su disposición adicional 14.ª establece que *«los procedimientos regulados en esta Ley se adaptarán reglamentariamente a las condiciones de organización y funcionamiento de las corporaciones locales».* Sin embargo, la prevista adaptación no se ha realizado aún, siendo ésta una de las lagunas que demandan una solución que no debe demorarse.

2. LA SUBVENCIÓN: CONCEPTO Y CARACTERES

2.1 **Concepción tradicional**

La subvención, como instituto jurídico, ha venido caracterizada tradicionalmente por unas notas cuyo estudio compete al Derecho administrativo y por otras que se encuadran en el Derecho financiero. Las subvenciones públicas, como se ha visto de antiguo, constituyen, al propio tiempo, una actividad administrativa y una «modalidad de gasto público» (2). Este carácter bifronte las ha convertido en objeto de estudio y atención por los dos sectores del ordenamiento jurídico mencionados y explica que la elaboración dogmática de la categoría gire en torno a dos formulaciones: la que pone el acento en los fines que la justifican y la que lo pone en los medios que se utilizan. En la primera se encuadran preferentemente los administrativistas y en la segunda los cultivadores del Derecho financiero o, más específicamente, del Derecho presupuestario. Ninguna de las dos vertientes es ignorada por la Ley General de Subvenciones ni en la definición que formula ni en la regulación que establece, aunque predominan claramente los aspectos financieros. Ya la exposición de motivos comienza por recordarnos esta doble perspectiva que, si a primera vista puede parecer una obviedad, no deja de ser fecunda en consecuencias jurídicas como se puede apreciar a lo largo del texto legal. *«Una parte importante de la actividad financiera del Sector público,* comienza afirmando, *se canaliza a través de subvenciones… Desde la perspectiva económica, las subvenciones son una modalidad de gasto público y, por tanto, deben ajustarse a las directrices de la política presupuestaria… Desde la perspectiva administrativa, las subvenciones son una técnica de fomento…»*. Pero, antes de entrar en el análisis de la definición legal, no será ocioso hacer una referencia a las elaboraciones doctrinales que la han precedido que, aunque en parte han perdido valor, nos permitirán conocer el alcance de aquella.

En la clasificación de la actividad administrativa en actividad de policía, de fomento y de servicio público que, desde Jordana de Pozas, ha sido seguida por la mayor parte de la doctrina administrativa, la subvención constituye una manifestación de la actividad de fomento, actividad que se caracteriza por la concesión de estímulos a los particulares con el fin de llevar a cabo determinados comportamientos considerados de interés general a cuya consecución queda vinculado el beneficiario. En virtud del incentivo recibido el administrado se adhiere de una manera voluntaria a la realización de programas o planes que la Administración considera convenientes a los intereses generales. Dichos estímulos pueden adoptar muy diversas formas (incentivos fiscales, acceso a créditos

(2) Véase C. Lozano Serrano: *Las subvenciones del Estado a los municipios*, IEAL, 1981.

blandos…) pero, cuando se concretan en una atribución patrimonial, principalmente dinero, a los beneficiarios, nos sitúan en el terreno de la subvención.

Algunos autores han llegado a propugnar la conveniencia de incardinar la subvención dentro de la actividad de prestación, esto es, como forma de gestión de actividades de interés público. En este sentido Albi escribe que la subvención atiende un interés general mediante un procedimiento de colaboración entre la Administración Pública y los particulares, situándola con ello dentro de los modos gestores (3). Esta concepción desvirtúa el sentido propio de la actividad de fomento, pues lo que caracteriza a la actividad de servicio público es que su titularidad es de la Administración, ya la realice directamente, con sus medios, ya confiera a un tercero su explotación; mientras que en la de fomento los particulares actúan por su propia voluntad, aun cuando indirectamente suplan a la Administración, y son los titulares de la actividad subvencionada.

La conexión de la idea de subvención con la de fomento, que se mantiene vigente, como se constata con una simple ojeada a la jurisprudencia constitucional y a recientes estudios doctrinales (4), ha sido criticada también por voces no menos autorizadas, como la de J. L. Martínez López-Muñiz, que propone sustituir la categoría de la actividad de fomento por la de acción –o actividad– dispensadora de ayudas y recompensas, pues los fines de la actividad administrativa aun siendo relevantes a otros efectos no lo son para distinguir los modos de acción administrativa, que deberían caracterizarse por su componente estructural y no por su orientación teleológica (5).

La LGS, en su exposición de motivos, lejos de renunciar a esta perspectiva, la asume explícitamente: *«Desde la perspectiva administrativa, las subvenciones son una técnica de fomento de determinados comportamientos considerados de interés general e incluso un procedimiento de colaboración entre la Administración pública y los particulares para la gestión de actividades de interés público».* Hoy, sin embargo, parece haber unanimidad en que «la subvención ni es la única técnica de fomento, ni es exclusivamente una técnica de fomento»(6) y

---

(3) F. Albi: *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*, Aguilar, 1960.

(4) Véanse a título de ejemplo J. M.ª Gimeno Felíu: «Legalidad transparencia, control y discrecionalidad en las medidas de fomento del desarrollo económico (Subvenciones y ayudas)», *RAP*, núm. 137, 1995, y Ramón Parada: Derecho Administrativo II, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S. A., Madrid, 2002, pp. 401 y ss.

(5) Véase J. L. Martínez López-Muñiz: «La actividad administrativa dispensadora de ayudas y recompensas: una alternativa conceptual al fomento en la teoría de los modos de acción de la Administración Pública», en *Libro Homenaje al profesor José L. Villar Palasí*, Civitas, 1989, pp. 756 y 757.

(6) B. Sesma Sánchez: *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, 1998, p. 30.

el articulado de la Ley confirma ampliamente que esta perspectiva tradicional queda rebasada.

Dentro de la corriente administrativista los conceptos formulados, no siempre coincidentes entre sí, difieren en mayor o menor medida de la definición de subvención que brinda el texto legal. En general, engloban ayudas públicas que rebasan el estricto concepto legal de subvención, hasta el extremo de incluir dentro cualquier beneficio económico (Díaz Lema) o entregas no dinerarias (Fernández Farreres). La jurisprudencia del Tribunal Supremo acogió en ocasiones este concepto amplio, como hace en la Sentencia de 12 de enero de 1998, en la que reitera doctrina contenida en otras anteriores, como la de 21 de septiembre de 1995 y 28 de noviembre de 1997.

En el ámbito del Derecho presupuestario las aportaciones doctrinales han sido escasas, pero en todo caso se ha subrayado el carácter de gasto público de las mismas y, en último extremo, su traducción en una aportación dineraria con cargo a los Presupuestos. Una aportación pionera fue la de Lozano Serrano que estudió las distintas fases del procedimiento de ejecución del gasto en su aplicación a las subvenciones a partir del análisis de la decisión administrativa que las concede (7). Una aportación relevante dentro de esta perspectiva es la de B. Sesma que, aun reconociendo el carácter interdisciplinar de la materia, reacciona contra «esa actitud posesiva hacia la subvención pública en nombre del Derecho administrativo» y adopta como punto de vista de su estudio «el estricto ámbito financiero» (8). Junto a otros extremos «interdisciplinares» la autora dedica atención preferente a la subvención como gasto público, al control interno del gasto público de subvenciones y al control externo por los Tribunales de Cuentas.

Ahora bien, en el ámbito puramente financiero el término subvención se usa frecuentemente para designar realidades bien diversas. También aquí puede distinguirse un concepto amplio, que se aparta del concepto legal, y otro estricto, que es el que se asume en la definición legal. Subvención en sentido amplio (Carretero Pérez) equivale a gasto de transferencia, es decir, a pago sin contraprestación del perceptor (9). Las transferencias o subvenciones, así entendidas, constituyen operaciones financieras de muy diversa índole y sólo una parte de ellas, principalmente las que tienen por destinatarios a empresas y familias e instituciones sin fines de lucro, responden al concepto de subvención que brindaba la propia Ley General Presupuestaria y al concepto que ofrece en la actualidad la LGS. Es decir, la transferencia se nos muestra como un supraconcepto dentro del cual se

(7) Véase C. Lozano Serrano: *Las subvenciones del Estado a los municipios*, IEAL, 1981.

(8) B. Sesma Sánchez: *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, 1998, p. 44.

(9) Véase A. Carretero Pérez: «Las subvenciones públicas en la Ley General Presupuestaria», *RDFHP*, núm. 213, 1991.

incluyen las subvenciones en sentido estricto, junto a otros pagos o entregas de fondos sin contrapartida.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 13/1992, de 6 de febrero, se hizo eco de la diversidad de instituciones que se engloban en el concepto de subvención. *«Dentro de las subvenciones, y en lo que respecta a las cuestiones aquí planteadas, conviene distinguir por una parte aquellas que responden a una finalidad o acción de fomento, y por otra, las llamadas "subvenciones-dotación" frecuentemente incluidas en los Presupuestos Generales del Estado y que, si bien formalmente caracterizadas como subvenciones, en realidad encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y que sólo impropiamente o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto».*

Por su parte, el Derecho contable público, señaladamente el Plan General de Contabilidad Pública, se ha cuidado también de diferenciar entre subvenciones y transferencias y ha establecido cuentas distintas para el registro de unas y otras, si bien la distinción no responde plenamente al planteamiento expuesto (10). Una vez más las definiciones ofrecidas se apartan del concepto legal.

Llegados a este punto, nos interesa subrayar que ninguna de las dos vertientes, la administrativa y la presupuestaria, es desconocida por quienes desde la otra perspectiva se han ocupado de la cuestión, lo que viene exigido tanto por razones de lógica jurídica como de carácter histórico. En efecto, el que dos ramas del Derecho gocen de autonomía didáctica, y aun científica, no justifica que, a partir de las mismas, se elaboren conceptos incompatibles de un único instituto jurídico cuyas notas definitorias vienen dadas por un mismo ordenamiento. De otra parte, históricamente, importantes conjuntos normativos del ordenamiento administrativo, como la contratación administrativa o la legislación del Patrimonio del Estado, han nacido incardinados en leyes presupuestarias de las que se han desgajado sin perder la impronta de sus orígenes; trayectoria que, como era previsible, ha recorrido la normativa sobre subvenciones.

Esta visión integrada ha sido acogida en la formulación del concepto por la LGS, que pasamos a analizar.

2.2 **Definición legal**

La definición legal de subvención nos la brinda el art. 2 LGS, según el cual:

«Se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de

(10) Véase a este respecto el capítulo final de esta obra.

*esta Ley (*es decir, por una Administración Pública*), a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:*

a) *Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.*

b) *Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.*

c) *Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.»*

Ahora bien, a la hora de construir las categorías jurídicas el intérprete no debe quedar preso de las palabras ni de las definiciones legales sino que éstas deben ser contrastadas con la pluralidad de mandatos que la propia ley contiene modulándolas en función de los mismos. Es por ello por lo que, a partir de la definición legal y de su contraste con el resto del articulado, y sin dejar de considerar el conjunto del ordenamiento presupuestario y administrativo y la jurisprudencia construida en torno al mismo, resulta ineludible extraer y analizar las notas definitorias de la institución. Tales notas son, a nuestro entender, las siguientes:

a) *La subvención es un acto de disposición a título gratuito*

Esta nota queda recogida en el concepto legal antes trascrito cuando se hace referencia a que implica una «disposición dineraria» que se realiza «sin contraprestación». En la doctrina anterior a la Ley se acoge con generalidad la idea de que es un acto dispositivo, aunque con ciertos matices, hablándose al respecto de «atribución patrimonial a fondo perdido», «desplazamiento patrimonial», o simplemente de «donación de Derecho público», expresión esta última que, sin embargo, no se ha considerado adecuada por determinados autores ni se utiliza por la Ley. El encuadre de las subvenciones dentro de la categoría de donación no es intrascendente jurídicamente, pues la aceptación de esta tesis arrastraría la consecuencia de que las normas sobre donaciones del Código Civil habrían de considerarse supletorias de las normas administrativas sobre subvenciones, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5.1 de la propia LGS sobre la supletoriedad general del Derecho privado y, sólo a falta de éstas, lo serían las disposiciones generales de los contratos y obligaciones.

El que el acto del que derive el desplazamiento patrimonial sea calificable como resolución administrativa, convenio, contrato o negocio jurídico es irrelevante a efectos de caracterizar la figura, aunque lo sea a otros efectos. Lo esencial no es el vehículo formal que se emplee sino que su objeto sea una disposición gratuita

de fondos y su sujeción al Derecho público en su producción, en sus efectos y en sus fines. La noción privatista de donación no es asumible sino mediante la oportuna modulación por el Derecho público, pero tampoco hay que descartarla de plano. Las Administraciones Públicas actuando en relaciones de Derecho privado no otorgan subvenciones, pero la concesión tiene elementos comunes con dicha categoría privada que justifican su asunción, previa la oportuna modulación, tal como ha ocurrido con carácter general con otras instituciones jurídicas de origen privatístico como, por ejemplo, con la del contrato administrativo. Según el artículo 618 CC, la donación es un acto de liberalidad, por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta. De aquí se extraen las notas características de la donación, coincidentes con la salvedad de la última con las de la subvención: es un acto gratuito; es un acto de disposición del dominio; y es un acto de liberalidad.

El carácter gratuito implica la inexistencia de contraprestación, a lo que no se opone la existencia de cargas. Incluso el Código Civil admite las donaciones de carácter modal, con carga o con causa onerosa. La donación es un acto de disposición porque supone, por sí sola, la transmisión del dominio sin necesidad de la tradición, a diferencia de los contratos. Esta nota se deduce, no sólo del artículo mencionado, sino del 609 del propio Código Civil, que enumera las formas de adquirir la propiedad: en virtud de la «ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, así como por prescripción». Pues bien, entrega sin contraprestación del beneficiario y entrega sujeta al cumplimiento de unos fines, que desde la óptica del perceptor operan como cargas, son precisamente dos notas esenciales que recoge la definición de subvención.

Mayor dificultad presenta la calificación de la subvención como acto de liberalidad, que no es asumible en su literalidad en el ámbito de las Administraciones públicas. Dicho ánimo de liberalidad, dice el Tribunal Supremo, es «impensable en el ámbito de la Administración, por contrario a sus fines y a sus orígenes, al menos en actos de liberalidad pura» (STS de 27 de mayo de 1977, RJ 3.229). No obstante, conviene recordar que hoy son predominantes en la doctrina civilista las tesis de carácter objetivo sobre los actos gratuitos, las cuales no atienden al ánimo del que transmite, siendo lo único que se destaca que en la gratuidad no existe reciprocidad de contraprestaciones ni restituciones onerosas de ninguna clase con independencia del motivo que subyace en estos actos. El *animus donandi* se traduce en el consentimiento para llevar a cabo el negocio jurídico de la donación, sin interesar las razones íntimas que dan lugar al acto jurídico. Así pues también en este punto, que es el menos conciliable, es posible una aproximación entre los conceptos de subvención y donación. En último extremo el que se puedan considerar integrantes de una única categoría jurídica va a depender de la relevancia que se otorgue a la ausencia en la subvención de dicho *animus*

liberalitatis, ya que los que sí están presentes en la misma, en todo caso, son los supuestos objetivos propios de toda donación: enriquecimiento del donatario y empobrecimiento del donante.

Diversas sentencias del Tribunal Supremo recogen abiertamente este carácter de las subvenciones. Entre otras, la de 9 de junio de 1988, que la califica de «negocio de donación modal *ob causam futuram*»; la de 26 de septiembre de 1989, que la llama «donación con carga modal», y la de 24 de julio de 2000 que la califica de «donación modal con un carácter finalístico» (RJ 2000/6173).

b) *La Entidad concedente ha de ser en principio una Administración Pública*

Según el tenor del artículo reproducido el acto de disposición ha de ser realizado por cualquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta Ley. En dicho artículo, que delimita el ámbito subjetivo de la Ley, quedan comprendidas todas las Administraciones Públicas.

Sin embargo la modificación de la disposición adicional 16ª de la LGS por la por el apartado tres de la disposición final décima tercera de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 permite a las fundaciones púbicas conceder subvenciones. Y la disposición adicional 26ª introducida en la LGS por la disposición final décima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 dice que *«(l)as entregas dinerarias sin contraprestación que otorguen las entidades de derecho público del sector público estatal que se rijan por el derecho privado, tendrán siempre la consideración de subvenciones».*

c) *Objeto de la subvención es la entrega de una cantidad de dinero*

También esta nota está explícitamente recogida en el concepto de subvención de la Ley al configurarla como acto de disposición *«dineraria»* y a ella responde el resto de su articulado, debiendo entenderse la referencia al dinero como equivalente a fondos públicos de las entidades concedentes (11). Las donaciones en especie se rigen por unas normas distintas, las reguladoras del patrimonio de las Administraciones Públicas, por lo que su régimen jurídico difiere del aplicable a las subvenciones (12). Extender a las donaciones en especie el concepto de sub-

(11) Sobre el concepto de fondos públicos, véase J. Pascual García y A. R. Rodríguez Castaño: «Régimen Jurídico del Gasto Público: Presupuestación, Ejecución y Control», Ed. *Boletín Oficial del Estado,* 2018, cap. XXII, apartado 1.1.

(12) Las cesiones gratuitas de bienes o derechos del patrimonio de la Administración General del Estado se regulan en los artículos 145 a 151 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

vención nos llevaría a formular un concepto no unívoco de este instituto jurídico, trampa en la que no ha caído el legislador, pese a que algún sector doctrinal y el propio Plan General de Contabilidad Pública habían entendido que también las donaciones en especie entraban en el concepto. En la disposición adicional quinta, según veremos después, se extiende la aplicación de la LGS a ciertas entregas en especie, pero sin por ello considerarlas subvenciones.

Conviene precisar en relación con esta nota que, entendida la subvención como donación de Derecho público, es siempre donación obligatoria, no traditoria. Previamente a la entrega de los fondos la Administración ha debido dictar unos actos administrativos en cuya virtud surge el derecho al cobro de los beneficiarios seleccionados y el deber de entrega de los fondos por la Administración. En cuanto tales obligaciones resultan de la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado pueden llamarse obligaciones presupuestarias.

d) *El perceptor está obligado a aplicar los fondos a un objetivo determinado*

Descartada la pura liberalidad en el actuar de la Administración, la consecuencia necesaria será la aplicación de los fondos a fines públicos, pero dichos fines han de ser concretados a través del procedimiento de concesión de manera que el específico interés público que se persigue le vendrá fijado al beneficiario por la Administración. Sin perjuicio de que la aceptación de la subvención sea voluntaria, lo que no cabe es que el propio beneficiario elija o determine el objetivo. No otra cosa significa el requisito de que la entrega está sujeta a un objetivo determinado, ya adopte la forma de proyecto, actividad o comportamiento singular. El beneficiario debe cumplir las obligaciones que se hubieran establecido en aras de la consecución del objetivo que se persigue.

Esta nota, en fin, supone que la subvención pública no puede tener una genérica finalidad de atesoramiento y que no caben «subvenciones incondicionadas», expresión desafortunada que a veces se emplea incluso en disposiciones legales. La entrega, como dice el tenor literal de la definición legal, está «sujeta», que es justo lo contrario de la incondicionalidad.

En esta misma línea, por la doctrina administrativa se ha subrayado frecuentemente que la «afectación» de los fondos o de la atribución patrimonial es elemento típico del concepto de subvención, afectación que por unos se ha caracterizado como carga (Fernández Farreres) y por otros como modo (Díaz Lema), distinción que, a nuestro entender, es irrelevante jurídicamente (13). Lo relevante es determinar si el beneficiario queda necesariamente obligado a desarrollar una

(13) Véase Díaz Lema: *Subvenciones y crédito oficial*, IEF, Madrid, 1985, p. 161, y Fernández Farreres: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, 1983, p. 237, y *De nuevo sobre la subvención y su régimen jurídico en el Derecho español, RAP*, núm. 113/1987.

determinada conducta. Creemos que la «afectación de los fondos recibidos», como tales, a un fin o al desarrollo de una conducta no es un elemento típico de la figura sino sólo de un subgrupo, integrado principalmente por las subvenciones de fomento. El fin constituye un elemento esencial del acto de concesión, pero no implica necesariamente, aunque frecuentemente sea así, que los fondos públicos estén «afectados». A veces las subvenciones se otorgan en reconocimiento de una actividad anterior o de una situación merecedora de una recompensa pública (v. gr. un premio literario), siendo libre el perceptor para darles el destino que estime pertinente. En este aspecto nos parece acertada la distinción que hace J. L. Martínez Muñiz al definir las subvenciones como otorgamiento de bienes «por razón de ciertas actividades, ya realizadas o aún por desarrollar, quedando en este último caso afectados a su realización» (14), distinción de la que se ha hecho eco el legislador al referirse a «comportamiento ya realizado o por realizar». Con base en esta misma circunstancia algunos autores distinguen entre subvenciones *ex ante* y subvenciones *ex post*. Las primeras son aquellas que se otorgan para la realización de una actividad futura y las segundas las que se conceden en consideración a unos hechos o actividad pasados. Ahora bien, tanto unas como otras sólo se justifican por su ordenación a un fin de interés público.

De otra parte, conviene precisar que la frecuente afirmación de que los fondos objeto de la subvención quedan afectados a un fin es una expresión equívoca. Realmente, quien queda obligado, vinculado, al cumplimiento de un objetivo es el perceptor, pero ello no supone que los fondos estén «afectados», como si sobre los mismos pesara una traba o embargo. El dinero es un bien fungible que, una vez recibido por el beneficiario de la subvención, queda integrado en su patrimonio y que, como todos los bienes de esta condición, será sustituible sin mengua para la relación jurídica subvencional, so pena de convertir al que lo recibe en un mero depositario. De aquí también lo inadecuado de conceptuar como fondos públicos a los que son objeto de la subvención, una vez que se produce el desplazamiento patrimonial en favor del destinatario. Para el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de febrero de 2002, el traspaso de los fondos públicos al patrimonio de la demandante los convierte efectivamente en caudales de carácter privado (RJ 2002/2548, FJ 6.º). En efecto, a partir de este momento dichos fondos ni pertenecen al Tesoro Público ni gozan de la protección penal (delito de malversación) ni administrativa (inembargabilidad) que es inherente a los fondos públicos. La obligación es personal de quien los recibe y de las obligaciones derivadas de su mal empleo responderá con todos sus bienes, presentes y futuros, pero no singularizadamente con el dinero recibido.

(14) Véase J. L. Martínez Muñiz: *Ob. cit.*, p. 758.

e) *El objeto de la financiación será el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de un fin público*

La entrega, es decir, la financiación, está ordenada, como hemos visto, a un objetivo determinado, pero a su vez dicho objetivo se ordena al *«fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública».* El texto legal con esta expresión conecta con la doctrina administrativa tradicional y con la propia Constitución (arts. 40.2, 43.3, 44.2 51.2…): la subvención como actividad de fomento, pero no se constriñe a esta, por cuanto añade que su objeto puede ser la promoción de una finalidad pública, y promover un fin público no es necesariamente una actividad reconducible al fomento, salvo que se amplíe tanto este concepto que desemboquemos en otro que nada tenga de que ver con el original. Piénsese, a título de ejemplo, en las subvenciones que se otorgan para fines asistenciales, o para compensar a particulares por ciertos daños no indemnizables por el Estado al no derivar del funcionamiento de los servicios públicos. Como señala B. Sesma Sánchez, en muchos casos la política subvencional se ha convertido en un sistema financiador y no tanto de fomento (15). Por el contrario, lo que no resulta admisible es desconectar la subvención, ninguna subvención, de la necesidad de que satisfaga un interés o fin público. La referencia a un fin es una constante en los preceptos del ordenamiento financiero que se ocupan de las subvenciones: LGS, Ley Orgánica 2/1982, de 12 mayo, del *Tribunal* de Cuentas (LOTCu); Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), y en la tipificación penal del denominado delito de fraude subvenciones está igualmente presente (art. 308 CP). Los fines o intereses a que pueden ordenarse las subvenciones con tal de que sean públicos no tienen, en principio, otro límite que el que derive de las competencias materiales de la entidad concedente. La Ley se cuida de precisar que las subvenciones que se otorguen por organismos y entidades públicas dependientes de cualquier Administración Pública «habrán de tener relación directa con el objeto de la actividad contenido en la norma de creación o en sus estatutos» (art. 3.2), apreciación que cobra especial importancia si se tiene en cuenta que el poder subvencionador, según veremos en un capítulo posterior *(cfr.* cap XII, apartado 5.1), está vinculado a las competencias materiales atribuidas por la ley a los distintas Administraciones territoriales dotadas de autonomía (Estado, Comunidades Autónomas, y Corporaciones locales).

(15) Véase la colaboración de Sesma Sánchez, B., bajo el título «El concepto jurídico de subvención y ayuda pública. Alcance de la noción de fomento y promoción», en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Sanagustín-Garcés, M., y Palomar Olmeda, A. Aranzadi Thomson Reuters. 2023.

A partir de la definición brindada queda patente que la LGS no es una ley de ayudas. No regula las ayudas públicas, en general, sino una peculiar clase de ayudas, las que reúnen las notas expresadas, a las que se denomina subvenciones.

Fijado así el concepto y notas definitorias de la subvención, su delimitación de otras formas o modalidades de ayuda concedidas por los poderes públicos es, en principio, clara, sin perjuicio de la existencia, como en cualquier acotamiento de un ámbito administrativo, de una zona gris o intermedia de perfiles poco nítidos. Pero la propia Ley ha ahorrado esfuerzos al intérprete y ha acotado el concepto. En el apartado siguiente, al ocuparnos del ámbito objetivo de aplicación de la Ley y del Reglamento, tendremos ocasión de referirnos, junto a subvenciones que quedan fuera de dicho ámbito por razones de política legislativa, a otras en las que su no sujeción se debe a que, pese a que puedan ser calificadas de ayudas públicas, no quedan comprendidas dentro del concepto formulado, como es el caso de las transferencias de financiación de una Administración a favor de otra o el de las prestaciones sociales o los beneficios fiscales. No hay que ver en estas últimas una enervación de los efectos de la Ley impidiendo que se aplique a determinadas subvenciones sino una delimitación negativa del concepto de subvención formulado.

Finalmente, como precisiones reglamentarias sobre el particular, hay que considerar las cláusulas antisimulación del artículo 2 RLGS. La aportación del Reglamento en este aspecto es de clarificación. En virtud de la previsión del artículo 2.1, la LGS será de aplicación a aquellas disposiciones dinerarias sin contraprestación que queden comprendidas en el concepto de subvención *«cualquiera que sea la denominación dada al acto o negocio jurídico del que se deriva dicha disposición».* Con esta previsión se evita, en particular, que, bajo la veste de convenios u otros instrumentos, se sustraigan a la normativa reguladora de las subvenciones auténticas entregas dinerarias que revisten este carácter.

Y, naturalmente, también vale la afirmación contraria: si un acto no reúne las notas para ser subvención, no se regulará por la Ley, aunque se le denomine así. Éste sería el caso de aquellos convenios en los que una Administración financia a otra que ha de realizar una contraprestación a favor de la primera (art. 2.4 RLGS), o el de aquellos contratos en los que se pacta «una subvención» a favor del contratista para mantener el equilibrio financiero. Aunque este supuesto no está expresamente contemplado en el Reglamento, la solución no puede ser otra. Lo que queda patente es que, a efectos de calificar un acto como subvención, es irrelevante la denominación e incluso la forma del acto de concesión (resolución unilateral o convenio).

3. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA LEY Y DEL REGLAMENTO

La LGS acota su ámbito objetivo desde una doble perspectiva: en positivo, diciendo qué es lo que queda comprendido en su regulación, y, en negativo, diciéndonos expresamente qué ayudas o aportaciones dinerarias quedan excluidas.

En positivo, el punto de arranque para la delimitación viene dado por el concepto de subvención: en principio, todas aquellas entregas dinerarias que realice una Administración o una entidad pública y entren dentro del concepto de subvención que la propia Ley nos brinda (art. 2.1), y que acabamos de analizar, quedan sujetas.

Pero, junto a la delimitación en positivo, la Ley contiene una delimitación negativa: nos dice qué tipos de aportaciones dinerarias sin contraprestación (transferencias) y de ayudas no quedan comprendidas en dicho ámbito, bien por no responder al concepto de subvención, bien por expresa exclusión de la propia Ley.

3.1 **Subvenciones y transferencias**

Transferencia, en sentido presupuestario, es todo pago sin contrapartida; por tanto es un concepto más amplio que el de subvención. En el ámbito presupuestario, la clasificación económica de los créditos agrupa estos «pagos sin contrapartida directa de los perceptores» en dos capítulos: capítulo 4 «Transferencias corrientes» y capítulo 7 «Transferencias de capital». Más atrás hemos calificado la transferencia de supraconcepto, dentro del que se comprende el de subvención y hacíamos referencia a que el Tribunal Constitucional las ha denominado «subvenciones dotación». Puede decirse que con el término transferencia (aportaciones dinerarias, en la terminología de la LGS) se hace referencia a toda disposición de fondos públicos sin contraprestación, reúna o no las notas propias de la subvención, de manera que toda subvención es transferencia pero no toda transferencia es subvención (16).

Sentado lo anterior, adelantemos que la LGS excluye de su ámbito de aplicación dos tipos de transferencias: unas por no reunir naturaleza de subvención, de manera que la norma puede considerarse más bien didáctica, y otras por decisión del legislador. Pese a ser diversas las dos causas de exclusión, ambas se contemplan en un mismo precepto, el art. 2.2 modificado en su redacción

(16) Sobre el concepto contable de transferencia, no coincidente con el presupuestario, véase el cap. XV, apartado 1.3.1 de esta obra.

original por la disposición final 8.ª de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (PGE) para 2007. En su redacción vigente, el precepto es del siguiente tenor:

«No están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta Ley las aportaciones dinerarias entre diferentes Administraciones públicas para financiar globalmente la actividad de la Administración a la que vayan destinadas y las que se realicen entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan, tanto si se destinan a financiar globalmente su actividad como a la realización de actividades concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tengan atribuidas, siempre que no resulten de una convocatoria pública.»

La disposición excluye, como ya lo hacía en su redacción original, las aportaciones dinerarias entre distintas Administraciones Públicas (transferencias horizontales) o de una Administración a favor de los organismos y otros entes públicos dependientes de la misma (transferencias verticales) para financiar globalmente la actividad de la Administración a la que vayan destinadas, que no son verdaderas subvenciones por no reunir las notas o caracteres de la definición que da el apartado 1 del artículo.

A tenor del reproducido precepto y del artículo 2.2 RLGS, que lo desarrolla, lo decisivo para que nos encontremos ante una transferencia global, y por tanto fuera del ámbito de la LGS y del Reglamento, es que la entrega de fondos tenga por destino la financiación, con carácter indiferenciado, de la actividad o de un sector de la actividad del ente perceptor, bien en su totalidad, bien de una parte alícuota de la misma. El supuesto normal, aunque no único, será el de las transferencias de financiación, que son incondicionadas, pudiendo citarse como ejemplo las que se realizan por la Administración del Estado a favor de las entidades locales por su participación en ingresos o las que realiza una Administración centralizada a favor de organismos públicos vinculados a ella para financiar su presupuesto. La incondicionalidad se opone a una de las notas que de subvención brinda el artículo 2.1 LGS: que la entrega esté sujeta «al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular». Existe, pues, concordancia entre el concepto legal de subvención y la exclusión de estas transferencias. Pero, a diferencia del precepto en su redacción anterior, la exclusión se hace extensiva a las que se realicen entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan. No precisa la LGS, como tampoco la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), qué ha de entenderse por «agentes de una Administración», lo que ofrecería seguridad a efectos de delimitar subjetivamente las transferencias no sujetas. Concretamente, la cuestión a dilucidar es si con esa expresión se hace referencia sólo a entidades que tengan la condición de Administración, de conformidad con el artículo 2.1 y 3 LRJSP,

o a todos los organismos y entidades del sector público institucional, sean de derecho público o de derecho privado, vinculados o dependientes de la misma Administración Pública (art. 2.2 LRJSP). La LGS hace referencia, a tenor del contexto, a aquellos sujetos cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan, es decir, tanto a los organismos públicos como a las empresas o las fundaciones públicas encuadradas respectivamente dentro del sector (estatal, autonómico o local), a que se refiere el artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) y que, con respecto al sector público estatal, aparecen detallados en el artículo 2.2 de la LGP.

Esta segunda exclusión comprende tanto las transferencias que se destinan a financiar globalmente la actividad de organismos públicos, que no son subvenciones y que ya estaban comprendidas en la exclusión anterior, como las que se destinan a la realización de actividades concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tengan atribuidas, a menos que resulten de una convocatoria pública, debiendo señalarse que no se establece ningún criterio con arreglo al cual sea exigible la concesión a través de convocatoria pública. El caso típico sería la concesión directa de una cantidad de fondos públicos sin contraprestación por una Administración pública a favor de una empresa pública por ella participada.

En consecuencia, al día de hoy, continuarán sometidas a la LGS las subvenciones para actuaciones concretas de una Administración territorial a favor de otra o de los «agentes» de esta, mientras que quedarán fuera todas las aportaciones o transferencias verticales, tanto las de carácter global como las destinadas a financiar actuaciones concretas, que son auténticas subvenciones, con la única excepción de aquellas a las que se acceda en el marco de una convocatoria pública.

La modificación ha venido a romper la sistemática inicial del texto legal agrupando en el mismo precepto supuestos de no sujeción a la Ley, por no reunir la condición de subvención, con la exclusión de verdaderas subvenciones, exclusión que a su vez dependerá de un factor sin connotación material alguna, como es que la forma de concesión sea directa o mediante convocatoria pública. Sistemáticamente el adecuado encuadre de las segundas hubiera sido el artículo 4 LGS en el que se regulan las exclusiones del ámbito de aplicación de la Ley o el artículo 22 si se pretendía únicamente, como parece, autorizar la concesión directa. Una vez más una modificación legal apresurada, como en general son las que se llevan a cabo mediante la Ley de Presupuestos, se revela técnicamente deficiente, y origina no pocos problemas al dejar huérfanos de regulación, en relación con las subvenciones excluidas, aspectos tales como el procedimiento de concesión, comprobación, justificación, control y demás extremos regulados en la LGS y en el RLGS, que ni siquiera se declaran de aplicación supletoria, amén de no prever siquiera eventuales conflictos con

el Derecho comunitario, que impedirá que se otorguen subvenciones a favor de empresas públicas que violen la libre competencia. Ahora bien, a poco que se reflexione, los problemas de delimitación distan de estar resueltos con las precisiones anteriores. En el capítulo dedicado a las subvenciones y las relaciones entre entidades del sector público abordaremos con amplitud esta cuestión sobre la que el RLGS ha introducido clarificación en varios aspectos *(cfr.* cap. XII, apartado 2.2).

3.2 **Subvenciones y ayudas**

El concepto de ayuda es más amplio que el de subvención. Existen ayudas que no son subvenciones. Para valorar si una prestación pública es subvención o una mera ayuda habrá que ver si responde al concepto de subvención. En caso de que no responda estaremos ante una simple ayuda, ajena a la LGS, que no es una ley de ayudas, sino de subvenciones tal como se definen en su art. 2.1. Sólo estas se rigen por la LGS; las ayudas se rigen por su normativa específica. Pero la frontera entre subvención y ayuda en no pocas ocasiones se presenta difusa, a lo que no es ajena la legislación estatal ni la autonómica.

Para evitar confusiones la LGS en el art. 2.4 enumera una serie de supuestos de los que dice que no tienen carácter de subvenciones. También existen preceptos ajenos a la LGS que aclaran que determinadas ayudas no son subvenciones. La justificación de las normas aclaratorias reside en que se trata de supuestos a los que algún sector de la doctrina administrativa había incluido indebidamente dentro del concepto de subvención o que por sus propios caracteres se sitúan en una línea fronteriza de difícil delimitación. Los que la Ley especifica en el citado art. 2.4 son los siguientes:

a) *Las prestaciones contributivas y no contributivas del Sistema de la Seguridad Social.*

b) *Las pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los españoles no residentes en España, en los términos establecidos en su normativa reguladora.*

c) *También quedarán excluidas, en la medida en que resulten asimilables al régimen de prestaciones no contributivas del Sistema de Seguridad Social, las prestaciones asistenciales y los subsidios económicos a favor de españoles no residentes en España, así como las prestaciones a favor de los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana y de los minusválidos.*

d) *Las prestaciones a favor de los afectados por el síndrome tóxico y las ayudas sociales a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C reguladas en la Ley 14/2002, de 5 de junio.*

e) *Las prestaciones derivadas del sistema de clases pasivas del Estado, pensiones de guerra y otras pensiones y prestaciones por razón de actos de terrorismo.*

f) *Las prestaciones reconocidas por el Fondo de Garantía Salarial.*

g) *Los beneficios fiscales y beneficios en la cotización a la Seguridad Social.*

h) *El crédito oficial, salvo en los supuestos en que la Administración pública subvencione al prestatario la totalidad o parte de los intereses u otras contraprestaciones de la operación de crédito.*

La enumeración legal tiene un contenido eminentemente didáctico, pues las distintas ayudas o prestaciones que se relacionan quedan fuera del ámbito de aplicación de la LGS por no reunir la condición de subvenciones, ya por faltarle la nota de «disposición dineraria» (caso de las bonificaciones fiscales), ya por constituir prestaciones del sistema de Seguridad Social o asimilables que, como nos dice la exposición de motivos de la Ley, tienen un fundamento constitucional propio y una legislación específica no homologable con la normativa reguladora de las subvenciones. El TC en sentencia 33/2014(FJ 5) afirma del programa presupuestario 1201, sobre pensiones no contributivas, que queda encuadrado en la materia de «Seguridad Social», y no puede considerarse que los fondos destinados a tal propósito sean propiamente subvenciones… Por iguales razones deben considerarse también ajenas a la LGS las prestaciones económicas de igual naturaleza a las relacionadas que pudieran tener establecidas las CC. AA. aunque no se mencionen expresamente, o las establecidas con posterioridad a la LGS, como las de Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia o Ley de dependencia. Una atención especial merecen estas últimas, no incluidas en la enumeración, dada su fecha de aprobación.

La Ley de dependencia regula la prestación por la Administración a personas dependientes de una serie de servicios de forma gratuita o semigratuita, que claramente no son subvenciones, en la medida en que no suponen entrega fondos públicos a los afectados. La subvención es una disposición dineraria (art. 2.2 LGS). Existen también ayudas que claramente tienen naturaleza de subvención, como las «ayudas económicas para facilitar la autonomía personal» que se regulan en la disposición adicional 3.ª, a las que la propia Ley califica de subvención. El problema está en las «prestaciones económicas», como la prestación económica vinculada al servicio (art. 17), que consisten en la entrega de fondos públicos sin contraprestación y en las aportaciones del Estado a favor de CC. AA. para financiar los gastos a su cargo derivados de la Ley. Ni unas ni otras tienen naturaleza de subvención, aunque se encuentran en la frontera. La prestación económica vinculada al servicio (art. 17) se configura en la Ley como una «prestación social pública» de carácter periódico, con regulación propia, encuadrable en el ámbito de la legislación social y no en la

legislación de subvenciones, como otras de similar naturaleza enumeradas en el artículo 2.4 LGS. Tampoco las aportaciones de la Administración General del Estado a las CC. AA. para financiar las obligaciones que éstas asumen en virtud de la citada Ley son subvenciones sino transferencias de financiación, cuya exclusión encuentra amparo, entre otros preceptos, en el segundo párrafo del artículo 2.3.*a)* RLGS («las aportaciones dinerarias que tengan por objeto financiar actividades cuya realización obligatoria por el beneficiario de la subvención venga impuesta por una ley estatal o autonómica, según cual sea la Administración Pública concedente»).

De los supuestos enumerados en el art. 2.2 LGS sólo el último, cuya regulación se completa con la disposición adicional 6.ª *«Créditos concedidos por la Administración del Estado a particulares sin interés o con interés inferior al de mercado»* de la LGS, ha sido objeto de desarrollo reglamentario. Ahora bien, en la regulación del crédito oficial por la LGS y el RLGS hay dos aspectos: uno que no cae propiamente dentro de su ámbito propio o específico, la operación de crédito, y otro que sí, la subvención de intereses. De la operación de crédito nos ocuparemos después. Por lo que se refiere al segundo aspecto: la subvención de intereses u «otras contraprestaciones», el precepto legal [párrafo *h)]* ya se cuidaba de precisar que lo que queda excluido del ámbito de la LGS era el crédito oficial, pero no los intereses subvencionados. Sobre este punto lo que añade el RLGS (art. 4) es que cuando se trate de operaciones subvencionadas a través de «agentes privados de intermediación financiera» es de aplicación el régimen de concesión directa, debiendo ser aprobadas sus normas especiales reguladoras por Real Decreto, excepto que se trate de operaciones que instrumente el ICO, en cuyo caso se aplica la normativa propia de este organismo.

La delimitación entre subvenciones y ayudas a veces nos la ha brindado la legislación autonómica. Un caso notorio ha sido el Decreto-ley 4/2012, de 16 de octubre, de medidas extraordinarias y urgentes en materia de protección sociolaboral a ex-trabajadores y ex-trabajadoras andaluces afectados por procesos de reestructuración de empresas y sectores en crisis. Este Decreto-ley que, a tenor de su artículo 1, tiene por objeto la regulación de determinadas ayudas sociolaborales a favor de las expresadas ex-trabajadoras y los ex-trabajadores, precisa en su art. 1, emulando la norma estatal, que a las ayudas sociolaborales en cuestión no les es de aplicación la normativa sobre subvenciones públicas, tanto estatal (en particular, la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones), como autonómica. Coherentemente con este propósito a través de su disposición derogatoria única se derogan expresamente las bases reguladoras establecidas que las venían regulando. No obstante, la constitucionalidad del Decreto-ley en este extremo puede resultar dudosa al excluir la aplicación de los preceptos de la LGS, incluidos los básicos, pues el ámbito de lo básico compete delimitarlo a la propia legislación básica.

Una última cuestión merecedora de unas consideraciones es la relación entre el régimen jurídico aplicable a las subvenciones y a las restantes ayudas. A esta cuestión solo cabe responder analizando el régimen específico de cada modalidad o tipo de ayuda, pues no existe un régimen común a todas, como en el caso de las subvenciones. Sin embargo, existen ciertas disposiciones de aplicación tanto a subvenciones como a ayudas, en unos casos porque el concepto de ayuda que se asume por el legislador es comprensivo de unas y otras y en otros porque se invoca expresamente a la LGS como de aplicación directa o supletoria. Ejemplos de este segundo caso se contemplan en la propia LGS, que se declara aplicable a ciertas ayudas que no tienen naturaleza de subvención como las ayudas en especie reguladas en la disposición adicional 5.ª y art. 3 RLGS, que no reúnen el requisito de ser una «disposición dineraria» o los créditos concedidos por la Administración sin interés (DA 6.ª LGS y DA 2.ª RLGS), que no son entregas gratuitas de fondos, o el control financiero de subvenciones extensible a las «ayudas» financiadas con fondos comunitarios (art. 45 LGS), incluidas las que no tienen el carácter de subvenciones. Como normas que a sí mismas se declaran aplicables a todas las ayudas, incluidas las subvenciones, hay que destacar el régimen de las denominadas «ayudas de Estado». Tanto en el Derecho de la Unión (arts. 107 a 109 TFUE) como en el derecho interno de la competencia el término «ayuda» se utiliza en un sentido amplio, que comprende a las subvenciones. Por último, en esta línea hay que destacar el art. 308 del Código Penal, que tipifica el denominado delito de fraude de subvenciones. Este artículo incluye en el tipo penal «las subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas». Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia penal la ayuda se ha considerado un concepto de carácter genérico y residual: entrega de dinero sin contraprestación para un fin público, que no sea subvención.

3.3 **Subvenciones que quedan fuera del ámbito de aplicación de la Ley por expresa exclusión legal**

Junto a la delimitación del ámbito objetivo de aplicación de la Ley, tanto en su formulación positiva (concepto legal de subvención) como en la negativa (las normas aclaratorias estudiadas), el legislador constriñe en determinados supuestos la vocación de generalidad de la norma excluyendo de sujeción a la misma una serie de subvenciones, bien por la especialidad de algunas de ellas, bien por pura decisión legislativa. Así, según el artículo 4 LGS quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Ley:

a) *Los premios que se otorguen sin la previa solicitud del beneficiario.*

b) *Las subvenciones previstas en la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General.*

c) *Las subvenciones reguladas en la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, de Financiación de los Partidos Políticos (en la actualidad, Ley Orgánica 8/2007, de 4 julio).*

d) *Las subvenciones a los grupos parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales, en los términos previstos en los Reglamentos del Congreso de los Diputados y del Senado, así como las subvenciones a los grupos parlamentarios de las Asambleas Autonómicas y a los grupos políticos de las Corporaciones Locales, según establezca su propia normativa.*

Con respecto a los «premios educativos, culturales, científicos o de cualquier otra naturaleza», no comprendidos en la exclusión, que serán los que se otorguen previa convocatoria y solicitud de los interesados, la Ley prevé que reglamentariamente se establecerá el régimen especial aplicable a su otorgamiento, «que deberá ajustarse al contenido de la presente Ley, salvo en aquellos aspectos en los que, por la especial naturaleza de las subvenciones, no resulte aplicable» (disposición adicional 10.ª). Por tanto, éstos quedarán sometidos a la Ley, sin perjuicio del régimen especial que reglamentariamente se establezca, régimen del que no se ocupa el RLGS. El régimen especial a que se refiere el precepto legal habrá que situarlo en la forma de justificación, más que en la de concesión, que estará sujeta a publicidad y concurrencia, como las demás subvenciones. Por el contrario, en el establecimiento de un premio, por su propia naturaleza, no se atiende al coste de la actividad que motiva la concesión, sino a estimular la excelencia (que paradójicamente puede consistir en obtener un resultado con el menor coste posible) o a promover un objetivo, sin consideración al gasto. Por tanto, la justificación no puede ser otra que el propio acuerdo del órgano que seleccione al premiado, de conformidad con la previsión del artículo 30.7 LGS.

Con respecto a las subvenciones a formaciones políticas para sufragar gastos electorales o a las destinadas a financiación de partidos políticos, a que se refieren los párrafos designados con las letras *b)* y *c)*, con las que guardan íntima conexión las del apartado *d)*, su exclusión puede encontrar justificación en el hecho de que estas subvenciones gozan de un régimen singular, que además viene establecido por sendas leyes orgánicas.

Pese a la exclusión del ámbito de aplicación de la LGS, el RLGS en su disposición adicional 10.ª, que se declara básica, aun cuando por su contenido sólo es aplicable al Estado, complementa el régimen de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 julio, de Financiación de Partidos Políticos, haciendo extensivas a las mismas diversas exigencias propias de la LGS que para nada se mencionan en su normativa específica.

Por último, en lo que respecta a las subvenciones a los grupos parlamentarios y a los grupos políticos de las Corporaciones Locales, habrá que estar respectivamente a lo que establezca su propia normativa, es decir, los reglamentos de las

correspondientes Cámaras, y la LBRL, en cuyo art. 73 determina que el Pleno de la corporación, con cargo a los Presupuestos anuales de la misma, podrá asignar a los grupos políticos una dotación económica y establece su marco legal.

El cuadro de exclusiones del ámbito de aplicación de la Ley se completa con las previsiones de diversas disposiciones adicionales en las que se establece que la LGS no será de aplicación, en todo o en parte, en los dos supuestos siguientes, sin perjuicio de su carácter supletorio:

– Las subvenciones que integran el Programa de cooperación económica del Estado a las inversiones de las entidades locales, de la misma forma que las subvenciones que integran planes o instrumentos similares que tengan por objeto llevar a cabo funciones de asistencia y cooperación municipal se regirán por su normativa específica (dis. adic. 8.ª). De esta causa de exclusión nos ocuparemos más adelante *(cfr.* cap. XII, apartado 4).
– Los incentivos regionales, que se regulan por la Ley 50/1985, de 27 de diciembre, de Incentivos Regionales para la corrección de desequilibrios económicos interterritoriales, excepto en lo referido al régimen de control financiero y a las infracciones y sanciones administrativas que se regirán, respectivamente, por lo establecido en los títulos tercero y cuarto de la LGS (dis. adic. 9.ª).

Se contemplan también en las disposiciones adicionales ciertas exclusiones en la regulación de aspectos muy concretos de ciertas subvenciones. Es el caso de las ayudas que gestiona el Instituto para la Reestructuración de la Minería del Carbón y Desarrollo Alternativo de las Comarcas Mineras en ejecución de la política de reestructuración, en lo referente al plazo para resolver la convocatoria (DA 9.ª); del régimen de ayudas y gestión del Plan de consolidación y competitividad de la pequeña y mediana empresa en cuanto a subcontratación (DA. 9.ª); el de los recursos en el procedimiento de reintegro de subvenciones concedidas por el Instituto Nacional de Empleo (DA 11.ª); o del que se contempla en la DA 12.ª, bajo la rúbrica «Planes de aislamiento acústico» relativo a las ayudas que se establezcan en las declaraciones de impacto ambiental, que se aplicarán conforme a los requisitos, exigencias y condiciones que se establezcan en dicha declaración, de acuerdo con su propia normativa.

4. ÁMBITO SUBJETIVO: LAS ENTIDADES PÚBLICAS SUJETAS A LA LEY GENERAL DE SUBVENCIONES

La LGS parte de un principio, que formula en términos que cabría calificar de categóricos, aunque luego es objeto de matizaciones importantes: *«Las subvenciones otorgadas por las Administraciones Públicas se ajustarán a las prescripciones de la presente Ley»*. La norma nace, por tanto, con vocación de ser apli-

cada a la actividad subvencional de todas las Administraciones Públicas, siendo de significar que, después de proclamar este principio en el art. 3, en el apartado primero añade que *«se entiende por Administraciones públicas a los efectos de esta ley:* a) *La Administración General del Estado.* b) *Las entidades que integran la Administración local.* c) *La Administración de las comunidades autónomas»*, y en el apartado 2 prescribe que *«deberán asimismo ajustarse a esta ley las subvenciones otorgadas por los organismos y demás entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas en la medida en que…»* entidades que tienen también consideración de Administración Pública según el art. 2.3 LRJSP. Pues bien, todas estas entidades van a quedar sometidas a la LGS, pero si se atiende al resto del artículo y a otros preceptos, singularmente a varias de sus disposiciones adicionales y finales, puede apreciarse que no todas las entidades que tienen naturaleza de Administración Pública quedan sometidas con igual intensidad y que se va a declarar aplicable también, en mayor o menor medida, a otras entidades del sector público que no tienen naturaleza de Administración Pública o que, aun siendo Administración, actúan con sujeción al derecho privado. Por ello la delimitación del ámbito subjetivo debe hacerse más bien a partir de un examen de todas las entidades del sector público, poniendo en relación el artículo 3 LGS con dichas disposiciones adicionales y con la legislación administrativa general, dado que la LGS es coherente con el concepto y clases de Administraciones reguladas en la leyes administrativas (LRJSP), y con el concepto y clases de entidades de sector público, según las leyes tanto administrativas (LRJSP) como presupuestarias (LOEPSF, LGP, etc.), limitándose a establecer en este artículo, en la disposición final primera y en las disposiciones adicionales 7.ª, 16.ª y 26.ª el grado de sometimiento a sus preceptos. A partir del análisis de estas disposiciones pueden distinguirse en las entidades concedentes distintos niveles de aplicación de la Ley: una aplicación plena, una aplicación parcial, una aplicación mínima, y una aplicación supletoria.

La aplicación de la Ley será plena respecto de aquellas entidades que se encuentren sometidas en su actividad subvencional a la totalidad de sus preceptos. El caso paradigmático es la Administración General del Estado, sin perjuicio de excepciones que la propia norma establece. Pero también se contempla una aplicación parcial, es decir, de parte de la misma. En efecto, la Ley General de Subvenciones contiene preceptos que constituyen legislación básica del Estado junto a otros que carecen de carácter básico. Existen, por tanto, Administraciones Públicas (Comunidades Autónomas y Corporaciones en los términos que analizaremos más adelante) a las que sólo les serán de aplicación necesaria los preceptos básicos.

En tercer lugar, se contemplan en la LGS supuestos que pueden calificarse de aplicación mínima por cuanto únicamente serán aplicables los principios de ges-

tión contenidos en la misma y los deberes de información a que se hace referencia en el artículo 20. El alcance del deber de sujetarse a los principios ha sido concretado en el artículo 5 RLGS. En este artículo el RLGS obliga a que el organismo que solo quede sujeto a los principios establezca un marco de gestión, que podrá ser más flexible que el que rige en los organismos plenamente sujetos a la Ley, pero que no quiere que quede indeterminado. A tenor del artículo 5 RLGS la concesión de estas entregas se ajustará al procedimiento elaborado por la entidad, de acuerdo con las reglas y principios establecidos en la Ley y en este Reglamento, el cual deberá contemplar los aspectos esenciales de concesión y del procedimiento. Entre otros extremos, deberá determinar los requisitos que deben reunir los perceptores y los criterios de selección sin que quepa la concesión directa más que en los supuestos en que pueden hacerlo los organismos plenamente sujetos, supuestos que se contemplan en el artículo 22.2 LGS. La sujeción limitada a los principios opera fundamentalmente a la hora de elaborar el reglamento interno, pero después todo debe ser reglado.

Por último, cabe señalar una posible aplicación supletoria de los preceptos de la LGS. Tendrán carácter supletorio los preceptos no básicos respecto de las subvenciones de las Comunidades Autónomas en la medida en que éstas no hubieran hecho uso de sus competencias legislativas en la materia, o lo hubieran hecho de modo insuficiente, en virtud del principio general de supletoriedad del Derecho estatal (art. 149.3 CE), aplicación supletoria que se extiende a la concesión de subvenciones establecidas en normas de la Unión Europea o en normas nacionales de desarrollo o transposición de aquéllas.

Igualmente se prevé la aplicación supletoria de la Ley a ciertas subvenciones que en las disposiciones adicionales quedan excluidas de su aplicación directa: subvenciones del Programa de Cooperación Económica del Estado a las inversiones locales (DA 8.ª) e incentivos regionales regulados por la Ley 50/1985 (DA 9.ª). Si se ponen en relación los grados de aplicación que hemos contemplado con las leyes administrativas y financieras configuradoras del sector público estatal, autonómico y local podemos concluir que el ámbito de aplicación con respecto a las distintas entidades que lo integran será el siguiente:

a) *Aplicación a la Administración General del Estado y demás entes del sector público estatal*

La Ley se aplica de forma plena a la Administración General del Estado, esto es, a todos los órganos comprendidos en su estructura, conforme determina el art. 55 LRJSP. Quedarán también comprendidos en el ámbito de aplicación, como hemos indicado, los organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado por cuanto también éstas tienen naturaleza de Administración Pública. Ahora bien, de estas entida-

des u organismos públicos, unas se rigen por el derecho público (organismos autónomos) y otras por el derecho privado (entidades públicas empresariales y otras) y dependiendo de esta circunstancia el grado de aplicación no siempre va ser el mismo.

El grado de aplicación de la LGS a los organismos públicos dependerá del tipo de organismo y de que las subvenciones se otorguen o no en ejercicio de potestades administrativas. Una consideración conjunta de los dos párrafos del apartado 2 del artículo 3 nos lleva concluir que quedan sujetas a los preceptos de la Ley, con carácter pleno, todas las subvenciones que se otorguen por organismos públicos estatales en ejercicio de potestades administrativas cualquiera que sea el organismo otorgante. Dicha circunstancia se dará siempre en las entidades que se rigen por el derecho público (organismos autónomos), dado que la LGS es derecho público y que, como se indica en el dictamen del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de ley, la potestad de subvencionar es siempre una potestad administrativa, implica el desarrollo de una actividad administrativa y una disposición de fondos públicos. Por el contrario, en los organismos o entidades que se rigen por el derecho privado puede no ocurrir así. En éstos el otorgamiento de las «aportaciones dinerarias sin contraprestación», es decir, de aquellas cuya entrega no implica ejercicio de potestades administrativas, sólo queda sujeto a los principios de la Ley y al deber de información. La sustitución del término «subvención» por la expresión *«aportaciones dinerarias sin contraprestación»* revela ya una distinta naturaleza jurídica, pese a que financiera y materialmente no existan diferencias. El problema, a efectos de delimitación, está en determinar cuándo se ejercitan potestades administrativas y cuándo, no, dado el carácter indeterminado del criterio. Pese a su indeterminación, es necesario partir del concepto administrativo de «potestad», en lugar de atender a la naturaleza de la ayuda, dado que, como hemos dicho, materialmente en nada se diferencia una subvención y una «aportación dineraria sin contraprestación» concedida por estas entidades. La potestad (concepto cuya elaboración dogmática debemos a Santi Romano) se ha definido como aquella situación de poder otorgada por el ordenamiento jurídico que habilita a su titular a imponer conductas a los demás. Por tanto, condición necesaria para que una entidad pública esté dotada de potestad será que tenga atribuida competencia, pero al mismo tiempo se requiere que goce de una posición de supremacía, de mando, de prerrogativa… (17). Y naturalmente cabe preguntarse cuándo se estará ante este supuesto, y cuando no, en el caso de las Entidades públicas empresariales. Pues bien, la LRJSP contempla que a los organismos públicos estatales *«dentro de la esfera de su competencia, les corresponden las potestades administrativas precisas para el cumplimiento*

(17) Sobre el concepto de potestad administrativa, véanse L. COSCULLUELA: *Manual de Derecho Administrativo*, Civitas, 2000, pp. 306 y ss., y A. FANLO LORAS: «Las prerrogativas locales», colaboración en la obra *Tratado de Derecho Municipal*. Civitas, 2003, p. 721 del tomo I.

de sus fines, en los términos que prevean sus Estatutos, salvo la potestad expropiatoria» (art. 89). El art. 93 LRJSP precisa que los estatutos regularán, entre otros extremos, *«las funciones y competencias del organismo con indicación de las potestades administrativas que pueda ostentar».* Parece, por tanto, que el problema se reconduce en último extremo a valorar si, dentro de sus fines legales o estatutarios, se comprende la realización de *«actividades administrativas, sean de fomento, prestación…»* (art. 88 LRJSP) así como los términos en que dichos estatutos les atribuyen las correspondientes potestades para alcanzar tales fines, en cuyo ejercicio no se regirán por el derecho privado sino por las normas de derecho administrativo (art. 104 LRJSP).

A las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social que integran el Sistema de la Seguridad Social les son de aplicación las previsiones de la Ley en los mismos términos que a los Organismos autónomos (DA 7.ª LGS).

Finalmente conoce nuestro ordenamiento un conjunto de entidades estatales de Derecho público que tienen en común una nota negativa (no son organismo autónomo ni entidad pública empresarial ni agencia estatal), y una nota positiva (están vinculadas o son dependientes de la Administración General del Estado). El art. 84 LRJSP tipifica, en particular, junto a otras de derecho privado, las siguientes de derecho público: las «autoridades administrativas independientes», los «consorcios», los «fondos sin personalidad jurídica», y las «universidades públicas no transferidas». El art. 2 LGP se refiere también a estas entidades, si bien para este la enumeración no es cerrada, pues termina refiriéndose a «cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado». En particular, la propia LRJSP menciona algunas entidades singulares: Agencia Estatal de Administración Tributaria (DA 17.ª), Centro Nacional de Inteligencia (DA 18.ª), Banco de España (DA 19.ª), Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (DA 20.ª) y el CDTI y el ICEX (DA 27.ª). En todo caso, los existentes en el momento de entrada en vigor de la LRJSP continúan rigiendo por su normativa hasta que se realice la adaptación a la LRJSP (DA 4.ª y DT 2.ª). Ninguna de esas entidades, excepto los consorcios, a los que nos referiremos en el capítulo XII, se menciona en la LGS, no obstante, en el otorgamiento de subvenciones quedarán sujetos a esta Ley, de acuerdo con su art. 3.2, y su sujeción es plena, salvo que su normativa específica disponga otra cosa, por cuanto quedan fuera del ámbito del derecho privado, pero no de las leyes administrativas compatibles con su régimen propio.

En el sector público estatal institucional se integran también, según el artículo 84 LRJSP, las «Fundaciones del sector estatal», del que constituyen un subsector propio: el sector público fundacional (art. 3 LGP). Según el apartado 1 de la

disposición adicional 16.ª de la LGS, en su redacción dada por la DF 7.ª LRJSP (18), *«Las fundaciones del sector público únicamente podrán conceder subvenciones cuando así se autorice a la correspondiente fundación de forma expresa mediante acuerdo del Ministerio de adscripción u órgano equivalente de la Administración a la que la fundación esté adscrita y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10.2* (posibilidad de avocación).

La aprobación de las bases reguladoras, la autorización previa de la concesión, las funciones derivadas de la exigencia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como las funciones de control y demás que comporten el ejercicio de potestades administrativas, serán ejercidas por los órganos de la Administración que financien en mayor proporción la subvención correspondiente; en caso de que no sea posible identificar tal Administración, las funciones serán ejercidas por los órganos de la Administración que ejerza el Protectorado de la fundación.»

Frente al texto anterior de la DA 16.ª, con arreglo al cual las fundaciones del sector público podían otorgar «aportaciones dinerarias sin contraprestación» ajustándose a los principios de la Ley, pero no subvenciones en sentido estricto, la nueva redacción las habilita pata conceder subvenciones si bien reserva a los órganos de la Administración que financien la subvención correspondiente o, en su defecto, a los del Protectorado los actos que comportan el ejercicio de potestades administrativas. Con esta previsión las facultades de las fundaciones en orden a la concesión de subvenciones tienen más que ver con las facultades de una entidad colaboradora (art. 12 LGS) que con las propias de una entidad concedente.

La LRJSP regula las fundaciones del sector público estatal, estableciendo además los criterios de adscripción a una u otra Administración Pública cuando varias Administraciones tengan facultades o la financien, mientras que la LGS regula las fundaciones del sector público, sea o no estatal, estableciendo en el apartado 2 de la DF 16.ª, no afectado por la modificación, que «*a los efectos de esta Ley, se consideran fundaciones del sector público aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

a) *Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de las Administraciones públicas, sus organismos públicos o demás entidades del sector público.*

(18) La DA 16.ª también ha sido modificada por la DF 13.ª de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, pero en aspecto que no afecta a lo que aquí se comenta.

b) *Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades».*

La definición de las Fundaciones del sector público «a efectos de esta Ley» coincide en lo sustancial con la que da la LRJSP (art. 128), excepto en que la LRJSP, de una parte, amplía el concepto a aquellas fundaciones en que «la mayoría de derechos de voto en su patronato corresponda a representantes del sector público institucional estatal» y, de otra, lo restringe al sector público estatal, posiblemente por el carácter no básico del citado artículo 128 de la LRJSP.

En la redacción inicial de la LGS quedaban fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades mercantiles estatales a que se refiere el artículo 111 LRJSP, es decir, las compañías mercantiles en las que la participación directa en su capital social de la Administración General del Estado o alguna de las entidades que, conforme a lo dispuesto en el artículo 84, integran el sector público institucional estatal, incluidas las sociedades mercantiles estatales, sea superior al 50 por 100 de la AGE, o bien las que se encuentren en el supuesto previsto en el artículo 4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores respecto de la Administración General del Estado o de sus organismos públicos vinculados o dependientes, es decir, en situación de sociedades controladas o dependientes en los términos definidos por el art. 42 del Código de Comercio. No obstante, la exclusión de la posibilidad de que estas sociedades otorguen subvenciones no es absoluta, pues, según el art. 113 LRJSP, «en ningún caso podrán disponer de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad pública, sin perjuicio de que excepcionalmente la ley pueda atribuirle el ejercicio de potestades administrativas». Cabe, en consecuencia, que por norma legal se les confiera la potestad de otorgar subvenciones.

La regulación era coherente con todo el sistema subvencional en el que la concesión de subvenciones era una forma de actuación de la Administración pública y no de entes no administrativos del sector público, sin embargo la disposición final décima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 introdujo en la LGS la Disposición adicional vigésima sexta cuyo texto se transcribe a continuación:

«Disposición adicional vigésima sexta. Subvenciones y otras ayudas concedidas por las entidades de derecho público del sector público estatal que se rijan por el derecho privado.

1. Las entregas dinerarias sin contraprestación que otorguen las entidades de derecho público del sector público estatal que se rijan por el derecho privado, tendrán siempre la consideración de subvenciones. Su concesión y demás actuaciones contempladas en esta Ley constituirán el ejercicio de potestades administrativas a los efectos previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del

Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, quedando sometidas al mismo régimen jurídico establecido para las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas.

2. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, las siguientes ayudas preservarán sus actuales especialidades:

a) Los préstamos concedidos por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI) con una parte no reembolsable de hasta un tercio del importe del crédito, que seguirán el régimen previsto en la disposición adicional sexta de esta Ley.

b) Las ayudas concedidas por ICEX España Exportación e Inversiones dirigidas a impulsar la participación agrupada de empresas en ferias internacionales, misiones directas, jornadas técnicas, seminarios, congresos, convenciones o actividades análogas, en tanto no se opongan a la normativa comunitaria.

En todo caso, les serán de aplicación los principios generales y de información a que hacen referencia los artículos 8, 18 y 20 de esta Ley.

Los préstamos y ayudas concedidas por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial y por ICEX España Exportación e Inversiones no previstos en las letras a) y b) de este apartado, se someterán al régimen general contemplado en esta Ley.»

La introducción de esta Disposición adicional supone una alteración de todo el sistema de determinación del ámbito subjetivo de la LGS. Se transforma una excepción, la posibilidad de que la ley pueda atribuir a entes públicos que se rijan por derecho privado, el ejercicio de potestades administrativas, a atribuírseles de manera automática: cuando un ente de derecho privado realice una entrega dineraria sin contraprestación estará concediendo una subvención.

Lo anterior trastoca incluso el concepto de subvención, que lógicamente aparecía ligado a la actuación de la Administración.

Por otro lado priva de toda virtualidad al concepto de entrega dineraria sin contraprestación. Aunque este concepto sigue sirviendo como medio interpretativo para conocer cuando la entrega es una subvención u otro tipo de acto gratuito realizado por un ente público de derecho privado.

Una modificación de este calado realizada en una disposición final de una Ley de Presupuestos revela la adecuada falta de reflexión y genera un importante problema, pues no basta con decir que determinado acto, la entrega dineraria sin contraprestación, pasa a ser siempre una subvención, sino que habrá que deter-

minar quién y cómo, dentro del ente privado, realiza una serie de actos que forman parte de un procedimiento administrativo.

Mas arriba se ha dicho que el problema de que entes no administrativos puedan conceder subvenciones se reconduce en último extremo a valorar si, dentro de sus fines legales o estatutarios, se comprende la realización de «actividades administrativas, sean de fomento, prestación…» (art. 88 LRJSP) así como los términos en que dichos estatutos les atribuyen las correspondientes potestades para alcanzar tales fines, en cuyo ejercicio no se regirán por el derecho privado sino por las normas de derecho administrativo (art. 104 LRJSP).Pero en el caso de la DA 26.ª de la LGS se atribuye el carácter de subvención a las entregas dinerarias sin contraprestación «en todo caso», sin atender a que la ley o los estatutos hayan atribuido a un ente actividades administrativas, lo que sería el fundamento para atribuirle la potestad subvencional, y considerando además que los actos del ente constituirán en todo caso el ejercicio de potestades administrativas, aunque no le hayan sido atribuidas de manera específica.

La DA 26.ª se hace acreedora de duras críticas por la alteración que supone del sistema establecido en al LGS.

b) *Aplicación a las Comunidades Autónomas y entes del sector público autonómico. Preceptos declarados básicos.*

El sector público autonómico tiene una composición análoga al estatal, aun cuando la decisión sobre la constitución de organismos o entidades vinculadas o dependientes de la correspondiente Administración es competencia de cada Comunidad. Para apreciar la aplicación de la LGS a cada una de estas entidades será necesario atender a su configuración por el legislador autonómico. No obstante, el grado de sujeción a la LGS se ajusta a los mismos criterios que rigen para las entidades del sector público estatal. En consecuencia, quedarán sujetas a la LGS las Administraciones de las CC.AA. y los organismos y demás entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de las mismas que se rijan por el derecho público. Si los citados organismos o entidades se rigen por el derecho privado se aplicará también la LGS siempre que las subvenciones que otorguen sean consecuencia del ejercicio de potestades administrativas. Por el contrario, si no actúan en ejercicio de dichas potestades sólo les serán aplicables los principios. En cuando a las fundaciones del sector público autonómico les será de aplicación la DA 16.ª LGS en los términos ya estudiados.

Ahora bien, las Comunidades Autónomas y organismos y entidades citadas sólo quedan sujetos con carácter parcial, dado que únicamente una parte de los preceptos de la Ley tiene carácter básico, sin perjuicio de que también puedan apli-

carse los preceptos no básicos con carácter supletorio, en defecto de legislación autonómica. En efecto, a tenor de la disposición final primera, la Ley se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.13.ª (Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica), 14.ª (Hacienda general y Deuda del Estado) y 18.ª (Bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común) de la CE, relacionándose seguidamente hasta 41 preceptos a los que se les declara básicos.

La invocación indiferenciada de tres títulos competenciales sin determinar los efectos concretos que esa invocación tiene en la determinación del ámbito de aplicación de la Ley fue objeto de crítica del Consejo de Estado en su dictamen sobre el proyecto de ley y de la generalidad de la doctrina, con posterioridad. Sin embargo, ni una selección errónea del título ni un error en la calificación de la norma, en su caso, podían ser determinantes de inconstitucionalidad. Sobre este extremo el Tribunal Constitucional en Sentencia 130/2013, de 4 de junio de 2013, dictada en recurso de inconstitucionalidad 931-2004, interpuesto por el Gobierno de Aragón («BOE» núm. 157, de 2 de julio de 2013), que declaró la constitucionalidad de la disposición final primera, precisa:

«Ciertamente, nada hay que reprochar a que los preceptos legales apoyados en el art. 149.1.13 CE constituyan legislación básica, ni tampoco a que ostenten tal carácter los sustentados en las «bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas» (art. 149.1.18 CE), pues en ambos casos el enunciado legal concuerda con la Constitución. No ocurre, así, sin embargo, con la referencia al art. 149.1.14 CE, pues esta competencia exclusiva estatal no se reduce a las bases, sino que alcanza a todas las funciones sobre la materia, e igual sucede con la competencia exclusiva estatal sobre el «procedimiento administrativo común» al que ha de entenderse referido también el art. 149.1.18 CE.

Es preciso, por tanto, recordar que «las competencias son indisponibles e irrenunciables, tanto para el legislador del Estado como para el de las Comunidades Autónomas» y que «operan *ope Constitutionis*, con independencia de que uno u otro legislador hagan invocación explícita de las mismas» o de que éstos incurran en una eventual «selección errónea del título que, por otra parte, en modo alguno puede vincular a este Tribunal» (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 4), de la misma forma que, consiguientemente, tampoco puede hacerlo un error en la calificación de la norma (STC 152/2003, de 17 de julio, FJ 7).

Por tanto, una vez depurados dichos preceptos (19) con el alcance que hemos apreciado respecto de cada uno de ellos, la disposición final primera mantiene su virtualidad».

---

(19) El objeto del pronunciamiento del TC se extiende a los siguientes preceptos de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones: arts. 3.4; 5.2; 6.2; 7.2 y 3; 8.1

Los preceptos básicos se relacionan detalladamente en la disposición final de la Ley (20). Resumidamente nos dice la exposición de motivos que *«constituye legislación básica la definición del ámbito de aplicación de la ley, las disposiciones comunes que definen los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica subvencional, el régimen de coordinación de la actuación de las diferentes Administraciones Públicas, determinadas normas de gestión y justificación de las subvenciones, la invalidez de la resolución de concesión, las causas y obligados al reintegro de las subvenciones, el régimen material de infracciones y las reglas básicas reguladoras de las sanciones administrativas en el orden subvencional».* La delimitación de lo básico en el plano reglamentario se contiene en la disposición final primera del RLGS en relación con la disposición final segunda LGS.

A las CC. AA. competerá el desarrollo de la normativa básica, potestad que comprende la de dictar todas las normas necesarias para que la materia quede completamente regulada, respetando el marco fijado en aquella. Dentro de dicho marco las CC. AA. tienen libertad de configuración de la política propia. Su posición no es equiparable a la de la Administración que desarrolla los preceptos de una Ley mediante un reglamento ejecutivo, sino más bien a la del legislador estatal con respecto a la Constitución.

---

y 2; 12.1; 13.5 y 7; 14.1 *e)* y *h)*; 15.1 *a)* y *b)*, 16.1 y 5; 18.4; 19.5; 22.1; 29.3 y 7 *b)* y *e)*; 30.5; 31.2, 3, 4, 5, 6, 7 y 8; 37.1 *d)* y *f)*; 45.2, letra *c)* del tercer párrafo; 56; 57 *e)*; 58 *d)*; 67.2 y 3; y la disposición final primera.

El apartado 1 de la disposición final primera, en tanto que declara el carácter básico de los apartados 3 del artículo 29, 3 y 5 del artículo 30, y 3 a 9, ambos inclusive, del artículo 31, todos ellos de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones, fue también impugnado por el Parlamento de Cataluña y desestimado por la Sentencia 135/2013, de 6 de junio de 2013, que los declaró constitucionales «siempre que se interpreten en los términos establecidos en el fundamento jurídico cuarto de la presente Sentencia».

(20) La presente Ley se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.13.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución, constituyendo legislación básica del Estado, los siguientes preceptos:

- En el título preliminar, el capítulo primero y el capítulo segundo excepto, la letra *d)* del apartado 4 del artículo 9, el artículo 10, el apartado 2 y las letras *d)*, *e)*, *f)*, *g)*, *h)*, *i)*, *j)*, *k)* y *l)* del apartado 3 del artículo 16, los apartados 1, 2, y las letras *c)*, *f)*, *h)*, *i)*, *j)*, *k)*, *l)*, *m)* y *n)* del apartado 3 del artículo 17 y el artículo 21.
- En el título primero, el capítulo primero y el capítulo cuarto, excepto los artículos 32 y 33.
- En el título segundo, los artículos 36, 37 y el apartado 1 del artículo 40.
- En el título tercero, los artículos 45 y 46.
- En el título cuarto, el capítulo primero y los artículos 59, 65, 67, 68 y 69 del capítulo segundo.
- El apartado 1 de la disposición adicional segunda y la disposición adicional decimosexta.»

Y para terminar no puede dejar de hacerse mención de la disposición adicional 21.ª, en la que se afirma que *«la aplicación a la Comunidad Foral de Navarra de lo dispuesto en esta Ley se llevará a cabo con respeto a la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra»,* y de la adicional 22.ª, que dispone que la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco *«se realizará con respeto a lo establecido en su Estatuto de Autonomía y en la disposición adicional segunda de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local».*

Con respecto a la primera de dichas disposiciones, los autores que se han ocupado de la cuestión la consideran una cautela superflua, pues en nada lesiona la LGS las competencias forales. Éste es el sentir de los comentaristas más conocidos de la LGS como del Barco, J., y Fernández Farreres, G. (21). Por el contrario, la segunda, si bien puede considerarse innecesaria con respecto a la referencia a la Comunidad del País Vasco, dado que carece de especialidades en este ámbito; no obstante, a juicio de J. del Barco (cit.) podría estar justificada en lo que se refiere a la aplicación a las Diputaciones forales por cuanto son instituciones territoriales diferenciadas de la propia Comunidad Autónoma y de las de la Administración local.

c) *Aplicación a las Corporaciones locales y entes del sector público local*

Las entidades que integran la Administración local han quedado comprendidas en el ámbito subjetivo de la LGS como las demás Administraciones Públicas, por lo que deben ajustar el otorgamiento de subvenciones a lo previsto en dicha Ley. Ahora bien, el grado de sometimiento está condicionado, como reconoce su disposición final primera, por el ejercicio que la respectiva Comunidad Autónoma haya hecho de sus competencias en materia de régimen local. En efecto, si la Comunidad Autónoma ha regulado el régimen jurídico aplicable a la actividad subvencional de las Entidades locales radicadas en su territorio, estas deberán ajustarse únicamente a lo preceptuado con carácter básico por la norma estatal. En caso contrario, la aplicarán con carácter pleno. Precisamente entre los preceptos de carácter básico destaca el apartado 2 del artículo 5, que configura un régimen jurídico especial para determinadas personificaciones públicas entre las que incluye a los consorcios locales y las mancomunidades de municipios. Será objeto de atención en un capítulo posterior *(cfr.* cap. XII, apartado 3).

(21) Véanse J. del Barco Fernández-Molina: Colaboración en la obra *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Lex Nova, 2005 pp. 593 a 596, y G. Fernández Farreres: en la obra colectiva dirigida por el mismo, *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Thomson Civitas, 2005, p. 102.

Por lo que se refiere a los organismos autónomos y entidades públicas empresariales creados por las entidades que integran la Administración local, sirven las precisiones que se han expuesto con respecto a los organismos públicos estatales. No obstante, debe tenerse en cuenta que cuando las entidades públicas empresariales locales otorguen subvenciones en ejercicio de potestades administrativas, la LGS se le aplicará con la misma intensidad que a la Corporación local de la que dependan que, como ya ha quedado expuesto, dependerá de si la Comunidad Autónoma en la que radica ha regulado la actividad subvencional de aquella en uso de sus competencias en materia de régimen local. Por el contrario, la Ley no será aplicable a las sociedades mercantiles locales. La experiencia demuestra, no obstante, que no es inhabitual que la normativa autonómica y las ordenanzas municipales se les califique de personas jurídico-públicas habilitadas para el otorgamiento de subvenciones. Entendemos con Garcés-Sanagustín, Monzón Mayo y Rodríguez Castaño (22) que la LGS no incluye de ningún modo a las sociedades mercantiles entre los agentes habilitados para el otorgamiento de subvenciones, sin perjuicio de que puedan actuar como entidades colaboradoras.

Finalmente, merece destacarse que la LGS contiene preceptos específicos dedicados a las Entidades locales, según veremos a lo largo de la obra, al ocuparnos de las distintas materias. Destaquemos en este momento las disposiciones adicionales 8.ª y 14.ª

d) *Administraciones con competencias concurrentes*

En la actividad subvencional no son desconocidos los supuestos de concurrencia de competencias estatales y autonómicas, tanto en el plano normativo como en el plano de la gestión. Puede ocurrir que la regulación, plena o básica, de una materia competa al Estado y la gestión de las subvenciones, en todas sus fases o en alguna de ellas, a una Comunidad Autónoma, aun cuando se financien con fondos del Presupuesto del Estado. También cabe que la gestión competa a una Administración local. En estos supuestos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 3.4 LGS, las Administraciones con competencias de gestión quedan sometidas a la LGS, sin perjuicio de que las competencias normativas puedan ser estatales o estar atribuidas a las CC. AA, en los aspectos no básicos, y de que el procedimiento se rija por las disposiciones aplicables al órgano que lo tramita.

(22) Véase la colaboración de Garcés Sanagustín, M.; Monzón Mayo, M.ª J., y Rodríguez Castaño, A. R., bajo el título «Ámbito subjetivo de la Ley General de Subvenciones. Capacidad jurídica para el establecimiento y otorgamiento de subvenciones», en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Sanagustín-Garcés, M., y Palomar Olmeda, A. Aranzadi Thomson Reuters. 2023, p. 309.

El grado de sometimiento, total o parcial, dependerá de que la Administración con competencias normativas lo esté plenamente a la LGS o sólo a los preceptos básicos. En este segundo caso, «la Ley 38/2003 no es aplicable en su totalidad, sino únicamente en aquellas partes dictadas por el Estado al amparo de lo dispuesto en el art. 149.1.13, 14 y 18 CE» (STC 130/2013, de 4 de junio de 2013 FJ 9). Un caso singular son las «subvenciones gestionadas» por las CC. AA. y financiadas con cargo al Presupuesto del Estado de las cuales nos ocupamos en otro lugar *(cfr.* cap. XII, apartado 5).

5. EXTENSIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY A AYUDAS QUE NO TIENEN EL CARÁCTER DE SUBVENCIÓN

La delimitación del ámbito de aplicación de la LGS se completa con su extensión a ciertas ayudas que no tienen naturaleza de subvención. Dicha extensión se efectúa en virtud de una previsión expresa de la propia Ley, sin que ello suponga que se amplíe el concepto de subvención. Las ayudas a que nos referimos son las ayudas en especie y los créditos concedidos por la Administración en condiciones mejores que las del mercado, a las que hay que añadir diversidad de normas aplicables a las ayudas de la Comunidad Europea o fondos comunitarios, aun cuando carezcan de naturaleza de subvención, de las que nos ocuparemos en un capítulo posterior *(cfr.* cap. IV).

5.1 **Ayudas en especie**

Las donaciones en especie se rigen por unas normas distintas de las aplicables a las subvenciones. No obstante, la LGS se va a ocupar de un conjunto de estas donaciones, a las que denomina «ayudas» (no subvenciones) en especie. Lo hace en la disposición adicional 5.ª que se desarrolla en el artículo 3 RLGS.

La disposición adicional 5.ª, tras remitirse a la legislación patrimonial en lo referente a la regulación de las entregas a título gratuito de bienes y derechos, dispone que se aplicará esta Ley, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando la ayuda consista en la entrega de bienes, derechos o servicios cuya adquisición se realice con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero (23).

(23) El Tribunal de Cuentas ha considerado que en las «ayudas en especie» a que se refiere la disposición adicional 5.ª de la LGS deben considerarse comprendidas las obras o prestaciones realizadas por una Administración para entregarlas a otra sin contraprestación «por cuanto los bienes en cuestión se crean, no para integrarlos en el inventario de bienes patrimoniales del

Precisa el Reglamento que las entregas en cuestión han de cumplir los requisitos previstos en las letras *a)*, *b)* y *c)* del artículo 2.1 de la Ley General de Subvenciones, es decir, que han de reunir todas las notas de la definición de subvención, excepto el carácter de «disposición dineraria». La ausencia de esta nota es la que determina que la aplicación de la legislación de subvenciones tenga como límite «las peculiaridades que conlleva la especial naturaleza de su objeto». Dichas peculiaridades van a derivar principalmente de la inaplicación del procedimiento de gestión presupuestaria del gasto subvencional, sin perjuicio de que los requisitos exigidos para efectuar el pago de las subvenciones (art. 34 LGS), se tornan en requisitos para la entrega del bien, derecho o servicio objeto de la ayuda.

El procedimiento de gestión presupuestaria se desenvolverá en el marco del expediente de contratación para adquirir los bienes en cuestión, adquisición que se someterá a la normativa sobre contratación del sector público. No obstante lo anterior, si en el momento de la convocatoria no estuvieran aún adquiridos los bienes, derechos o servicios deberá aprobarse el gasto con carácter previo a la misma, evitando de este modo que no puedan hacerse efectivas las ayudas convocadas por falta de cobertura financiera.

Finalmente establece el Reglamento que, en el supuesto de que se declare la procedencia del reintegro en relación con una ayuda en especie, se considerará como cantidad recibida a reintegrar, un importe equivalente al precio de adquisición del bien, derecho o servicio. En todo caso, será exigible el interés de demora correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley General de Subvenciones.

5.2 **Créditos sin interés, o con interés inferior al de mercado**

Con independencia de la subvención de intereses u otras contraprestaciones de los créditos concedidos por las entidades comprendidas en el ámbito de aplicación subjetivo de la Ley que como se ha expuesto más arriba son consideradas subvención por el artículo 2.4.h) de la Ley, existe un segundo aspecto en la regulación del crédito oficial o, en términos más amplios, de los créditos que conceda la Administración sin interés, o con interés inferior al de mercado, que es el de la operación de crédito, en sí. La regulación de estas ayudas financieras, como la de las ayudas en especie, constituye, una extensión del ámbito de aplicación de la LGS a supuestos que no responden en rigor al concepto de subven-

---

Estado, sino con la finalidad exclusiva de cederlos gratuitamente» (Consideración quinta de la Moción a las Cortes Generales sobre la necesidad de establecer un adecuado marco legal para el empleo del convenio de colaboración por las Administraciones públicas, aprobada por el pleno del Tribunal el 30 de noviembre de 2010).

ción. En efecto, en la operación de crédito no se produce, al contrario que en las subvenciones, un acto de «disposición», ni una «entrega sin contraprestación», pues el prestatario debe reembolsar al menos el principal recibido, aunque sí una ayuda con fines análogos. Y, aunque la LGS no es una ley de ayudas, ante la situación de laguna legal, en la disposición adicional 6.ª establece que *«los créditos sin interés, o con interés inferior al de mercado, concedidos por los entes contemplados en el artículo 3 de esta Ley a particulares se regirán por su normativa específica y, en su defecto, por las prescripciones de esta Ley que resulten adecuadas a la naturaleza de estas operaciones, en particular, los principios generales, requisitos y obligaciones de beneficiarios y entidades colaboradoras, y procedimiento de concesión».*

En desarrollo de esta disposición, el RLGS (DA 2.ª) dispone que los Ministros aprobarán, para los créditos dotados en los estados de gastos en sus respectivos presupuestos, la normativa reguladora de los créditos de la Administración a particulares sin interés o con interés inferior al de mercado y, en su defecto, serán de aplicación las prescripciones de la Ley General de Subvenciones, en los términos previstos en la disposición adicional sexta de ésta. La habilitación para establecer dicha normativa, que recuerda la otorgada para aprobar las bases reguladoras de las subvenciones, difiere de ésta por cuanto la LGS no opera como marco de la misma, sino como legislación supletoria.

En el caso de que no exista crédito dotado inicialmente, la normativa reguladora se aprobará por el Consejo de Ministros, con carácter previo a la tramitación de la correspondiente modificación presupuestaria. Esta previsión reglamentaria no deja de resultar extraña, pues la aprobación de la normativa reguladora de una ayuda, revista o no el carácter de subvención, no viene afectada por la existencia de crédito, sin perjuicio de que éste resulte requisito necesario para la concesión, como se prevé en el artículo 9 LGS.

Para los créditos sin interés o con interés inferior al del mercado que concede el Instituto de Crédito Oficial u otras entidades de derecho público dependientes de la Administración General del Estado, tendrá naturaleza de normativa reguladora los procedimientos, instrucciones o acuerdos aprobados por el órgano administrativo competente para estas entidades, o los acuerdos que al efecto apruebe su Consejo General, su Consejo de Administración u órgano directivo equivalente.

6. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SUBVENCIONES

La LGS no agota toda la regulación de la actividad subvencional ni se aplica en la misma medida a todas las Administraciones públicas, por lo que resulta obligado explicitar todo el conjunto normativo aplicable a la materia, que se men-

ciona en el artículo 5 LGS y en el correlativo artículo 1 del RLGS, que tienen carácter básico. No obstante, el punto de partida para este estudio debe ser el de la norma a través de la cual se establece la subvención, al que ni siquiera se alude en los dos preceptos citados. Ello nos permitirá obtener una visión más completa de la actividad subvencional no sólo de la vertiente administrativa de gestión sino de la vertiente normativa a través de la cual se establece.

Por establecimiento de las subvenciones entendemos su creación mediante la determinación de los supuestos de hecho que las originan, a través de la fijación, en forma abstracta, de sus aspectos material, subjetivo y temporal, lo cual es misión propia de la norma jurídica, sea ésta de carácter legal o reglamentario. Por el contrario, la concesión u otorgamiento consiste en un acto singular de aplicación de la norma, mediante el que se reconoce a un concreto sujeto, dentro de la pluralidad abstracta delimitada normativamente, el derecho a su percibo por reunir las condiciones previamente establecidas, sin perjuicio de la posibilidad de que excepcionalmente la propia norma concrete el sujeto.

A partir de esta delimitación conceptual ha de subrayarse, y éste es un asunto clave para entender el alcance de la nueva normativa y la jurisprudencia constitucional sobre competencias en materia de subvenciones, que la subvención pública, de una parte, es fruto de una decisión de gasto que compete adoptar libremente a cada entidad, dentro del ámbito de sus competencias materiales, y de otra constituye una actividad administrativa sujeta a un régimen jurídico en parte común y en parte diferente, según cual sea la Administración gestora. Por ello, en la consideración del régimen jurídico de las subvenciones se hace necesario referirse separadamente a la norma de creación o establecimiento y a su gestión, una vez creadas, en el marco de la actividad administrativa.

6.1 **Norma de establecimiento de la subvención**

Para un recto planteamiento de la cuestión que vamos a abordar, el necesario punto de partida es la constatación de que la LGS no crea subvenciones, ni habilita o establece límites para que las Administraciones lo hagan, ni otorga los créditos necesarios para el otorgamiento. De lo que se ocupa es del régimen jurídico de las subvenciones que libremente se otorguen por cualquier Administración o, en expresión legal, «de las subvenciones otorgadas». Pero, previamente a su concesión, la subvención tiene que crearse o establecerse. En realidad, la concesión de la subvención por la Administración presupone dos normas: la atributiva de la potestad para otorgarla, en la medida en que es actividad administrativa, y la habilitadora de los créditos, en la medida en que es gasto público.

a) *Rango de la norma de creación o establecimiento*

Admitida con carácter general la necesidad de norma previa para la concesión de subvenciones por la Administración, como consecuencia del principio de vinculación positiva de la Administración a la legalidad, fue objeto de debate en la doctrina administrativa si la norma de establecimiento de la subvención había de ser, necesariamente y en todo caso, una norma de rango legal (reserva de ley) o si podía ser una norma reglamentaria. Para ciertos autores, cuyas opiniones son anteriores a la LGS, la respuesta ha de ser afirmativa en el sentido de admitirse el establecimiento por norma reglamentaria, para lo que parten de determinados textos constitucionales que sólo afectan indirectamente a la actividad subvencional, pues en la CE no se contiene ningún precepto que establezca una reserva de Ley, expresa y general, en relación con el establecimiento de subvenciones.

Sala Arquer, por ejemplo, ha puesto de relieve que la denegación o concesión de una subvención, con las cargas que conlleva, supone una intervención en el ejercicio de los derechos y deberes de los ciudadanos (art. 53.1 CE) lo que conllevaría una reserva plena o total. La tesis la refuerza a partir del reconocimiento constitucional del derecho de libertad de empresa y economía de mercado (24) que podrían verse afectados por la existencia de ayudas públicas. A la expresada tesis se adscribe Gimeno Felíu, para quien «cualquier medida de fomento (y, por ende, de intervención de los poderes públicos en el mundo económico) necesita cobertura legal (con vinculación positiva) por mandato de los artículos 9.3, 53 y 103 de la CE, si bien se cuida de distinguir entre la medida de fomento y su aplicación, campo éste en el que por el carácter finalista de aquélla se permite a la Administración dirigir y ordenar en cierta medida la actividad de los agentes empresariales beneficiarios» (25).

Begoña Sesma, partiendo de la distinción entre la reserva de ley orgánica con relación «al desarrollo de los derechos fundamentales» (art. 81 CE) y la reserva de ley ordinaria con relación al «ejercicio de tales derechos y libertades», entiende que el establecimiento de subvenciones públicas no forma parte del concepto de «desarrollo» (art. 53.1 CE), por lo que no es necesaria una reserva de ley orgánica en este aspecto. Por el contrario, entiende que la actividad prestacional de los poderes públicos puede afectar de lleno al contenido esencial de los derechos y libertades por razón de la actividad subvencionada y a su ejercicio, por lo que no cabría extraerla de la reserva del artículo 53.1 (26).

---

(24) Véase J. M. Sala Arquer: «Las bases constitucionales de la Administración del Estado: Ley y Administración en la Constitución de 1978», en el vol. colectivo *La Constitución Española y las Fuentes del Derecho*, vol. III, IEF, Madrid, 1979, pp. 1.771 y ss.

(25) Véase Gimeno Felíu: *Ob. cit*.

(26) Véase Sesma Sánchez, B.: «Las Subvenciones Públicas», *Lex Nova*, Valladolid, 1998. p. 121.

Entendemos, frente a los esfuerzos doctrinales por extender la reserva de Ley al establecimiento de subvenciones, aun con las atenuaciones con que se suele acompañar esta tesis, que los argumentos en contra son poderosos y, con el respaldo de la LGS en la actualidad y ya antes el del artículo 81 TRLGP, decisivos, y no menos poderosa ha sido la actividad reglamentaria y la práctica administrativa que, desde luego, han ido por otros derroteros. Pocas veces una construcción doctrinal y la actividad de la Administración habrán estado más disociadas que lo están en este ámbito. Que en la reglamentación y gestión de las subvenciones públicas deban respetarse los derechos fundamentales garantizados por los artículos 14 a 38 de la CE y, en particular, «la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado» no significa que se invada la reserva de Ley a menos que a través de las «normas reguladoras» pretenda «regularse el ejercicio de tales derechos y libertades» (art. 53 CE). Los expresados derechos y libertades «vinculan a todos los poderes públicos», es decir, al legislador, cuando legisla, al juez, cuando juzga, y al Gobierno, cuando dicta reglamentos, pero tal vinculación sólo implica respeto a su contenido y configuración, dentro del marco de actuación propio de cada uno de dichos órganos.

En último extremo el debate se centra en valorar si la actividad subvencional es, de suyo, una actividad limitativa o ablatoria, lo que llevaría a considerarla comprendida en la reserva del artículo 53 CE, o si es ampliatoria de la esfera de actuación de los ciudadanos, lo que la situaría fuera. Y entendemos que estamos en el segundo caso. De la actividad administrativa en materia de subvenciones no derivan, en principio, actos de gravamen sino ampliativos, que no restringen, por sí mismos, los derechos del beneficiario sino que facilitan su efectividad (art. 9.2 CE). Respecto de estos actos, García de Enterría, tras poner como ejemplo la subvención, afirma: «Los actos ampliativos no necesitan respecto del destinatario una cobertura legal superior, sin perjuicio de que con frecuencia las reglas de garantía del gasto público, o de igualdad ante la Ley, o de otro carácter, puedan imponerla para condicionar estrictamente su emisión» (27). El establecimiento de una subvención no significa en sí mismo la imposición del deber o la obligación de solicitarla sino la posibilidad de acceder voluntariamente a ella, lo que, por regla general, tendrá más que ver con dar efectividad a los derechos individuales que con limitaciones a los mismos. Ciertamente de la concesión derivan obligaciones pero éstas vienen establecidas en la propia LGS, singularmente en su artículo 14 y, en su caso, en las normas de creación, y si éstas no son de rango legal tropezarán a la hora de imponerlas con los límites propios de la potestad reglamentaria.

(27) Véase E. García de Enterría, E., y Tomás-Ramón Fernández: *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, 11.ª edición, p. 571.

Tampoco el establecimiento de una subvención significa necesariamente una injerencia en la libertad de empresa o una perturbación de la libre competencia pues, incluso en las llamadas «subvenciones a la economía», su finalidad y efectos pueden y deben ser los contrarios: restablecer las condiciones de mercado o, en expresión de la LGS, *«cuando los objetivos que se pretenden conseguir afecten al mercado, su orientación debe dirigirse a corregir fallos claramente identificados y sus efectos deben ser mínimamente distorsionadores»* (art. 8); con mayor razón, dicha injerencia quedará descartada en las subvenciones y auxilios de carácter social, que se gestionan en un ámbito ajeno al empresarial e ineludible en un «Estado social y democrático de Derecho».

Cuestión distinta sería que para acceder a la ayuda se exigiera del beneficiario asumir una carga que implicase renuncia a facultades que formen parte del contenido de tales derechos. Pero esto no es inherente a la actividad subvencional.

Al legislador corresponde ciertamente establecer un régimen jurídico general e implantar controles para que las ayudas públicas no afecten a la unidad de mercado nacional, constitucionalmente garantizada, ni a los derechos y libertades fundamentales; pero la inexistencia de dicho régimen no dispensa a la Administración de servir con objetividad los intereses generales (art. 103 CE) ni puede servir de coartada a la inactividad o paralización del ejercicio de la potestad reglamentaria en orden al establecimiento de tales subvenciones para fines de utilidad pública o interés social, sin perjuicio de que haya de respetarse el umbral marcado por la Constitución. Es más, al día de hoy, no puede decirse que dicho régimen sea inexistente, pues en gran medida viene establecido por el Derecho comunitario de la competencia y, en parte, por el derecho interno, cuya específica concreción en el ámbito subvencional es el citado artículo 8.2 LGS.

Ante una situación como la expuesta sólo cabe cuestionarse si la reserva de Ley en el establecimiento de subvenciones es inexistente o si más bien lo que ocurre es que sus exigencias han quedado cubiertas con el nuevo marco legal, al afectar dicha reserva a aspectos que, como las obligaciones del beneficiario y la unidad de mercado, la propia LGS y el Derecho comunitario han regulado. Ciertamente, los deberes y cargas del beneficiario están definidos en una norma de rango legal, y los reglamentos que las establecen, las bases reguladoras normalmente, parten o se encuadran dentro de un marco normativo en el que los aspectos básicos se contienen en la Ley. Pero, en puridad, creemos que lo que ocurre es lo segundo, es decir, que la actividad subvencional no es ablatoria sino ampliativa de derechos.

Mas si alguna duda cabía sobre el rango de la norma de creación, la LGS ha venido a dar respuesta a la misma, aunque de forma indirecta. La respuesta se contiene en el artículo 9 LGS al disponer que previamente al otorgamiento de la subvención se han de aprobar las bases reguladoras de la concesión (apartado 2), referidas a cada tipo de subvención (apartado 3), a menos que existan normas sectoriales con el alcance previsto para las mismas (art. 17). Tales bases han de

referirse, entre otros extremos, a la «definición del objeto de la subvención», a los «requisitos que debieran reunir los beneficiarios para la obtención» y a la «cuantía individualizada de la subvención o criterios para su determinación». Los tres extremos no constituyen sino los elementos material, subjetivo y cuantitativo propios del establecimiento de las subvenciones o ayudas. Las bases, como vamos a ver seguidamente, son normas reglamentarias, que a su vez tienen la cobertura de la LGS, que aplican a cada tipo de subvención, pero que están llamadas también a establecer la subvención, en caso de que no hubieran sido establecidas mediante otra disposición anterior. Constituyen el punto de intersección entre el grupo normativo horizontal de las subvenciones encabezado por la LGS y el grupo vertical encabezado por la disposición que las crea o establece, que pueden ser las propias bases u otra norma anterior.

Para terminar, digamos que, desde la perspectiva de su consideración como gasto, establecida legal o reglamentariamente una subvención, a la Administración corresponde en virtud de sus competencias gestoras dictar los actos administrativos de otorgamiento o concesión, previo cumplimiento de los restantes requisitos específicos, dentro de los cuales se encuentra el de la existencia de crédito adecuado y suficiente, que igualmente constituye presupuesto de validez del acto administrativo de concesión (art. 36 LGS) y que se aprueba mediante la ley presupuestaria. También este requisito, común a todas las modalidades de gasto público (art. 46 LGP), se exige específicamente en el ámbito del gasto subvencional (art. 9 LGS). En efecto, la CE, al establecer materias reservadas a Ley, emplea varias fórmulas («sólo por Ley», «en virtud de Ley» o «de acuerdo con las leyes») que revelan una distinta intensidad. Entre las reservas establecidas con un menor grado de intensidad se encuentra la contenida en el artículo 133.4: «las Administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las Leyes». Con este precepto la CE, yendo más allá de la tradicional exigencia de que el gasto público cuente con cobertura en la Ley de Presupuestos, también refrendada en el artículo 134 CE, establece una reserva de Ley en materia de gasto público, en cuya virtud podemos afirmar, con González Sánchez (28), que los elementos esenciales del gasto público deben ser regulados por Ley.

En el caso de las obligaciones y gastos derivados de la actividad subvencional las exigencias del artículo 133.4 de la CE en relación con la obligación asumida por el Estado quedará cubierta siempre que haya sido directamente establecida por Ley o bien contraída por la Administración a través de los cauces y condiciones legalmente establecidos para obligar legítimamente al Estado, tanto con carácter general, contenidas principalmente en la Ley General Presupuestaria,

(28) Véase M. González Sánchez: «La relación jurídica de gasto público», en la *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 1/1979, p. 159.

como las específicas del gasto subvencional contenidas en la LGS. No se requerirá, en consecuencia, que el gasto subvencional se autorice por ley sino con arreglo a la ley.

b) *Límites de los poderes públicos en el establecimiento de subvenciones*

Por último, resta por señalar algo, por demás, obvio: que la potestad de establecer subvenciones, y el correspondiente poder de gasto, han de ejercerse dentro de los límites que establecen la Constitución y el Derecho comunitario. Más adelante nos referiremos a las limitaciones derivadas del Derecho comunitario y del reparto de competencias entre el Estado y las CC. AA. Ahora vamos a considerar los límites materiales que la Constitución impone a la actividad subvencional.

La Constitución opera como límite de actuación de todos los poderes públicos, por lo que la norma creadora de la subvención, tanto si es legal como reglamentaria, queda subordinada a aquélla. Pero en el segundo caso existen unos límites adicionales: no puede entrar en ámbitos materialmente reservados a Ley ni en aquellos en que, sin existir reserva, se hubiere producido una regulación legal (congelación de rango). La potestad reglamentaria se ejercerá «de acuerdo con la Constitución y las leyes».

El primer límite a que se ve sujeta la potestad para establecer subvenciones será el de los supuestos cubiertos por una reserva material de ley. Y existen preceptos constitucionales que, sin carácter de generalidad o sin referirse directamente a la actividad subvencional, hacen que dicha materia pueda quedar cubierta en algún aspecto o medida por la reserva legal. Como supuesto específico de reserva de Ley hay que señalar el del artículo 27.9 CE, según el cual *«los poderes públicos ayudarán a los centros docentes que reúnan los requisitos que la Ley establezca»*. Como precepto constitucional que, sin referirse explícitamente a las subvenciones, puede afectar implícitamente al establecimiento de algunas de ellas hay que mencionar el artículo 131.1 CE que dispone: *«El Estado, mediante Ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución».* De dicho precepto se infiere que cuando las subvenciones se canalizan a través de la actividad planificadora será precisa una ley previa, siempre que se trate de la planificación de «la actividad económica general».

En segundo lugar hay que considerar los límites derivados de la posible incidencia de la actividad subvencionadora en el contenido de los derechos y libertades del capítulo segundo del título I de la Constitución.

Aun cuando el establecimiento y concesión de subvenciones son actos ampliativos no puede descartarse que, a través de las cargas que se imponen al benefi-

ciario, se pueda producir una intromisión ilegítima en el contenido de los mismos constitucionalmente garantizado. Si la subvención se establece por Ley, ésta habrá de respetar en todo caso su «contenido esencial» y si se establece por norma reglamentaria ésta habrá de atenerse, además, al régimen básico de los deberes y cargas establecido en LGS. Así fue apreciado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de enero de 1984, en relación a los requisitos y condiciones fijadas en unas Órdenes ministeriales de Educación y Ciencia para poder acceder a las subvenciones previstas: *«Esas condiciones mínimas, esa potestad reguladora del Estado en materia de enseñanza, tiene como limitación el no vaciar de contenido aquel derecho fundamental ni rebasar su contenido esencial, ya que esas normas mínimas ni autorizan al poder público a imponer a los centros docentes privados, que se deseen crear o que estén funcionando con la pertinente autorización administrativa, nuevas exigencias, como alguna de las examinadas, que necesariamente supongan poner obstáculos o coartar y hasta impedir de hecho el pluralismo educativo institucionalizado por la Constitución»* (FJ 10, RJ 250). En todo caso habrán de observarse los límites que imponen los principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad (la actividad subvencional, en nuestro caso) que enuncia el art. 4 LRJSP, a tenor del cual:

Las Administraciones Públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad y elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias. Asimismo deberán evaluar periódicamente los efectos y resultados obtenidos.

Particular relevancia tienen en relación con la actividad subvencional las exigencias del principio de igualdad (art. 24 CE) y de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (art. 38 CE) puestas en relación con las del artículo 31 CE: justicia y equidad en la asignación del gasto.

El artículo 8 LGS establece que las subvenciones se otorgarán, entre otros, bajo el principio de igualdad, que es de rango constitucional. No obstante, la cuestión a que ahora nos referimos se sitúa en el momento del establecimiento de la ayuda, en el cual despliega igualmente su eficacia, si bien al referirse las normas de creación a una pluralidad abstracta de destinatarios, la posible discriminación será no entre solicitantes singulares sino entre grupos. El Tribunal Supremo perfila así esta doctrina en sentencia de 28 de mayo de 1985 (RJ 2630): *«… en cuanto a la aludida vulneración del artículo 14, es oportu-*

no consignar que el Tribunal Constitucional ya ha tenido ocasión de valorar jurídicamente tal fundamental derecho, ampliamente reconocido en la Constitución –arts. 9.2.º, 23, 31, 39, 139.1.º y 149.1.1.ª, además del antes citado artículo 14, y ha establecido que su aplicación no exige absoluta prohibición de un tratamiento diferente en función de las distintas circunstancias concurrentes en cada caso (…), sino la interdicción de una discriminación entre personas, categorías o grupos que se encuentren en la misma situación, por lo que en sentido negativo ha sido definido tal derecho como la «prohibición de discriminación, de tal manera que ante situaciones iguales deben darse tratamientos iguales…».

Naturalmente apreciar cuándo se incumple el principio de igualdad no siempre será fácil pues, en definitiva, no es a los Tribunales sino «a la Administración a quien corresponde determinar, en función de las necesidades de la economía nacional, las medidas que deben adoptarse para conceder ayudas económicas-subvenciones y créditos» (STS 28-5-85, RJ. 2630) pero dicha discrecionalidad no le autoriza a establecer ayudas singulares o a dar prioridad a unos grupos frente a otros, sin una justificación objetiva y razonable.

El otro precepto constitucional de especial relevancia en cuanto límite jurídico de la potestad subvencional es el artículo 38 de la CE que establece que *«se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación»*, precepto del que se hace eco igualmente la LGS en su artículo 8.2, que analizamos en el capítulo siguiente.

Para terminar, no puede dejar de hacerse una referencia a los principios rectores de la política social y económica contenidos en el capítulo III del título primero de la Constitución, a través de los cuales se imponen una serie de mandatos a los poderes públicos, tanto al legislativo como al ejecutivo, de cuyo cumplimiento no derivan concretos límites a la actividad administrativa dispensadora de ayudas, sino más bien lo contrario: alcanzar los objetivos marcados frecuentemente exigirá recurrir a las ayudas públicas. En relación con estos principios el artículo 53.3 de la CE dispone: *«el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen».*

A tenor de esta previsión constitucional, las leyes en primer lugar, y en segundo término el Gobierno en uso de la potestad reglamentaria, podrán –deberán– establecer las subvenciones que sean necesarias para el cumplimiento de los fines

marcados por la ley fundamental, que a su vez deberán informar la legislación que en su caso se dicte.

En fin, como señala Castillo Blanco F. A., el marco constitucional y los principios que de él derivan, ha supuesto una necesaria y creciente renovación del régimen de la actividad de fomento con carácter general y, más específicamente, respecto de las ayudas y subvenciones públicas (29).

6.2 **Marco legal común de las subvenciones gestionadas por las Administraciones Públicas: orden de las fuentes.**

La LGS perfila en su artículo 5.1 el régimen jurídico de las subvenciones otorgadas por las Administraciones Públicas y entidades dependientes o vinculadas a las mismas disponiendo que se regirán *«por la presente Ley y sus disposiciones de desarrollo, las restantes normas de Derecho administrativo y, en su defecto, se aplicarán las normas de derecho privado»*. En relación con este precepto, el artículo 1 del RLGS sustituye la referencia genérica a «las disposiciones de desarrollo» por la mención de sus propios preceptos, por cuanto éstos constituyen precisamente el desarrollo de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, y por la de «las normas reguladoras de cada una de ellas», sin olvidar que en la aplicación de estas disposiciones hay que tener en cuenta la circunstancia de que dentro de este conjunto normativo existen preceptos básicos junto con otros que no lo son. A la vista de su contenido bien puede decirse que estamos pura y simplemente en presencia de dos artículos dedicados a la enumeración de las fuentes del derecho de las subvenciones, entendido el término como fuentes formales o «formas de manifestación del Derecho».

Como hemos señalado más atrás, la LGS no agota toda la regulación de la actividad subvencional ni se aplica en la misma medida a todas las Administraciones Públicas, por lo que, tras la referencia que hemos hecho a la norma de creación, no resulta ocioso explicitar todo el conjunto normativo aplicable a la materia, partiendo del artículo 5 LGS y del correlativo artículo 1 del RLGS, que tienen carácter básico.

Pues bien, a tenor del expresado artículo de la Ley, las subvenciones «otorgadas» por las Administraciones Públicas» se van a regir por unas normas que podemos agrupar en: normas de aplicación directa y normas de aplicación suple-

(29) Véase la colaboración de Castillo Blanco, F. A., bajo el título «La actividad de fomento: evolución histórica y tratamiento constitucional», en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Sanagustín-Garcés, M., y Palomar Olmeda, A. Aranzadi Thomson Reuters. 2023, p. 56.

toria. Como normas de aplicación directa se citan la propia Ley General de Subvenciones y sus disposiciones de desarrollo más las restantes normas de Derecho administrativo. Las de aplicación directa (Ley, Reglamento de desarrollo y bases reguladoras, y las que, en su caso, se aprueben por las CC. AA.) resultan fácilmente identificables; por el contrario, la cosa resulta más complicada en el caso de las «restantes normas de Derecho administrativo», dentro de las que hay que incluir las leyes generales administrativas, en especial la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) y la LRJSP y, en la medida en que las subvenciones son gasto público, la legislación presupuestaria y contable propia de cada Administración. Estas normas son aplicables a la materia subvencional de modo directo y, por tanto, la doctrina jurisprudencial recaída en materias de derecho público se proyectará también sobre la materia subvencional. Pero, junto a ellas, hay que señalar a su vez multitud de normas sectoriales, que generalmente agotan su virtualidad en la concreta ayuda o tipo de ayuda que establecen y que sólo tras un estudio pormenorizado del sector o actividad que regulan es posible identificar. No obstante hay que destacar que la LGS ha puesto fin a la prevalencia que el artículo 81.2 TRLGP otorgaba a las «normas especiales» respecto a sus propios preceptos. La LGS en esta materia está llamada a desempeñar la función de una ley cabecera de grupo y, por tanto, es la que debe inspirar, informar y dar unidad a la regulación de subvenciones. En consecuencia, debe prevalecer sobre las normas anteriores especiales en aspectos tales como el procedimiento de concesión, la justificación y el control, en los que ninguna razón de ser tiene una normativa específica. Por el contrario, las normas sectoriales tendrán su campo de aplicación propio en la regulación de aspectos sustantivos, como la creación o establecimiento de las distintas ayudas, o en aspectos específicos, que son ajenos al contenido de la LGS.

El siguiente escalón normativo lo ocupa el RLGS. Desde una perspectiva formal el Reglamento se compone de 103 artículos, 12 disposiciones adicionales, cinco disposiciones transitorias, y dos disposiciones finales, preceptos de los cuales 36 tienen carácter básico, en su totalidad o en parte. Los artículos se agrupan en cinco títulos, cuyo contenido y denominación se corresponden, en lo sustancial, con los de la Ley, con la excepción del título III «Del control financiero de las subvenciones», que no existe en el Reglamento, por cuanto el desarrollo de esta materia se ha dejado para abordarla integradamente con la del ejercicio del control a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), cuando se reglamente la Ley 47/2003, de 27 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), y del desglose en dos títulos distintos del que la LGS dedica a los «Procedimientos de concesión y gestión de las subvenciones públicas». A las bases reguladoras, normas reglamentarias inferior rango, pero que son merecedoras de una consideración singular, le dedicamos el siguiente apartado.

La invocación de las «restantes normas de Derecho administrativo» como normas aplicables en un plano de igualdad con la propia LGS, al contrario de lo que hacen otras leyes del ordenamiento financiero, como la Ley General Presupuestaria o la Ley General Tributaria (LGT), que expresamente califican a estas normas de supletorias, puede dar lugar a dudas sobre la normativa que ha de prevalecer en caso de conflicto, que habrá que resolver aplicando los criterios generales sobre prevalencia de las normas, incluido el principio de que la ley especial prevalece sobre la general; salvo que sea ésta posterior y formule inequívocas disposiciones incompatibles con las especiales previas.

También resulta obligado hacer mención de los preceptos que dedica a las subvenciones la legislación del Tribunal de Cuentas, particularmente los artículos 4 de la LOTCu y 34 a 38 de la LFTCu, aplicables a todas las Administraciones Públicas, si bien estos preceptos vienen a constituir meras especialidades o aplicaciones concretas a la subvención de la normativa contable aplicable a todas las modalidades de gasto público.

Finalmente, como normativa supletoria, invoca la Ley «las normas de derecho privado», precepto que enlaza con lo dispuesto en el artículo 4.3 CC que dispone que «las disposiciones del Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes», aun cuando la referencia de la LGS no se hace en exclusiva al Código Civil sino a todas las normas encuadrables en el derecho privado, como puede ser el caso del Derecho mercantil. Ahora bien, dentro del Código Civil se hace necesario también establecer una gradación entre las normas relativas a las donaciones y las referentes a los contratos. Si se encuadran las subvenciones dentro de la categoría de donación, como hemos propugnado al estudiar sus notas definitorias, las normas sobre donaciones del Código Civil habrán de considerarse supletorias de primer grado de las normas administrativas sobre subvenciones y, sólo a falta de éstas, lo serían las disposiciones generales de los contratos y obligaciones en virtud de la previsión del artículo 621 CC («Las donaciones que hayan de producir sus efectos entre vivos, se regirán por las disposiciones generales de los contratos y obligaciones en todo lo que no se halle determinado en este título»).

Por último, no puede omitirse una referencia al Derecho comunitario, pese a que el art. 5.1 LGS no lo menciona. Se trata de una cuestión de máxima trascendencia, a la que por lo mismo dedicaremos un capítulo independiente *(cfr.* cap. IV). Adelantemos, no obstante, que, aun cuando los Estados conservan las potestades para establecer y otorgar ayudas con cargo a sus propios fondos, quedan sometidos a las limitaciones que establecen los artículos 107 y 108 TFUE por razones de preservar la competencia en los intercambios comerciales entre países. De otra parte, está el campo de las subvenciones financiadas, en todo o en parte, con fondos comunitarios que se van a regir preferentemente por el Derecho comunitario, y en su defecto por el derecho interno.

A partir de lo expuesto hasta aquí, el orden las fuentes en materia de subvenciones, si prescindimos de la normativa específica de cada Administración, puede resumirse esquemáticamente así:

- Norma de creación
- Ley General de Subvenciones
- Reglamento de la LGS
- Bases reguladoras
- Restantes normas de Derecho administrativo
- Derecho privado (supletorio)
- Normas complementarias: Derecho comunitario

6.3 **Especial consideración de las bases reguladoras**

Una gran importancia en la configuración del régimen jurídico de las subvenciones públicas lo tienen las «bases reguladoras», cuya trascendencia en la actividad subvencional es tal que las hace merecedoras de una consideración especial, como especial es la atención que les presta tanto la LGS como el RLGS, a lo largo de sus respectivos articulados.

A tenor del artículo 9 LGS, con carácter previo al otorgamiento de las subvenciones, deberán aprobarse las normas que establezcan las bases reguladoras de concesión en los términos establecidos en la presente Ley. La exigencia de que se establezcan dichas bases se justifica por la gran variedad de subvenciones que conoce la acción de los poderes públicos y la consiguiente necesidad de adaptar a cada tipo las condiciones y principios generales establecidos en la LGS.

Las normas de aprobación de las bases constituyen reglamentos. Dicho carácter y su diferencia de naturaleza con la orden o resolución de convocatoria son patentes, tanto si se atiende al procedimiento de elaboración, como a su contenido. La norma aprobatoria de las bases complementa la Ley y regula el tipo de subvención a que se refiere (30), que en algún aspecto puede revestir, incluso, carácter *extra legem*, en la medida en que puede establecer subvenciones, no creadas previamente por ninguna norma de rango legal. Su duración, si no se dispone o se deduce lo contrario de su contenido, tendrá carácter indefinido,

(30) Excepcionalmente las bases reguladoras de las Entidades locales pueden ser aplicables a todas las subvenciones que otorgue la Entidad, en el supuesto de que se opte por la aprobación de una ordenanza general de subvenciones o por su inclusión en las bases de ejecución del Presupuesto.

debiendo extenderse a todas las subvenciones de un mismo tipo (art. 9.3 LGS), es decir, no son un acto meramente aplicativo sino innovador del ordenamiento, susceptible de una pluralidad indefinida de cumplimientos. Contrariamente, la convocatoria, aunque su contenido se refiera a una pluralidad indeterminada de sujetos, es un acto ordenado, producido en el seno del ordenamiento y por éste previsto como aplicación del mismo; en definitiva, es un mero acto administrativo y, como tal, se agota en su cumplimiento.

En el ámbito de la Administración General del Estado las bases reguladoras de las subvenciones en régimen de concurrencia competitiva, que es la forma ordinaria de concesión, emanan de los Jefes de los Departamentos ministeriales en virtud de la habilitación legal específica contenida en la Ley. Las citadas bases se aprobarán por orden ministerial, de acuerdo con las previsiones de la LPAC (arts. 129 a 133), siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y previo informe de los servicios jurídicos y de la Intervención Delegada correspondiente, y serán objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado». Dada su naturaleza reglamentaria la orden ministerial habrá de incluirse en el Plan Anual Normativo de la Administración (art. 132 LPAC) y someterse a consulta pública en los términos que establece el artículo 133 de dicha Ley. El procedimiento a seguir es el previsto para la elaboración de reglamentos con el requisito adicional de los dos informes mencionados. En el que emite la intervención delegada no ha de verse un informe de fiscalización de los regulados en la LGP (arts. 148 a 156) sino un informe administrativo, no vinculante, que emite en razón de su condición de órgano técnico en materia financiera (31). Los reglamentos no están sujetos a control interventor.

En el caso de las subvenciones de concesión directa por «razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública» «las normas especiales reguladoras» se aprueban mediante Real Decreto (arts. 22 y 28 LGS y 67 RLGS). Sobre el Real Decreto se ha planteado si tiene naturaleza de reglamento o si es más bien una resolución de concesión que adopte forma de Decreto, de conformidad con el artículo 24.1.*c)* de la Ley del Gobierno. Pensamos, con Rodríguez Castaño, A. R. (32), que su carác-

(31) La Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente incluye dentro del control financiero permanente los informes a las bases reguladoras de la concesión de subvenciones, regulados en el apartado 1 del artículo 17 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, al amparo del art. 159.1.*e)* LGP. Tal inclusión, en lo que se refiere a este caso, no pasa de ser la colocación de una etiqueta común a categorías heterogéneas.
(32) A. R. Rodríguez Castaño: «Las bases reguladoras en las subvenciones de concesión directa a que se refiere el artículo 22.2.*c)* de la Ley General de Subvenciones en las

ter normativo queda confirmado cuando en el párrafo 2 del artículo 28 LGS y, en su relación en el 67 del RGS, se dice que un Real Decreto aprobará las normas especiales reguladoras de las subvenciones y, sobre todo, cuando en el párrafo 3 se establece que la elaboración del Real Decreto se ajustará al procedimiento regulado en el artículo 26 de la Ley del Gobierno, dado que ese artículo contiene precisamente el procedimiento de elaboración de los reglamentos. Su naturaleza reglamentaria, y más concretamente de bases reguladoras del procedimiento de concesión, implica, de suyo, que la subvención no nace del Real Decreto sino del acto de concesión que, a su amparo, se dicte. No obstante, no son desconocidos los casos en los que los Reales Decretos reguladores de la concesión directa vienen designando al concreto beneficiario de la subvención. Esta circunstancia, que no alteraría las exigencias legales relativas a su tramitación y contenido, no es contraria a la LGS ni al ordenamiento administrativo general por cuanto puede ser materia reglamentaria, y en nada contradice su naturaleza.

No se requerirá la promulgación de Orden ministerial cuando las normas sectoriales específicas de cada subvención incluyan las citadas bases reguladoras con el alcance previsto para éstas.

En el ámbito de las Administraciones autonómicas son igualmente necesarias las bases reguladoras si bien a cada Comunidad competerá, en ejercicio de su autonomía, elegir el instrumento normativo e incluso configurar su contenido, del que sólo algunos extremos son básicos (disposición final primera LGS).

En las Entidades locales las bases reguladoras tienen también naturaleza reglamentaria tanto por razón de su contenido como por el instrumento a través del cual se exteriorizan: ordenanzas o bases de ejecución del Presupuesto. Por tanto, deberán ser aprobadas por el Pleno. De otra parte, al estar atribuida la potestad reglamentaria íntegramente al Pleno, la aprobación de «las normas especiales reguladoras» de las subvenciones de concesión directa por «razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública» también competerá a este órgano, sin que quepa aplicar la diferenciación de competencias para su aprobación que se establece en el Estado entre el Gobierno (Real Decreto) y Ministros (Orden), según la forma de concesión (arts. y 17.1 y 28.2 LGS). Podrán, en consecuencia, aprobarse unas bases reguladoras únicas que regulen tanto las subvenciones de concesión en régimen de concurrencia competitiva como las de concesión directa. Las referencias del artículo 28 a órganos o procedimientos específicos de la Administración General del Estado deberán entenderse hechas a los equivalentes de la Administración local.

Corporaciones Locales», *Revista digital del Instituto de Auditores Públicos de España*, 2007 (https:// www.auditorespublicosespana.org).

En tanto que reglamentos las bases reguladoras tienen los límites propios de éstos. No pueden obligar a la Administración más allá de los créditos concedidos (art. 46 LGP), pero pueden establecer subvenciones dentro de las previsiones presupuestarias.

El artículo 9.2 de la LGS se refiere a ellas como «*bases reguladoras de concesión en los términos establecidos en esta Ley*», lo que puede inducir a pensar que su objeto se limita a la regulación de concesión; no obstante, como señala Rodríguez Castaño, A. R. (33), en las bases reguladoras se incluyen muchas más cuestiones que las necesarias para conceder una subvención. Para la concesión sería solamente necesario determinar ciertos aspectos como cuáles son los requisitos que han de reunir los beneficiarios, los criterios de concesión, los órganos que han de intervenir en el procedimiento, el plazo para presentar las solicitudes y otras cuestiones análogas, pero no sería preciso, por ejemplo, que determinaran el plazo para realizar la actividad, para justificar la realización de la actividad, la posibilidad de realizar pagos anticipados, de exigir o no garantías, posibilidad de subcontratar la actividad y una multitud de cuestiones que conforme a la LGS y a su Reglamento han de contenerse en las mismas.

Según el artículo 17 LGS la norma reguladora de las bases de concesión de las subvenciones ha de concretar una serie de extremos que tienen la condición de mínimos, que afectan a los dos aspectos señalados, sin perjuicio de que puedan incluirse otros mencionados en preceptos legales o reglamentarios:

a) *Definición del objeto de la subvención.*

b) *Requisitos que deberán reunir los beneficiarios para la obtención de la subvención y, en su caso, los miembros de las entidades contempladas en el apartado 2 y segundo párrafo del apartado 3 del artículo 11 de esta Ley; diario oficial en el que se publicará el extracto de la convocatoria, por conducto de la BDNS, una vez que se haya presentado ante ésta el texto de la convocatoria y la información requerida para su publicación; y forma y plazo en que deben presentarse las solicitudes* (34).

(33) A. R. Rodríguez Castaño: *Ob. cit.*

(34) La letra *b)* del apartado 3 ha sido modificado por el art. 30.1 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, y es de aplicación a las subvenciones convocadas o concedidas a partir del 1 de enero de 2016, según establece la disposición transitoria 10 de la citada Ley. La redacción vigente hasta 1 enero 2016 era la siguiente:

b) *Requisitos que deberán reunir los beneficiarios para la obtención de la subvención, y, en su caso, los miembros de las entidades contempladas en el apartado 2 y segundo párrafo del apartado 3 del artículo 11 de esta Ley, y forma y plazo en que deben presentarse las solicitudes.*

c) *Condiciones de solvencia y eficacia que hayan de reunir las personas jurídicas a las que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta ley.*

d) *Procedimiento de concesión de la subvención.*

e) *Criterios objetivos de otorgamiento de la subvención y, en su caso, ponderación de los mismos.*

f) *Cuantía individualizada de la subvención o criterios para su determinación.*

g) *Órganos competentes para la ordenación, instrucción y resolución del procedimiento de concesión de la subvención y el plazo en que será notificada la resolución.*

h) *Determinación, en su caso, de los libros y registros contables específicos para garantizar la adecuada justificación de la subvención.*

i) *Plazo y forma de justificación por parte del beneficiario o de la entidad colaboradora, en su caso, del cumplimiento de la finalidad para la que se concedió la subvención y de la aplicación de los fondos percibidos.*

j) *Medidas de garantía que, en su caso, se considere preciso constituir a favor del órgano concedente, medios de constitución y procedimiento de cancelación.*

k) *Posibilidad de efectuar pagos anticipados y abonos a cuenta, así como el régimen de garantías que, en su caso, deberán aportar los beneficiarios.*

l) *Circunstancias que, como consecuencia de la alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, podrán dar lugar a la modificación de la resolución.*

m) *Compatibilidad o incompatibilidad con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.*

n) *Criterios de graduación de los posibles incumplimientos de condiciones impuestas con motivo de la concesión de las subvenciones. Estos criterios resultarán de aplicación para determinar la cantidad que finalmente haya de percibir el beneficiario o, en su caso, el importe a reintegrar, y deberán responder al principio de proporcionalidad.*

De los extremos mencionados, cuya regulación *in extenso* se efectúa en las correspondientes preceptos de la Ley y del Reglamento, algunos [párrafos letras *a)*, *b)*, *e)* y *g)*] también son menciones obligadas de las convocatorias según el artículo 23.2 de la Ley. Esta circunstancia permite, e incluso aconseja, que las bases se limiten a establecer el marco mínimo aplicable a las sucesivas convocatorias,

dejando para éstas una regulación pormenorizada en función de las circunstancias concretas y frecuentemente cambiantes que puedan presentarse.

Como hemos anticipado, el contenido mínimo puede verse ampliado con otros extremos enunciados a lo largo de la Ley, que en muchos casos vienen a deslegalizar preceptos legales en los que concurren circunstancias especiales. Se trata de una de las especies de delegación legislativa cuyo empleo, sin ser desconocido en nuestro ordenamiento jurídico, rara vez se da con la profusión con que tiene lugar en la LGS. Su efecto propio no es obviamente el de elevar el rango de las bases sino el de ampliar el campo de la normación reglamentaria. Por tanto, en las bases reguladoras van a confluir los efectos de una remisión normativa, en cuya virtud deberán entrar a complementar la regulación legal en determinados aspectos, junto con una habilitación para regular materias en forma distinta a como lo están en la Ley, en virtud de una degradación del rango normativo permitida por la propia Ley, no con carácter permanente sino en supuestos concretos y delimitados. La LGS no queda derogada sino que su aplicación se suspende respecto del tipo de subvención a que se refieren las bases.

Como contenido adicional, las bases reguladoras, de conformidad con previsiones incluidas en otros preceptos legales distintos del reproducido artículo 17 LGS, pueden contener los extremos siguientes:

– Posibilidad de que las entidades colaboradoras medien en la entrega y distribución de los fondos (art. 12.1).
– Circunstancias que han de concurrir para obtener la condición de entidad colaboradora (art. 13.1).
– Excepciones a las prohibiciones para ser beneficiario en entidad colaboradora (art. 13.2).
– Establecimiento de los criterios para la entrega de fondos a los beneficiarios por las entidades colaboradoras (art. 15.1).
– Exigencia de un importe de financiación propia para cubrir la actividad subvencionada (art. 18.1).
– Autorización para que concurran con la subvención otras aportaciones (art. 19.4).
– Composición del órgano colegiado que formule la propuesta de concesión en el procedimiento de concurrencia competitiva (art. 22.1).
– Posibilidad de prorrateo entre los beneficiarios de la subvención del importe global máximo.
– Sustitución de la presentación de determinados documentos por una declaración responsable (art. 23.4).

– Establecimiento de una fase de preevaluación para verificar el cumplimiento de las condiciones requeridas para ser beneficiario (art. 24.3).

– Posibilidad de instar al beneficiario de que reformule la solicitud cuando el importe de la subvención sea inferior al solicitado (art. 27).

– Porcentaje de la actividad subvencionada que puede subcontratar el beneficiario (art. 29.2).

– Términos en que puede autorizarse a las personas o entidades vinculadas con el beneficiario para que concierten la ejecución de la actividad (art. 29.7).

– Fijación del período durante el cual el beneficiario debe destinar los bienes inventariables financiados con subvenciones a su destino (art. 31.4).

– Reglas especiales en materia de amortización de los bienes inventariables en las subvenciones estatales.

– Admisión como subvencionables de los gastos contemplados en el artículo 31.7 LGS.

– Establecimiento de supuestos específicos de reintegro [art. 37.1.*i)]*.

También el RLGS remite de forma reiterada a las bases para el desarrollo de sus preceptos o les abre la posibilidad de regular de forma distinta algunas de sus previsiones.

Como conclusión, podemos afirmar que las bases reguladoras, a la vista de su contenido, se nos muestran como un instrumento capital de la actividad subvencional, a través del cual se objetiva el actuar administrativo y adquieren el suficiente grado de concreción las obligaciones legales del beneficiario, con los consiguientes efectos sobre la seguridad jurídica. De otra parte, su configuración flexible permite su adaptación a la realidad social, extremadamente compleja, sin otras concesiones a la discrecionalidad de los órganos de la Administración concedente que las inevitables para una gestión eficaz.

Una última cuestión a considerar en relación con las bases reguladoras es la que se plantea como consecuencia de que tanto la Ley como el RLGS permiten que su contenido se integre con actos que de suyo carecen de naturaleza reglamentaria. Así la LGS, en el artículo 23.1.*a)*, permite que las bases reguladoras se integren en la convocatoria «en atención a su especificidad»(35). La «especificidad» se dará particularmente en subvenciones singulares, que se convocan por una sola vez, en cuyo caso la publicación separada de bases y convocatoria puede dar lugar

(35) El artículo 61 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Establece que «(l)as bases reguladoras de las subvenciones financiables con fondos europeos podrán incorporar la convocatoria de las mismas».

a demoras innecesarias. Por su parte, el artículo 65 RLGS dispone que la resolución de concesión o el convenio mediante el que termine el procedimiento de concesión de las subvenciones nominativas tendrán el carácter de bases reguladoras de la concesión a los efectos de lo dispuesto en la Ley General de Subvenciones.

Y cabe plantearse si en tales supuestos estamos ante un reglamento o ante un acto administrativo.

Pensamos que ambos supuestos tienen aspectos comunes pero no son equiparables. En ninguno de ellos estamos ante actos susceptibles de una pluralidad de cumplimientos, lo que los situaría en el ámbito reglamentario, sino que se agotan en sí mismos. No obstante, mientras que en el segundo la subvención ha de entenderse creada a través del literal del crédito presupuestario, por el contrario, en el primero puede no haber sido creada aún. Pues bien, cuando la subvención se cree a través de las bases/convocatoria entendemos que éstas no pueden perder su carácter reglamentario por la necesidad de norma previa habilitadora no ya de la forma sino del hecho de la concesión. Y lo mismo cabría decir de aquellos casos en los que se produce algún tipo de delegación legislativa de los citados más atrás, pues tal delegación se ha de hacer en un reglamento. De otra parte, puede no estar atribuida al mismo órgano la competencia para aprobar las bases y la convocatoria y nada autoriza a pensar que la acumulación prevista en el artículo 23.1.*a)* de la Ley suponga una alteración competencial. Más bien, al contrario, la acumulación la presupone, de manera que sólo cabrá allí donde el correspondiente órgano disponga de la doble competencia, es decir, en la Administración del Estado, los Ministros, pero no los Presidentes o directores de los Organismos autónomos. Tampoco en la esfera local cabrá la acumulación de bases y convocatoria, pues las competencias están atribuidas a órganos distintos, al Pleno y al Presidente de la Corporación, para cada uno de dichos actos.

Con respecto a las subvenciones nominativas, entendemos con A. R. Rodríguez Castaño (cit.), que no son precisas bases reguladoras para su concesión pues la concesión en realidad ya la han realizado los propios Presupuestos. Así el artículo 22.2.*a)* de la LGS dice que su concesión directa se realizará «en los términos recogidos en los convenios y en la normativa reguladora de estas subvenciones». Pero esto es en cuanto a la primera de las funciones de las bases reguladoras, la de disciplinar la concesión de la subvención, sin embargo sí que puede resultar necesario regular el contenido de la relación jurídica subvencional y por ello el artículo 65.3 del RGS establece que *«el acto de concesión o el convenio tendrá el carácter de bases reguladoras de la concesión a los efectos de lo dispuesto en la Ley General de Subvenciones»,* estableciendo a continuación el contenido mínimo de dicha resolución o convenio, contenido que en absoluto se refiere a la concesión sino que es el propio de la relación jurídica subvencional.

Lo dicho para las subvenciones cuya concesión directa está prevista nominativamente en los Presupuestos, continúa el mencionado autor, es aplicable a aque-

llas cuyo otorgamiento o cuantía venga impuesto a la Administración por una norma de rango legal. En cuanto a la regulación de la concesión no son necesarias bases reguladoras, pues el propio artículo 22.2.*b)* nos dice «que seguirán el procedimiento de concesión que les resulte de aplicación de acuerdo con su propia normativa». Y respecto a la regulación del contenido de la relación jurídica subvencional el artículo 66.2 del RGS dice que *«cuando la Ley que determine su otorgamiento se remita para su instrumentación a la formalización de un convenio de colaboración entre la entidad concedente y los beneficiarios será de aplicación al mismo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 65 de este Reglamento».* Hay que entender que cuando en la Ley que impone el otorgamiento no se prevea la formalización de un convenio será o porque la propia Ley determina el contenido de la relación subvencional, o porque no es preciso regularlo, pues en muchos casos este tipo de subvenciones se conceden en atención a la concurrencia de situaciones determinadas, no debiendo realizarse actividad alguna después de la concesión de la subvención, ni por tanto justificarla.

6.4 **Marco legal específico de las subvenciones del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales**

El marco jurídico de la actividad subvencional presenta peculiaridades en su aplicación a cada uno de los ámbitos estatal, autonómico y local. Junto a las disposiciones comunes hay otras específicas, e incluso en las comunes existen, según sabemos, distintos niveles de aplicación. Se impone, por tanto, la necesidad de hacer una referencia, si quiera sea somera, al marco específico de las subvenciones otorgadas por las distintas Administraciones.

a) *Normativa reguladora de las subvenciones estatales*

Si excluimos las múltiples normas sectoriales, a través de las cuales se crean frecuentemente las subvenciones, las disposiciones de aplicación a las subvenciones estatales son las estudiadas en el apartado anterior como disposiciones comunes, si bien existen normas que solo son de aplicación directa a la misma, y no a otras Administraciones.

El grupo normativo constituido por la LGS, el RLGS y «las normas reguladoras de cada una de ellas» (las bases reguladoras aprobadas por la AGE) es de aplicación plena a la AGE y preferente en su ámbito con respecto a otras disposiciones administrativas. La propia Ley General Presupuestaria, ley vertebradora del ordenamiento financiero estatal, refrenda esta preferencia, al establecer en su artículo 4 que se regirán por dicha Ley especial *«los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico de las ayudas o subvenciones concedidas por las entidades integrantes del sector público estatal*

con cargo a sus presupuestos o a fondos de la Unión Europea». Se efectúa, por tanto, una remisión a la LGS en cuanto a los «principios básicos» y «normas fundamentales» de la actividad subvencional sin perjuicio de que haya que atender a la LGP, sobre todo en la consideración de la subvención como gasto público. Junto al RLGS, que desarrolla la Ley, se sitúan las bases reguladoras, de las que nos hemos ocupado más atrás, que en el ámbito de la Administración General del Estado adoptan comúnmente la forma de órdenes ministeriales y, por tanto, son de inferior rango que el RLGS, sin perjuicio de que puedan prevalecer sus previsiones sobre ciertas disposiciones de la LGS y las del RLGS, en los casos, no infrecuentes, en que así esté previsto en estas normas *(cfr. supra* apartado 6.3).

Las previsiones del subgrupo normativo indicado se complementan con las restantes normas de Derecho administrativo estudiadas en el apartado 5.2 precedente y supletoriamente el derecho privado.

b) *Normativa reguladora de las subvenciones de las Comunidades Autónomas*

En el estudio de la normativa reguladora de las subvenciones de las CC. AA. es necesario, una vez más, distinguir dos aspectos: la norma de creación de la subvención, a través de la cual se materializa la potestad de establecer subvenciones, y las normas reguladoras de su gestión, encabezadas por la LGS.

En el primer aspecto importante es subrayar que la Ley deja incólume la potestad de gasto, en su concreción de potestad subvencionadora, de las CC. AA. en aquellas materias en las que dispongan de competencias estatutarias. Este terreno no se invade en ningún momento y es ajeno al objeto de la LGS. La Ley únicamente se ocupa del régimen jurídico de las subvenciones que libremente se otorguen por cualquier Administración. Aun cuando sobre el poder subvencionador de las CC. AA. volveremos más adelante (*cfr.* cap. XII, apartado 5.1), adelantemos que el establecimiento de subvenciones no se hace en virtud de un título competencial autónomo que habilite al Estado o a las Comunidades Autónomas para establecerlas u otorgarlas, sino que es una facultad inherente a las competencias sobre una determinada materia.

Se deduce de ello que las competencias que a cada Comunidad Autónoma atribuyen sus Estatutos de Autonomía tanto pueden justificar el establecimiento de subvenciones como de otras formas de gestión. Si se está o no en presencia de una subvención dependerá de que queden comprendidas en el concepto legal del art. 2 LGS, no del título competencial.

En el segundo aspecto (gestión de las subvenciones otorgadas), la LGS ha pretendido expresamente establecer «un tratamiento homogéneo en la relación jurídica subvencional en las diferentes Administraciones Públicas» (E. de M.) y para ello, como sabemos, ha dado carácter básico a diversos preceptos. Por tanto en la

regulación de las subvenciones autonómicas van a confluir la legislación básica estatal y la legislación y los reglamentos autonómicos, de manera que encontraremos preceptos comunes a todo el territorio nacional, que van a convivir con preceptos de desarrollo o complementarios de aquéllos y con un ejercicio diferenciado de la potestad subvencionadora por parte de cada Comunidad, las cuales podrán establecer libremente subvenciones en los ámbitos de su competencia y en la cuantía que consideren conveniente, y también con una solución para las eventuales lagunas que se produzcan por la falta de ejercicio de sus competencias legislativas, al aplicarse como supletorios los preceptos no básicos, al amparo del artículo 149.3 CE.

Naturalmente entrar a regular como básica una materia que hasta la LGS no estaba regulada por el Estado puede originar ciertos problemas. A tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 32/1981), ni la inactividad del legislador estatal podía privar de su potestad normativa a las CC. AA. (de manera que las que habían legislado en la materia actuaron correctamente) ni el que éstas se hayan adelantado legislando con carácter previo podía constituir óbice para que el Estado dictara legislación básica de cara al futuro. La actuación del Estado al regular con carácter básico esta materia es, por tanto, legítima. La consecuencia en este supuesto para la normativa autonómica anterior será que quedará derogada en la medida en que se oponga a los preceptos básicos. Pero no es este el único problema que ha planteado la convivencia de la legislación estatal y la autonómica, como vamos a ver más adelante.

De otra parte, aun cuando la regulación conjunta por el Estado y CC. AA. de una materia básica debe hacerse primordialmente, por parte del Estado, mediante normas de rango legal, también puede hacerse en determinados supuestos a través de reglamentos (SSTC 32/1983 y 42/1983). Por ello, la disposición final citada, junto a la enumeración de las disposiciones legales que tienen carácter básico, señala que *«las normas que en desarrollo de esta Ley, apruebe la Administración General del Estado, tendrán carácter básico cuando constituyan el complemento necesario respecto a las normas que tengan atribuida tal naturaleza conforme a la disposición final primera».* De conformidad con esta previsión 36 artículos o disposiciones del Reglamento tienen carácter básico, en su totalidad o en parte (DF 1.ª) (36).

---

(36) Con posterioridad a la LGS, el artículo 111 del Estatuto de autonomía de Cataluña (LO 6/2006, de 19 julio) recogió la siguiente disposición: *«En las materias que el Estatuto atribuye a la Generalitat de forma compartida con el Estado, corresponden a la Generalitat la potestad legislativa, la potestad reglamentaria y la función ejecutiva, en el marco de las bases que fije el Estado como principios o mínimo común normativo en normas con rango de ley, excepto en los supuestos que se determinen de acuerdo con la Constitución y el presente Estatuto. En el ejercicio de estas competencias, la Generalitat puede establecer políticas propias. El Parlamento debe desarrollar y concretar a través de una ley aquellas previsiones básicas».*

En la actualidad todas las CC. AA. tienen aprobado algún tipo de normativa en materia de subvenciones, no obstante, sólo algunas cuentan con una ley específica, en unos casos anterior y en otros posterior a la LGS. La situación al día de hoy puede resumirse así:

a) Comunidades Autónomas con leyes de subvenciones aprobadas con posterioridad a la LGS: Islas Baleares (texto refundido de la Ley de Subvenciones, aprobado por Decreto Legislativo 2/2005, de 28 de diciembre; Navarra (Ley Foral 11/2005, de 9 de noviembre, de Subvenciones); Murcia (Ley 7/2005, de 18 de noviembre, de Subvenciones); Cantabria (Ley 10/2006, de 17 de julio, de Subvenciones); Galicia (Ley 9/2007, de 13 de junio, de subvenciones de Galicia); Castilla y León (Ley 5/2008, de 25 de septiembre, de Subvenciones de la Comunidad de Castilla y León); Extremadura (Ley 6/2011, de 23 de marzo, de Subvenciones de la Comunidad Autónoma de Extremadura); y Aragón (Decreto Legislativo 2/2023, de 3 de mayo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Subvenciones de Aragón).

b) Comunidades Autónomas con leyes de subvenciones vigentes aprobadas con anterioridad a la LGS: Madrid (Ley 2/1995, de 8 de marzo, de Subvenciones).

c) Comunidades Autónomas que regulan la materia en sus respectivas leyes de Hacienda en las que han introducido modificaciones y adiciones con posterioridad a la LGS: País Vasco (texto refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, aprobado por Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre); Principado de Asturias(texto refundido del Régimen Económico y Presupuestario de Asturias, aprobado por Decreto Legislativo 2/1998, de 25 de junio); Castilla-La Mancha (texto refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, aprobado por Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre); Cataluña (texto refundido de la Ley de Finanzas Públicas de Cataluña, aprobado por Decreto Legislativo 3/2002, de 24 diciembre); Andalucía (Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo); y Comunidad Valenciana (Ley 1/2015, de 6 de febrero, de la Generalitat, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones).

d) Comunidades Autónomas con normativa sobre subvenciones de rango inferior a ley: La Rioja (Decreto 14/2006, de 16 de febrero, regulador del régi-

---

Por su parte, el Estatuto de Autonomía de Andalucía (LO 2/2007, de 19 de marzo) establece (art. 42) que las competencias compartidas de la Comunidad Autónoma de Andalucía comprenden la potestad legislativa, la potestad reglamentaria y la función ejecutiva, en el marco de las bases que fije el Estado en normas con rango de ley, excepto en los supuestos que se determinen de acuerdo con la Constitución.

men jurídico de las Subvenciones en el Sector Público de la Comunidad) y Canarias (Decreto 36/2009, de 31 de marzo, por el que se establece el régimen general de subvenciones de la Comunidad Autónoma de Canarias).

En relación con la aplicación de las «restantes normas de Derecho administrativo» habrá que estar, a su vez, a su carácter de legislación estatal o autonómica, y a la naturaleza y rango de cada disposición. En cuanto actividad que se desarrolla a través de un procedimiento administrativo, la actividad subvencional estará sujeta, además de a la LGS, a las prescripciones de la LPAC reguladora del procedimiento administrativo común, que es competencia exclusiva del Estado, a tenor del artículo 149.1.18.ª de la CE, pero las CC. AA., ajustándose a dicha Ley y en los términos previstos en sus respectivos Estatutos, pueden también legislar en materia de procedimiento, en relación con sectores o parcelas concretas de actividad. Como afirma el TC en sentencia número 227/1988, de 29 de noviembre, «cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla, si bien deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias». Todo ello nos lleva a la conclusión de que, junto a la legislación estatal, habrá que atender a la autonómica que, en su caso, se hubiera dictado, en relación con la materia subvencionada.

En particular, y por lo que se refiere a las bases reguladoras, su aprobación es competencia de las propias CC. AA. si bien a cada Comunidad corresponderá determinar el órgano competente para hacerlo y el contenido de las mismas respetando en todo caso los extremos de éstas que tienen carácter básico [párrafos *c)*, *f)*, *h)*, *i)*, *j)*, *k)*, *l)*, *m)*, *n)* del apartado 3 del art. 17, reproducidos más atrás].

Por último, hay que recordar que, de acuerdo con la cláusula general de suplencia recogida en el artículo 149.3 CE, «el Derecho estatal será, en todo caso, supletorio del Derecho de las Comunidades Autónomas», por lo que, en los supuestos de ausencia de normativa propia, habrá que atender a la legislación estatal. Ahora bien, este principio general debe de ser correctamente aplicado, máxime teniendo en cuenta la confusión derivada de la forma cómo ha tenido lugar la sucesión cronológica de la normativa estatal y la autonómica, de manera que no solo las leyes autonómicas de subvenciones se han adelantado a veces a LGS, con las consecuencias indicadas más atrás, sino que el RLGS con sus numerosos preceptos básicos se ha aprobado con posterioridad a diversas leyes autonómicas en la materia, generándose dudas sobre su compatibilidad con preceptos legales autonómicos. Si a ello se añade, como advierten Garcés Sanagustín y Monzón Mayo (37), que exis-

(37) Véase Garcés Sanagustín, M.; Monzón Mayo, M.ª J., y Rodríguez Castaño, A. R.: «Ámbito subjetivo de la Ley General de Subvenciones. Capacidad jurídica para el otorgamiento y otorgamiento de las subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subven-*

ten Comunidades Autónomas en las que podría sostenerse contundentemente que la regulación autonómica es plena, de modo que esa vocación integradora impide considerar como supletorios preceptos estatales, existen también otras cuya parca e insuficiente regulación, que a veces no pasa del rango reglamentario, podría abocar a una amplia supletoriedad de la norma estatal. Todo ello ha generado no poca inseguridad jurídica y obliga a estudiar caso por caso diversidad de situaciones, considerando, de acuerdo con la doctrina constitucional, que solo en caso de que las normas de cada una de las Comunidades Autónomas, ofrezcan lagunas, los aplicadores del Derecho deberán integrarlas de conformidad con las reglas usuales de interpretación, incluida la cláusula de supletoriedad del Derecho estatal del art. 149.3, in fine, CE (STC 118/1996 FJ7) sin que la determinación de si ha de producirse o no la aplicación supletoria del Derecho estatal le corresponda a él.

El sistema de fuentes se completa con las normas del derecho privado, que tendrá carácter supletorio, y con la normativa comunitaria, como en la Administración General del Estado.

c) *Normativa reguladora de las subvenciones de las Entidades que integran la Administración Local*

Las subvenciones locales, es decir, las que se otorgan por las Entidades locales, quedan sujetas a la LGS, al menos a sus preceptos básicos, sin perjuicio de ciertas especialidades contempladas a lo largo del articulado de la propia Ley, pero como ocurre con las demás Administraciones Públicas, tampoco la LGS completa el régimen jurídico de estas subvenciones.

Ciertamente, en el ámbito estrictamente local, ni la LBRL, ni el TRRL, ni la LRHL contienen una regulación propiamente dicha de la actividad subvencional de las Entidades locales por lo que la LGS lejos de contradecir la legislación de régimen local ha venido a llenar una laguna. No se plantea, pues, ningún problema de incompatibilidad entre la nueva legislación sobre subvenciones y la legislación de régimen local, pues los escasos preceptos de ésta que se ocupan del régimen jurídico de las subvenciones, amén de que no son contradictorios con la LGS, encuentran incluso respaldo para su vigencia en la referencia del artículo 5 «a las restantes normas de Derecho administrativo».

La cobertura jurídica que le presta la LBRL para otorgar subvenciones, en lo que se refiere al municipio, queda comprendida, en su formulación más general, en el art. 25, que establece que *«el municipio para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover actividades y prestar los servi-*

---

ciones y Ayudas Públicas, dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. 2023. pp. 286 y ss.

cios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal en los términos previstos en este artículo». En lo que afecta a las Provincias, el artículo 36 de dicha Ley atribuye a las Diputaciones competencia para cooperar jurídica, económica y técnicamente con los municipios y para cooperar con las demás Administraciones al fomento del desarrollo económico y social en el territorio provincial. Ahora bien, dicha actividad habrá de quedar comprendida en el ámbito de sus competencias que pueden ser propias, atribuidas por delegación o, bajo ciertas condiciones, distintas de estas últimas (art. 7 LBRL).

Pues bien, la legislación estatal de régimen local incorpora algunos preceptos específicos en materia subvencional. Así, el artículo 72 LBRL sobre el derecho de las asociaciones vecinales a obtener ayudas económicas; el art, 173 TRLHL sobre la necesidad de documentos fehacientes que acrediten la aportación de la subvención a efectos de disponibilidad de los créditos que han de financiarse con ellas; los artículos 189.2 y 214.2 *d)* TRLHL sobre intervención, fiscalización y justificación de subvenciones; el artículo 30 TRRL sobre cooperación de las Diputaciones a la efectividad de los servicios municipales mediante la aplicación de las subvenciones o ayudas financieras que concedan el Estado o la Comunidad Autónoma; y el artículo 59 RD 500/1990, de 20 de abril, sobre la necesidad de incluir en las bases de ejecución del presupuesto las normas sobre forma y plazo de justificación. Todos son preceptos compatibles con la LGS, que ha venido a completar y sistematizar un marco jurídico que, por lo que a las Entidades locales se refiere, era notoriamente difuso e incompleto.

Así las cosas, el marco jurídico de aplicación al otorgamiento de subvenciones por las Entidades locales está determinado, en primer lugar, por la normativa básica estatal. En ella tienen cabida no solo los preceptos básicos de la LGS y el desarrollo reglamentario que de los mismos se haya realizado sino también los preceptos a los que se ha hecho alusión en el anterior párrafo. En segundo término, ha de tenerse en cuenta la legislación de desarrollo que haya dictado la Comunidad Autónoma correspondiente, incluidas sus disposiciones reglamentarias. En su defecto, habrán de aplicarse con carácter supletorio los preceptos no básicos de la LGS.

Debe apuntarse también que la LGS incorpora una serie de previsiones específicas para las Entidades locales que es oportuno tener en cuenta. Así, su disposición adicional octava declara que *«las subvenciones que integran el Programa de cooperación económica del Estado a las inversiones de las entidades locales, de la misma forma que las subvenciones que integran planes o instrumentos similares que tengan por objeto llevar a cabo funciones de asistencia y cooperación municipal se regirán por su normativa específica, resultando de aplicación supletoria las disposiciones de esta Ley»*. Tampoco puede obviarse una mención a la Disposición adicional 14.ª, que entre otras previsiones dedicadas a las Entidades locales, contempla que *«los procedimientos regulados en esta ley se adaptarán reglamentariamente a las condiciones de organización y funcionamiento de las corporaciones*

locales», mandato que aún no ha sido materializado y sobre el que se suscitan no pocas dudas sobre si lo será por el riesgo de invadir competencias autonómicas.

Llegados a este punto, es menester hacer una referencia al título segundo del RSCL, que lleva por título «Acción de fomento» y que dedica el único capítulo de que consta a la regulación de las subvenciones que pueden conceder las Entidades locales, estableciendo normas sobre el procedimiento de concesión, revocación, límites cuantitativos, autorizaciones de la Administración del Estado necesarias para su concesión. Este título no aparece incluido en la disposición derogatoria única ni de la LGS ni del RLGS, ni en la de la LRJSP o LPAC, como hubiera sido oportuno, disipando de ese modo cualquier duda sobre su vigencia. No obstante, al día de hoy es clara la incompatibilidad de muchos de sus preceptos no solo con la propia LGS sino también con LPAC (aplicación a la concesión del procedimiento dispuesto por el Reglamento de contratación, revocabilidad de los acuerdos de concesión) y con la legislación básica de régimen local. Teniendo en cuenta las incompatibilidades indicadas de sus preceptos cardinales y la reordenación de la materia llevada a cabo por la LGS y el RLGS nos inclinamos a pensar que la regulación de las subvenciones por el Reglamento de servicios puede considerarse derogada en su totalidad.

En tercer lugar y tal y como contempla el artículo 5 LGS, deberán aplicarse las restantes normas de Derecho administrativo.

Finalmente, debe subrayarse la necesidad de que las Entidades locales, previamente al otorgamiento de subvenciones, aprueben las bases reguladoras correspondientes con el contenido previsto para las mismas en la LGS y, en su caso, en la legislación autonómica. En el ámbito local las bases reguladoras de las subvenciones se deberán aprobar en el marco de las bases de ejecución del presupuesto, a través de una ordenanza general de subvenciones o mediante una ordenanza específica para las distintas modalidades de subvenciones. En consecuencia, el procedimiento para su aprobación y régimen de publicidad podrá diferir en función del instrumento normativo que se elija.

Finalmente, y en defecto de todas ellas, se aplicarán las normas de derecho privado. Y todo ello sin perjuicio de la aplicación del Derecho comunitario, en los términos que se indican en el capítulo IV.

CAPÍTULO II

LA RELACIÓN JURÍDICA SUBVENCIONAL: NACIMIENTO, SUJETOS Y CONTENIDO

1. EL NACIMIENTO DE LA RELACIÓN

La relación que se establece entre la Administración otorgante de la subvención y el destinatario de la misma en cuanto envuelve una obligación económica para el Estado nace *«de la Ley, de los negocios jurídicos o de los actos o hechos que, según Derecho, la generen»* (art. 20 LGP). Ahora bien, cualquiera que sea la fuente de la obligación, para su efectividad se requiere una actividad administrativa que tendrá por objeto bien declarar y reconocer su existencia, si su creación hubiera tenido lugar mediante una ley, bien dar vida a la misma, mediante el ejercicio de las potestades administrativas. Dicha actividad, en nuestro ámbito, culmina con la concesión u otorgamiento que pone fin al procedimiento de adjudicación al que seguirán otros actos encaminados a su cumplimiento y control, todos los cuales pueden englobarse bajo la expresión «gestión de las subvenciones».

La gestión de las subvenciones se va a llevar a cabo, por tanto, en el marco de una relación jurídica que puede definirse como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades nacidos de la concesión y aceptación de la subvención. Tales obligaciones, derechos y potestades no siempre aparecen regulados en la LGS, que en algunos extremos es especialmente parca, según veremos más adelante, aunque sí se regulan los actos de los que derivan.

Los sujetos principales de la relación son la Administración concedente, de una parte, y el perceptor, de otra, si bien junto a ellos pueden aparecer otros, a los

que la LGS denomina «terceros relacionados con el objeto de la subvención o su justificación» (art. 46.1) y que podríamos denominar simplemente interesados en la subvención.

Al contrario que las relaciones contractuales, la relación subvencional es claramente asimétrica, por cuanto no pueden equipararse la posición jurídica de la Administración concedente y la del beneficiario, empezando por la circunstancia de que la subvención supone una entrega de fondos por la Administración sin contraprestación del perceptor.

Con todo, el esquema la relación jurídica es útil para la sistematización del complejo de derechos, deberes y actos mencionados.

De otra parte, junto a la relación principal, la que se establece entre la Administración concedente y el beneficiario, destaca una segunda relación: la que se establece entre la Administración concedente y la entidad colaboradora, cuando las subvenciones se canalizan a través de estas entidades o simplemente cuando colaboran en la gestión. Ambas relaciones no son equiparables, pues la primera es necesaria, mientras que la segunda es eventual, pudiendo darse o no, y su contenido nada tiene que ver con el de la primera. No obstante, existen elementos que se regulan conjuntamente, como los requisitos para acceder a la respectiva condición, las causas de reintegro, las infracciones, etc.

1.1 **La resolución de concesión de la subvención**

Cuestiones tales como si la subvención tiene el carácter de donación modal, si es un contrato, un convenio o un simple acto administrativo, si tiene o no carácter negocial, han sido ampliamente debatidas sin llegar en ningún caso a conclusiones unánimes. Una simple ojeada a las normas que han regulado la actividad subvencional de las Administraciones Públicas revela que no siempre la concesión se ha canalizado a través del mismo cauce, y a partir de la LGS la diversidad se ha reducido pero subsiste.

En todo caso, el que la conformidad de voluntades se exprese mediante una resolución necesitada de aceptación o mediante un negocio jurídico bilateral no es relevante a efectos de calificación del instituto de la subvención. Como señalan E. García de Enterría y T. R. Fernández (1), en Derecho administrativo fórmulas que en un momento se articulan como actos unilaterales de otorgamiento pasan más tarde a expresarse a través de convenios formales. Es cabalmente lo que ha ocurrido, y ocurre, en el ámbito de la actividad subvencional. Podríamos hablar

(1) Véase E. García de Enterría y T. R. Fernández: *Curso de Derecho Administrativo I,* Civitas, 11.ª edición, p. 672.

por ello de accidentalidad de las formas de concesión, pues, aun cuando éstas produzcan algunos efectos jurídicos peculiares, dicha peculiaridad no afecta a la sustancia de la institución.

Pero, aunque el vehículo formal a través del cual la Administración otorga los fondos públicos no siempre es idéntico, el que con carácter ordinario da vida a la relación jurídica subvencional adopta la forma de acto administrativo unilateral. Salvo que existan previsiones legales específicas que establezcan otra cosa, el procedimiento de concesión finalizará con un acto administrativo de esta naturaleza, aunque, a diferencia de otros actos administrativos, necesite para su eficacia de la conformidad del administrado.

Dejando para otro lugar los aspectos estrictamente presupuestarios, que lo condicionan y que, desde luego, son los más constantes pues se dan en todo acto, unilateral o paccionado, de concesión, y los de índole formal, pasamos a estudiar la naturaleza jurídica del acto de otorgamiento y sus caracteres, a tenor de la legislación administrativa general y de la legislación de subvenciones. En el apartado siguiente nos ocuparemos de las subvenciones paccionadas, que se caracterizan porque nacen de un acto bilateral, el convenio de colaboración.

a) *La concesión o reconocimiento de la subvención se realiza mediante una resolución administrativa*

La resolución es un acto administrativo por el que la Administración fija o determina una situación jurídica individualizada o, dicho en otros términos, que «incide en la realidad jurídica, creando, modificando, o extinguiendo una determinada relación jurídico-administrativa» (STS de 8 de junio de 1983, RJ 3490). Desde una perspectiva procesal, afirma González Navarro, «son los actos que deciden el procedimiento, aquellos que constituyen la manifestación final de la acción administrativa» (2). Atendiendo a su contenido, queda delimitado de otras actuaciones administrativas que no resuelven casos concretos, como los Reglamentos, que crean Derecho, o como las informaciones, certificaciones, propuestas, etc.

La calificación del acto de concesión de la subvención como resolución o acuerdo administrativo no presenta mayores objeciones a partir del derecho vigente. La LGS regula expresamente la «resolución» con la que finaliza el procedimiento en régimen de concurrencia competitiva, que es el procedimiento ordinario de concesión (art. 25) y el RLGS desarrolla in extenso el contenido y condiciones de ésta (arts. 62, 63 y 64).

(2) J. González Pérez: en *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común* (obra conjunta con F. González Navarro), 4.ª ed. Civitas, p. 1.579.

Las consecuencias jurídicas de esta calificación del acto administrativo de concesión son su posibilidad de impugnación administrativa (art. 112 LPAC) y contencioso-administrativa (art. 25 LJCA). Implícitamente queda descartado que tenga carácter contractual.

b) *La resolución de concesión es «acto declarativo de derechos» con posibilidad de revocación o modificación en los casos previstos legalmente*

El encuadramiento de la resolución de concesión entre los actos declarativos de derechos posee especial interés por los efectos jurídicos que ello arrastra.

Dichos actos, también llamados actos favorables o actos ampliativos, producen en el destinatario una «ampliación de su patrimonio jurídico, otorgándole o reconociéndole un derecho, una facultad, un plus de titularidad o de actuación, liberándole de un deber, de un gravamen, produciendo, pues, un resultado ventajoso para el destinatario» (3). En principio, no es posible la revocación ni modificación posterior por la Administración de estos actos y su revisión sólo podrá llevarse a cabo de conformidad con lo establecido en los artículos 106 y 107 LPAC (anteriores arts. 102 y 103 LRJ-PAC), a los que se remite el artículo 36 LGS o, en su caso, como consecuencia de recursos administrativos. Como afirma el Consejo de Estado en dictamen número 55.280 de 18 de octubre de 1990, «no hay indicio alguno, en cuanto a las subvenciones, para considerarlas de algún modo revocables. Se trata de actos administrativos puros, evidentemente ínsitos a la actividad de fomento y no sin limitaciones (como la que ahora se contempla, esto es, el falseamiento o debilitamiento de la perfecta competencia con trascendencia comunitaria). Y, con igual evidencia, actos declarativos de derechos (en favor, al menos del subvencionado, es decir, del beneficiario de la ayuda), lo que es tanto como decir que su revisión administrativa de oficio sólo puede proceder por la vía anulatoria de los artículos 109 y 110 de la Ley de Procedimiento, esto es, por su nulidad o anulabilidad en los tasados casos allí previstos o por su impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa en cuanto lesivos, en un plazo –común con la anulabilidad administrativa– próximo a vencer, según parece y si es que en algún caso no ha vencido ya».

La expresada irrevocabilidad es absoluta en las subvenciones en que el beneficiario tiene un derecho subjetivo a su obtención otorgado por la ley de creación. En las subvenciones otorgadas sin que previamente exista tal derecho la irrevocabilidad viene matizada por la LGS que admite en tasados supuestos, distintos de los que traen su causa en la nulidad del acuerdo de concesión, la posible modificación. El artículo 19.4 LGS dispone que *«toda alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, y en*

(3) Véase E. García de Enterría y T. R. Fernández: *Ob. cit.*, tomo I, p. 548.

todo caso la obtención concurrente de otras aportaciones fuera de los casos permitidos en las normas reguladoras, podrá dar lugar a la modificación de la resolución de concesión, en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención». Del texto trascrito y de las previsiones reglamentarias (arts. 33.3 RLGS) se deduce que la modificación parcial del acuerdo de concesión se permite en un supuesto que expresamente se determina, obtención concurrente de ayudas incompatibles de varias procedencias, y en otros para cuya concreción se habilita a las normas reguladoras, pero en todo caso se requiere un cambio objetivo de circunstancias, además de la previsión normativa. En relación con dicho precepto, el artículo 17.3 LGS establece que la norma reguladora de las subvenciones concretará las *«circunstancias que, como consecuencia de la alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, podrán dar lugar a la modificación de la resolución».* No se trata necesariamente de consecuencias derivadas del incumplimiento de deberes sino de una modificación de circunstancias que nos sitúan ante unos supuestos análogos a los que permiten en el ámbito contractual la modificación de los contratos. En todo caso, la Ley sólo habla de modificación, no de revocación o anulación de la concesión.

Por su parte, el artículo 37 LGS establece una serie de supuestos en los que procede el reintegro, ligados a incumplimientos, que podrá ser total o parcial. El Tribunal Supremo (SSTS de 9 de junio de 1988 RJ 5324 y de 12 de febrero de 1991 RJ 1581) ha afirmado que en estos casos los acuerdos recurridos «no tienen como soporte un supuesto que responda a las características y tipicidad de un acto puro declarativo de derecho…». Más precisamente, para la sentencia del Tribunal Supremo 493/1995, de 16 de junio, «estamos ante una figura contractual de Derecho público, que generó inexcusables obligaciones a la entidad beneficiaria (a la demandante), cuyo incumplimiento es de tal gravedad que la ley otorga al incumplimiento de tales obligaciones fuerza resolutoria de la obligación Administración/beneficiario». La doctrina jurisprudencial se resume claramente en la Sentencia de 4 de febrero de 2005 (RJ 2005/1537): *«Nuestra jurisprudencia ha reconocido el carácter modal de la subvención o, si se prefiere, su naturaleza como figura de Derecho público, que genera inexcusables obligaciones a la entidad beneficiaria, cuyo incumplimiento determina la procedencia de la devolución de lo percibido sin que ello comporte, en puridad de principios, la revisión de un acto administrativo declarativo de derecho que haya de seguir el procedimiento establecido para dicha revisión en los artículos 102 y siguientes de la LRJ-PAC. Y es que la subvención comporta una atribución dineraria al beneficiario a cambio de adecuar el ejercicio de su actuación a los fines perseguidos con la indicada medida de fomento y que sirven de base para su otorgamiento. La subvención no responde a una* causa donandi, *sino a la finalidad de intervenir la Administración, a través de unos condicionamientos o de un modus, libremente aceptado por el beneficiario en el actua-*

ción de éste. Las cantidades que se otorgan al beneficiario están vinculadas al pleno cumplimiento de los requisitos y al desarrollo de la actividad prevista al efecto. Existe, por tanto, un carácter condicional en la subvención, en el sentido de que su otorgamiento se produce siempre bajo la condición resolutoria de que el beneficiario cumpla unas exigencias o tenga un determinado comportamiento o realice una determinada actividad en los concretos términos en que procede su concesión. No puede, por tanto, ignorarse el carácter modal y condicional, en los términos como ha sido contemplado por la jurisprudencia de esta Sala, al examinar la eficacia del otorgamiento de las subvenciones: su carácter finalista determina el régimen jurídico de la actuación del beneficiario y la posición de la Administración concedente. En concreto, para garantizar en todos sus términos el cumplimiento de la afectación de los fondos a determinados requisitos y comportamientos, que constituye la causa del otorgamiento, así como la obligación de devolverlos, en el supuesto de que la Administración otorgante constate de modo fehaciente el incumplimiento de las cargas asumidas, como deriva del propio esquema institucional que corresponde a la técnica de fomento que se contempla.

Por consiguiente, cuando se trata del reintegro de subvenciones por incumplimiento de los requisitos o indebida utilización de las cantidades recibidas, esto es por incumplimiento de la finalidad para la que se conceden u otorgan, basta la comprobación administrativa de dicho incumplimiento para acordar la devolución de lo percibido. O, dicho en otros términos, en tal supuesto no se produce propiamente la revisión de un acto nulo que requiera la aplicación de lo establecido en el artículo 102 LRJ-PAC o una declaración de anulabilidad del acto que requiera una declaración de lesividad, según el artículo 103 LRJ-PAC, sino que el acto de otorgamiento de la subvención, que es inicialmente acorde con el ordenamiento jurídico, no se declara ineficaz por motivo que afecte a la validez de su concesión, sino que despliega todos sus efectos; y entre ellos, precisamente, el del reintegro o devolución de las cantidades cuando no se ha cumplido la condición o se ha dado a aquéllas un destino diferente del que representa la finalidad para la que se otorgó la subvención. Es éste un efecto inherente al acto de otorgamiento de la subvención que ni se revisa ni anula, en sentido propio, sino que la devolución representa la eficacia que corresponde al incumplimiento de la condición resolutoria con que se concede la ayuda.»

Ni la modificación ni la revocación pueden acordarse por motivos de oportunidad ni por causas imputables a la Administración sino por cambios objetivos de circunstancias o por actos propios del destinatario. Más exacto sería, a nuestro entender, decir que son actos declarativos de derechos con una reserva de revocación para el supuesto de incumplimientos por el beneficiario o por otras causas objetivas previstas legalmente.

La resolución de modificación o de revocación produce efectos *ex tunc*, es decir, desde el momento de la concesión como se deduce de que procede la exigencia del interés de demora desde el momento del pago de la subvención (art. 37.1 LGS).

Independientemente de los indicados supuestos de modificación o revocación, los actos de concesión podrán ser anulados en caso de invalidez, como todo acto administrativo, de conformidad con lo establecido en la LPAC y en la LGP, a cuyos preceptos se remite el artículo 36 LGS (cfr cap IX, apartado 2).

c) *La aplicación de la norma a través de la resolución de concesión: elementos reglados y discrecionalidad*

En el desarrollo de la actividad subvencional la Administración puede tener distintas posibilidades de actuación que van desde la simple subsunción del supuesto de hecho en la norma que regula o establece la subvención hasta la necesidad de efectuar una compleja labor de concreción e interpretación. En el primer caso se encuentran las subvenciones concedidas por Ley que otorga a los beneficiarios derechos subjetivos a su obtención. En el segundo, aquellas en que la designación del beneficiario requiere de un proceso de individualización que puede desembocar en la aceptación plena, la aceptación parcial o el rechazo de la solicitud en virtud de las condiciones establecidas en la convocatoria y de las circunstancias concurrentes en los distintos solicitantes. En un caso, la Administración ejercita potestades regladas, en otro las que la LPAC llama «potestades discrecionales» [art. 35.1.*i)*]. Ahora bien, la discrecionalidad no es arbitrariedad, ni siquiera es libertad de actuación o autonomía de voluntad, tal como ésta se concibe en el campo del derecho privado. En toda decisión administrativa, además de respetar todos los requisitos de validez del acto (competencias, procedimiento, consignación presupuestaria, etc.), la Administración vendrá obligada a respetar los elementos reglados de la resolución. Como recordaba la Ley de Jurisdicción Contencioso -Administrativa de 1956 en su exposición de motivos, «la discrecionalidad, no puede referirse a la totalidad de los elementos de un acto, a un acto en bloque…, la discrecionalidad, por el contrario, ha de referirse siempre a alguno o algunos de los elementos del acto». Estos principios son plenamente aplicables a la actividad subvencional.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de julio de 1994 (RJ 5735), expone los límites de la discrecionalidad en unos términos que, aunque tras la LGS deben ser matizados, muestran bien la existencia de límites: «… aun cuando es cierto, que en materia de ayudas o de subvenciones, cabe admitir, como la Comunidad Autónoma refiere, que se está o al menos se puede estar en el campo de la discrecionalidad, ello lo es, o puede ser, en el aspecto relativo, a su creación, a su

regulación y hasta su limitación, entre otras por razones presupuestarias, pero cuando, como en el caso de autos, la subvención se ha creado, con determinadas características y sin límites, se ha de estar a esa regulación y a su cumplimiento, de acuerdo con los principios de legalidad, de seguridad y hasta de ordenación económica, y de actos propios, pues esa actuación de la Administración, además de estar dirigida a toda la comunidad y en su beneficio, genera en los particulares algo más que una expectativa, pues aparte del derecho genérico a participar, no conviene olvidar, que esa participación, les puede originar en determinados casos la realización de unos gastos, de unas inversiones, que las hacen contando con las ayudas previstas y que sin ellas, quizá no las hubiesen hecho».

En la misma línea, al analizar un supuesto de modificación de una convocatoria, ha señalado que «no existía una mera expectativa…sino un verdadero derecho y además también se puede estimar que el acto que la Administración revocaba era declarativo de derechos, y por tanto conforme a lo dispuesto en el artículo 105 (de la Ley 30/1992)…no se podía modificar», añadiendo que «cuando la Administración regula y hace pública una convocatoria de subvenciones, el particular que ha solicitado la subvención en la forma y plazo exigidos, tiene derecho a obtener la subvención siempre que cumpla las condiciones en ella establecidas y por tanto si la Administración tras regularla y convocarla…la altera, está en buena medida revocando un acto declarativo de derechos y al tiempo está afectando a los interesados que la habían solicitado y que tenían derecho, no mera expectativa…a obtener la subvención si cumplían las condiciones y requisitos por la Administración señalados. Otra cosa es…que la Administración pueda para el futuro, cada año o período distinto alterarla o no convocarla, pues el régimen de las subvenciones corresponde genéricamente al ámbito de la potestad discrecional, pero una vez convocada, ya la Administración se vincula y ha de respetarla y cumplirla en los términos que la haya dispuesto, al haber generado un derecho a favor de quienes la han solicitado y cumplen las condiciones y requisitos en ella establecidos» (STS de 25 de noviembre de 2003, fundamento de derecho 5.º). Esta jurisprudencia ciertamente debe ser matizada tras las previsiones de la LGS y de la LPAC, como veremos más adelante *[cfr. infra* apartado 4.1 *b)],* pero lo que no ofrece duda es que la convocatoria no puede ser revocada discrecionalmente por la Administración.

Pero es más, las exigencias del principio de objetividad (art. 103 CE) obligan a que en las convocatorias se incluyan los criterios de valoración de las peticiones y a que su evaluación se efectúe conforme a dichos criterios [arts. 17.3.*e)* LGS]. Si tales criterios no se plasmaran en la convocatoria las garantías del administrado serían ilusorias al poder actuar el órgano concedente con pleno arbitrio. De otra parte, en el proceso de individualización, la Administración, frecuentemente, más que ejercer potestades discrecionales lo que desarrolla es un proceso de concreción de conceptos jurídicos indeterminados (el propio concepto

de interés público o el fin de la subvención) que culminan con una apreciación conjunta a través de la cual se llegará a la solución justa, pero ésta es única. Es decir, el ejercicio de la discrecionalidad no le permitirá elegir alternativamente una u otra solicitud, como si fuera una cuestión indiferente jurídicamente, sin perjuicio de que pueda quedar una zona o reducto reservado a la discrecionalidad técnica. Por último, siempre será reglado el fin, pues la libertad de decisión nunca autoriza al órgano concedente a apartarse del mismo.

Con independencia de estos elementos reglados existen otros que hay que adscribir a los discrecionales. En relación con éstos, el Tribunal Supremo, en sentencia de 24 de abril de 2002 (J 2002/4175), haciéndose eco de otra anterior, afirma: «Como se indica en la Sentencia de esta Sala de 4 de julio de 2001 (RJ 2001/5405) «el mero cumplimiento por los peticionarios de los requisitos legales no significa que se tenga derecho a la subvención, ya que, ante la limitación de medios económicos destinados a estos fines, la Administración tendrá que valorar las diferentes propuestas presentadas, dando preferencia a aquellas que de una forma más clara cumplan los objetivos previstos en el mencionado artículo 4 y rechazando aquellas otras que, por su escasa inversión, sea difícil, si no imposible, cubrir tales objetivos. En esta valoración cuenta la Administración con una discrecionalidad que sólo puede ser revisada jurisdiccionalmente en casos de arbitrariedad o manifiesto error». Doctrina enteramente aplicable al presente caso, pues, aunque referida a un supuesto de escasa inversión, es trasladable a los de bajo nivel de creación de empleo. Y ello aunque los informes emitidos en el expediente sean favorables, pues aparte de no ser vinculantes, se refieren al cumplimiento de requisitos, cumplimiento que, como se ha visto, no es decisivo para el otorgamiento.»

Coherentemente con su carácter la resolución de concesión de las subvenciones debe ser motivada siempre (art. 25.2 LGS) y está sujeta al control judicial.

d) *La concesión de subvenciones necesita de la concurrencia de la voluntad del beneficiario para su validez y para su subsistencia*

La voluntad del particular constituye un presupuesto esencial de la concesión de la subvención. La necesidad de aceptación la reconoció ya la importante STS de 27 de mayo de 1977, que consideró que «para desarrollar el tema con más concreción se ha de partir de la consideración de la subvención (y del préstamo complementario) como manifestación no de un acto paccionado, sino de un acto administrativo necesitado de aceptación, cuya causa adquiere su verdadera relevancia en su estimación finalista, lo que incide en la supeditación de la viabilidad del acto al cumplimiento del objetivo determinante de la prestación dineraria derivada del mismo, porque no hay *animus donandi*, como tampoco se da el régimen propio de las relaciones sinalagmáticas…». El procedimiento de

concesión se puede iniciar a petición del interesado, en los supuestos de concesión directa, o de oficio, en el procedimiento de concurrencia competitiva, pero en este último supuesto, tras la convocatoria pública, será también necesaria la solicitud. La solicitud presupone la aceptación de los deberes y obligaciones que se imponen al beneficiario, por lo que de suyo hace innecesaria una aceptación expresa. No obstante, en el procedimiento de concurrencia competitiva la normativa reguladora puede exigir que se manifieste la aceptación expresa sobre la propuesta de resolución (art. 24.5 LGS) o, en caso de que el importe a conceder sea inferior al solicitado, instarse la reformulación de la misma (art. 27 LGS) y, si se modifican las condiciones de la actividad a realizar, deberá recabarse su aceptación (art. 61 RLGS).

Tal conformidad no autoriza a calificarle como acto bilateral o, más específicamente, como contrato o concierto entre subvencionante y subvencionado, ya que, si bien entre ambos sujetos se establece una relación jurídica, la relación subvencional, sus efectos jurídicos no derivan de la concurrencia de voluntades de ambos ni existe intercambio patrimonial o equivalencia entre la prestación de la Administración y los deberes del subvencionado, que no revisten el carácter de contraprestación de aquélla.

Ahora bien, el acto de otorgamiento es generador de derechos y deberes, tanto para la Administración como para el destinatario, que se integran en el marco de una relación jurídica subvencional única, atendido lo cual no sería inexacto considerarle como un acto unilateral en su formación y bilateral en sus efectos. El Tribunal Supremo, acentuando esta condición, le atribuye frecuentemente naturaleza contractual de derecho público. Así, en sentencia de 10 de diciembre de 2001 (RJ 2001/10287), afirma: «La Sala de Instancia declaró conformes a derecho las resoluciones recurridas, teniendo en cuenta sobre todo, la doctrina jurisprudencial constante y uniforme, que exime por ello de cualquier cita concreta, de la naturaleza contractual de derecho público que tiene la subvención, que obliga inexcusablemente a las partes al cumplimiento de sus respectivas prestaciones, de forma que producido el hecho objetivo del incumplimiento de las condiciones, opera la causa de resolución de la relación nacida por la subvención otorgada».

Ello no empece a que el beneficiario pueda «desistir de su solicitud o, cuando ello no esté prohibido por el ordenamiento jurídico, renunciar a sus derechos» (art. 94 LPAC), de manera que, aún concedida y aceptada la subvención, puesto que los efectos que produce son favorables para el interesado, será admisible la renuncia, con los límites del artículo 6.2 CC y los que derivan de la legalidad administrativa. Dicha renuncia, en principio, no será objetable si se produce antes del cobro de la subvención; por el contrario si se produce después del cobro habrá que atender a las condiciones impuestas y llevará consigo la devolución de lo percibido. Desde luego, la renuncia realizada después de que haya trascurrido

el plazo de justificación, por regla general será constitutiva de infracción. En el artículo 33 RLGS se contempla incluso un supuesto de renuncia obligada, para el caso de que el beneficiario haya obtenido una segunda subvención incompatible con otra anterior. En todo caso, la actividad del beneficiario será siempre suya se financie como se financie y los resultados económicos pertenecen al mismo. La renuncia a la financiación pública no supone que se renuncie a la titularidad de la actividad.

1.2 **Subvenciones paccionadas**

La LGS contempla como formas de concesión de subvenciones el procedimiento de concurrencia competitiva y la concesión directa. El primero, que la LGS califica de ordinario, finaliza con una resolución administrativa, es decir, con un acto unilateral de la Administración, cuyos caracteres acabamos de estudiar. Sin embargo, no faltan ni en la LGS ni en el Reglamento referencias al convenio de colaboración, que es un negocio jurídico bilateral. Según el art. 47 LRJSP, *«son convenios los acuerdos con efectos jurídicos adoptados por las Administraciones Públicas, los organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes o las Universidades públicas entre sí o con sujetos de derecho privado para un fin común.»* Pues bien, en la medida en que todos los convenios, tanto los que se suscriben con administrados como con otras Administraciones públicas, tienen en común el ser negocios jurídicos bilaterales, su empleo resulta incompatible con el procedimiento de concurrencia competitiva en tanto finaliza con una resolución unilateral, mientras que será compatible con la forma de concesión directa. De ahí que la LGS lo declare instrumento habitual para canalizar las subvenciones con asignación nominativa en los presupuestos y alude también a la posibilidad de su empleo en las demás subvenciones de concesión directa (arts. 22.2 *a)* y 28.1 LGS). Sin embargo, no son infrecuentes los supuestos, en que normas de rango legal establecen de forma expresa como cauce para hacer efectivas las subvenciones, ya nazcan del propio convenio ya de la Ley, a lo cual nada cabrá objetar dado el rango de la disposición que lo establece.

El problema de la tradicional insuficiencia de regulación de la figura del convenio ha sido resuelto por la LRJSP que dedica un capítulo (arts. 47 a 53) a su regulación, preceptos que habrán de observarse, sin perjuicio de que se hayan de cumplir también las previsiones específicas de la LGS. La LRJSP en su art. 48. 7 establece que *«cuando el convenio instrumente una subvención deberá cumplir con lo previsto en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y en la normativa autonómica de desarrollo que, en su caso, resulte aplicable».*

El convenio queda netamente diferenciado del contrato, con el que coincide en ser un negocio jurídico bilateral, tanto por la LRJSP como por la TRLCSP. La

primera, tras decirnos en su definición que los sujetos que los suscriben han de perseguir un fin común, precisa que *«los convenios no podrán tener por objeto prestaciones propias de los contratos. En tal caso, su naturaleza y régimen jurídico se ajustará a lo previsto en la legislación de contratos del sector público»* (art. 47.1) y la vigente LCSP nos dice que quedan excluidos del ámbito de la Ley los convenios cuyo contenido esté comprendido en el de los contratos regulados en la propia LCSP o en normas administrativas especiales celebrados entre sí por poderes adjudicadores o con personas físicas o jurídicas sujetas al derecho privado (art. 6.1 y 6.2). En segundo lugar, también ha quedado claro, tras las modificaciones introducidas en la legislación contractual por el Real Decreto-ley 5/2005, de 11 de marzo, para la correcta adaptación de la normativa española a la normativa comunitaria, que han de quedar sujetos a la legislación contractual, como auténticos contratos, los negocios jurídicos entre Administraciones Públicas que se venían calificando como convenios, en atención a que los sujetos que los suscribían eran Administraciones Públicas, siempre que tengan los caracteres del contrato. Finalmente, tampoco cabrá confusión futura entre convenio y encomienda de gestión o encargo a medios propios, regulada en los arts. 86 LRJSP y 6 y 32 de la LCSP, como frecuentemente ocurrió en el pasado, por cuanto esta figura se caracteriza por ser un mandato o instrucción de una entidad sobre otra, que depende de aquella, frente a la voluntariedad de la relación subvencional.

También quedará delimitado de la encomienda de gestión interadministrativa (art. 11 LRJSP), incluso aunque esta se formalice mediante un convenio de encomienda de gestión, pues el beneficiario, al contrario que el encomendatario, aplica los fondos en ejercicio de sus propias competencias y dicta los actos o resoluciones de carácter jurídico que procedan en desarrollo de la actividad subvencionada.

Así pues, a partir de las previsiones legales sobre los convenios contenidas en los artículos citados de la LRJSP, y en el art. 6 de la LCSP, cabe concluir (4) que los convenios vienen caracterizados por la concurrencia de las siguientes notas:

a) Existencia de un acuerdo de voluntades productor de efectos jurídicos entre los sujetos que convienen, efectos que, por tanto, no proceden de uno solo sino de ambos.

b) En el convenio cada sujeto asume, frente al otro u otros con los que se formaliza, una obligación de dar o de hacer, pero la causa de la aportación no es «la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte» (onerosidad) sino la consecución, en colaboración, de un fin común.

(4) Véase PASCUAL GARCÍA, J.: «Convenios de colaboración entre Administraciones Públicas y convenios con administrados». Ed. *BOE.* 2012, p. 43.

c) El fin del convenio administrativo habrá de ser de interés público, sin perjuicio de que con el interés público puedan concurrir intereses privados, subordinados a aquél, que en ningún caso cabrá situar en el mismo plano.

d) No podrá ser calificado de convenio un acuerdo de voluntades que, atendiendo a su naturaleza, tenga la consideración de contrato sujeto a la LCSP o un acto que se fundamente en un mandato de una entidad pública sobre otra a la que controla (encargo o encomienda de gestión a entes instrumentales) y no en un libre acuerdo de voluntades.

Consecuentemente, el convenio tendrá como nota esencial, y que lo diferencia de la resolución de concesión, el nacer de una manifestación de voluntad productora de efectos jurídicos que no procede sólo de la Administración sino de dos sujetos, uno de los cuales, al menos, será una Administración Pública, y que creará un vínculo entre quienes los suscriben. Además, si su finalidad es canalizar una subvención, la titularidad de los resultados obtenidos será del beneficiario, pues la entrega de fondos por la Administración se hará sin contraprestación (art. 2 LGS).

El concepto de convenio así formulado es común a los distintos tipos que se relacionan en el art. 47.2 LRJSP. Su regulación se contiene en la LRJSP (arts. 47 a 53) en la LCSP (art. 6), y en la LGP (art. 74.5), y se ve completada con la normativa específica. Normas específicas reguladoras de los convenios para canalizar subvenciones serán las de creación de la subvención, la LGS y el RLGS aplicándose en caso de laguna los principios contractuales (art. 4.2 TRLCSP) (5).

2. SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA SUBVENCIONAL

Los sujetos de la relación subvencional son la Administración concedente, de una parte, y el perceptor, de otra. A su vez, dentro de los perceptores, cabe distinguir dos categorías: el beneficiario y la entidad colaboradora.

El estudio de los sujetos de la expresada relación se desdobla así en dos partes, que se referirán respectivamente a la Administración que entrega una determinada cantidad de dinero y al destinatario que recibe los fondos para aplicarlos a un fin determinado por aquélla (beneficiario) o para entregarlos a un tercero (entidad colaboradora).

(5) De los convenios con entidades colaboradoras nos ocupamos en el apartado 2.6 siguiente. Sobre unos y otros, en la medida en que se concierten entre dos Administraciones, volveremos en otro capítulo (*cfr.* cap. XII).

2.1 La Administración concedente: competencias para la concesión de subvenciones

La disposición dineraria en que la subvención consiste ha de ser realizada por la Administración General del Estado, por la Administración de las Comunidades Autónomas, por las entidades que integran la Administración local, o por entidades vinculadas o dependientes de las mismas, tal como hemos visto en el capítulo anterior. Ahora bien, la Administración Pública actúa a través de sus órganos que han de estar dotados de competencia.

El doble carácter de la subvención como actividad administrativa y como gasto público obliga a recurrir a una pluralidad de normas a la hora de determinar los órganos competentes para su gestión: disposiciones específicas sobre subvenciones, disposiciones generales sobre competencias financieras y disposiciones generales sobre competencias administrativas.

Según el artículo 10 LGS, «*Los Ministros y los Secretarios de Estado en la Administración General del Estado y los presidentes o directores de los organismos y las entidades públicas vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, cualquiera que sea el régimen jurídico a que hayan de sujetar su actuación, son los órganos competentes para conceder subvenciones, en sus respectivos ámbitos, previa consignación presupuestaria para este fin*».

Por su parte, la LRJSP contiene las siguientes previsiones en relación con las funciones de los Ministros, Secretarios de Estado y Subsecretarios:

A los Ministros, como titulares del Departamento sobre el que ejercen su competencia, corresponden, entre otras, las siguientes funciones (art. 61):

p) *Conceder subvenciones y ayudas con cargo a los créditos de gasto propios del Departamento, así como fijar los límites por debajo de los cuales podrán ser otorgadas por los Secretarios de Estado o el Subsecretario del Departamento.*

A los Secretarios de Estado en el sector de actividad específica que tienen asignado corresponde (art. 62):

h) *Conceder subvenciones y ayudas con cargo a los créditos de gasto propios de la Secretaría de Estado, con los límites establecidos por el titular del Departamento.*

Los Subsecretarios en relación con los servicios comunes del Ministerio ejercen, entre otras, las siguientes competencias (art. 63):

j) *Conceder subvenciones y ayudas con cargo a los créditos de gasto propios del Ministerio con los límites establecidos por el titular del Departamento.*

De la consideración conjunta de los citados preceptos se desprende que los órganos mencionados disponen de competencias propias para otorgar subven-

ciones en sus ámbitos de competencia, si bien las de los Secretarios de Estado y Subsecretarios pueden tener unos límites, que competerá establecer al titular del Departamento, a partir de los cuales las competencias serán del Ministro. A tenor del art. 64.2 LRJSP los Secretarios generales podrán también de disponer de competencias propias sobre el sector de actividad que tengan asignado si se las atribuye el Real Decreto de estructura del Ministerio.

Dentro de la Administración General del Estado las competencias de carácter financiero (autorizar y comprometer gastos y liquidar obligaciones) resultan claramente distribuidas entre los distintos Departamentos por la propia Ley de Presupuestos. Cada uno será competente para la gestión de los créditos que le han sido asignados en la correspondiente sección presupuestaria. Entre las competencias materiales y las financieras normalmente, aunque no siempre, existe correspondencia dado que los créditos se otorgan para la efectividad de aquéllas. En el ámbito subvencional la correspondencia de ambas competencias se asume expresamente en el apartado 2 del artículo 10 LGS cuando establece que la de autorizar el gasto corresponderá al órgano competente para la concesión de la subvención y en los preceptos de la LRJSP que acabamos de reproducir aparecen imbricadas ambas vertientes: las subvenciones se conceden con cargo a los créditos puestos a disposición de los órganos concedentes. Así pues, los órganos competentes para el otorgamiento de las subvenciones resultan ser igualmente los competentes para autorizar los correspondientes gastos. Quedan, por tanto, eliminados los supuestos en los que en la legislación anterior correspondía a un órgano dictar los actos de gestión presupuestaria y a otro el otorgamiento de la subvención. La conjunción de competencias va a permitir la integración de la resolución administrativa y del acto de compromiso del gasto en un acto único, como dispone el artículo 34.2 LGS.

Aun cuando la concesión de la subvención es siempre competencia de los órganos indicados, para autorizar la concesión, si el gasto a aprobar es superior a 12 millones de euros, será necesario acuerdo del Consejo de Ministros o, en el caso de que así lo establezca la normativa reguladora de la subvención, de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos. El acuerdo del Consejo de Ministros o de la Comisión Delegada constituye una autorización previa cuyo efecto es la remoción de un obstáculo para que por el órgano competente (Ministro o Presidente de un Organismo autónomo) se pueda dictar la resolución de concesión de la subvención y aprobar el gasto correspondiente. Para el Tribunal Supremo, en relación con la similar previsión del derogado artículo 81.3 TRLGP, el acuerdo del Consejo de Ministros «ha de entenderse como un acto reglado y de carácter aprobatorio destinado a verificar el cumplimiento de los requisitos legales exigibles con carácter general a los perceptores de subvenciones; pero no puede ampliar el campo de las condiciones o requisitos exigibles en la subvención por motivos de oportunidad, o cualesquiera otros

no derivados de disposiciones legales o reglamentarias» (STS de 27 de febrero de 2007, RJ 2002/2548).

En el caso de subvenciones concedidas en régimen de concurrencia competitiva, la autorización del Consejo de Ministros deberá obtenerse antes de la aprobación de la convocatoria cuya cuantía supere el citado límite. Por tanto, la cantidad de 12 millones de euros deberá entenderse referida al importe total de las subvenciones a convocar y no a la cuantía que haya de percibir un mismo beneficiario.

Como supuesto singular en el plano competencial hay que señalar el de aquellas subvenciones que se canalicen mediante convenios de colaboración de importe superior a 12 millos de euros, en cuyo caso, de conformidad con lo previsto en el artículo 74.5 LGP, se requiere autorización del Consejo de Ministros, la cual implicará la aprobación del gasto que se derive del convenio, y por tanto supone que mediante este acto se ponga fin y apruebe el expediente. La norma entra en conflicto con la LGS pues en esta la autorización del Consejo de Ministros «no implicará la autorización del gasto, que, en todo caso, corresponderá al órgano competente para la concesión de la subvención». Pues bien, en estos supuestos, no cabrá la acumulación de ambos actos de autorización, dado que sus consecuencias jurídicas o efectos son incompatibles: aprobación del gasto (art. 74.5 LGP) en un caso, y no aprobación del gasto en otro (art. 10 LGS) (6). Ante la disyuntiva, lo procedente será optar por lo previsto en la LGS de conformidad con lo dispuesto en el art. 48.7 LRJSP que establece que cuando el convenio instrumente una subvención deberá cumplir con lo previsto en la Ley General de Subvenciones.

Una situación singular se plantea también en los casos en que no existe atribución de competencias para convenir, pero sí existe atribución de competencias otorgar subvenciones. Tal será el caso de los Subsecretarios que a tenor de la LRJSP tienen competencias para otorgar subvenciones, dentro de los límites fijados por el Ministro, pero no para convenir, por lo que ante una subvención nominativa en la que, según la LGS, el convenio será instrumento habitual para canalizarla, cabe plantearse si puede suscribir el convenio o si el empleo de este instrumento debe de considerarse un límite a su competencia. Parece que en este caso, como en el anterior, el criterio que ha prevalecer es aplicar lo dispuesto en la LGS, de conformidad con el art. 48.7 LRJSP, y que la competencia para otorgar subvenciones, arrastra la competencia para convenir en los casos en que proceda utilizar este instrumento

(6) Véase «Escrito-circular, de 14 de marzo de 2007, por la que se contestan consultas recibidas en relación con los convenios, contratos-programa y encomiendas de gestión que, con arreglo a la nueva redacción dada al apartado 5 del artículo 74 de la Ley General Presupuestaria por la Ley 42/2006, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2007, requieren autorización del Consejo de Ministros».

Las competencias para emanar los actos del procedimiento de ejecución del gasto ulteriores a la autorización (compromiso de gasto, reconocimiento y liquidación de la obligación) se rigen por las disposiciones comunes a los demás gastos públicos, siendo por tanto competencia del Ministro (arts. 61 *l)* LRJSP y 74 LGP) y, dentro de los límites que establezca el Ministro, de los Secretarios de Estado (art. 62 *j)* LRJSP) y Subsecretarios (art. 63 *i)*, o de los Secretarios Generales si se las asigna el Real Decreto de estructura del Ministerio y, en su caso, de los Presidentes de los Organismos autónomos (arts. 74 LGP).

Las bases reguladoras deben expresar los órganos competentes para la ordenación, instrucción y resolución del procedimiento de concesión (art. 17.3 LGS). Por su parte, el artículo 24 LGS establece que la instrucción del procedimiento corresponde al órgano que se designe en la convocatoria. Este doble mandato obligará a que en las bases se incluya necesariamente una mención al respecto pudiendo remitir la concreción a la convocatoria.

Las atribuciones para el otorgamiento de subvenciones pueden ser delegadas por los Ministros en favor de los Secretarios de Estado y de los Subsecretarios dependientes de ellos, de los Delegados del Gobierno en las Comunidades Autónomas y de los demás órganos directivos del Ministerio (art. 20 Ley del Gobierno). Igualmente podrán ser delegadas las de los Secretarios de Estado, Subsecretarios y Secretarios Generales en los términos y con las condiciones previstas en el art. 9 LRJSP.

También cabe la desconcentración mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, en virtud de la previsión del artículo 10.2 LGS en relación con el art. 8.2 LRJSP, la cual habrá de efectuarse necesariamente a favor de órganos jerárquicamente dependientes de los órganos titulares de la competencia.

La delegación para otorgar las subvenciones puede ir acompañada de la correspondiente facultad para aprobar el gasto o reservarse esta última facultad la autoridad delegante en todos o en algunos supuestos. Ahora bien, a tenor del artículo 17 RLGS, si no se excluye de forma expresa en la norma habilitante, la delegación de competencias conllevará la aprobación de gasto. Prevé también el citado artículo que la delegación de la facultad para conceder subvenciones lleva implícita la de comprobación de la justificación de la subvención, así como la de incoación, instrucción y resolución del procedimiento de reintegro, sin perjuicio de que la resolución de delegación disponga otra cosa.

La situación es similar en caso de desconcentración, pues según el citado artículo 17 RLGS, se entenderá que la desconcentración es completa, y que abarca no solamente el procedimiento de concesión, sino también las facultades de comprobación y, en su caso, la incoación, instrucción y resolución del procedimiento de reintegro previsto en la Ley General de Subvenciones. No obstante, el Real

Decreto que apruebe la desconcentración podrá imponer limitaciones al ejercicio de las funciones enunciadas en este apartado.

Con respecto a la competencia para conceder subvenciones en las Corporaciones locales la LGS se remite a lo que disponga la legislación de régimen local, en la cual no se contempla de forma expresa esta facultad. En consecuencia, será de aplicación la cláusula residual contenida en los artículos 21.1.*s)* y 34.1.*o)* de la LBRL que atribuye al Alcalde y al Presidente de la Diputación, respectivamente, la competencia en todos los asuntos no reservados al Pleno.

En la vertiente financiera, de lo dispuesto en los artículos 185 del TRLHL y 21 de la LBRL se deduce que la competencia para dictar los actos del procedimiento de gestión del gasto es, por regla general, del presidente de la entidad local. No obstante, hay dos actos (autorización y compromiso) en los que puede corresponder al Pleno, con lo que se disociaría la competencia para otorgar la subvención y para las correspondientes autorizaciones y compromisos de gasto. Es lo que ocurre con las subvenciones plurianuales, si nos atenemos a lo dispuesto, al respecto, en el artículo 88 del Reglamento presupuestario (RD 500/1990), según el cual corresponde la autorización y disposición de los gastos plurianuales al Pleno de la entidad. Queda, no obstante, la incógnita de si la competencia para la aprobación del gasto arrastraría la competencia administrativa para el otorgamiento de la subvención por tratarse de una competencia indisociable, a tenor del artículo 34 de la LGS o, al contrario, la competencia administrativa arrastraría la financiera. No parece, sin embargo, que haya sido voluntad de la Ley incidir en la asignación de competencias a los órganos locales, pues el artículo 10.4 LGS, se remite a la legislación de régimen local, en cuanto a las competencias para el otorgamiento. Pensamos que estas situaciones de disociación no suponen otra cosa que la atribución mancomunada de la única competencia que realmente existe a varios órganos, normalmente uno de ellos con competencias de control y otro que es el que se responsabiliza de la gestión en esa rama de actividad.

De conformidad con el art. 8.2 LRJSP, precepto aplicable a todas las Administraciones Públicas, la titularidad y el ejercicio de las competencias atribuidas a los órganos administrativos podrán ser desconcentradas en otros jerárquicamente dependientes de aquéllos en los términos y con los requisitos que prevean las propias normas de atribución de competencias y el art. 9. 1 LRJSP que puede delegarse el ejercicio en otros órganos de la misma Administración, aun cuando no sean jerárquicamente dependientes, o en los Organismos públicos o Entidades de Derecho Público vinculados o dependientes de aquéllas.

En relación con dichos preceptos, el artículo 23 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, prevé que el Alcalde puede delegar el ejercicio de determinadas atribuciones en los miembros de la Junta de Gobierno Local y, donde ésta no exista, en

los Tenientes de Alcalde, sin perjuicio de las delegaciones especiales que, para cometidos específicos, pueda realizar en favor de cualesquiera Concejales, aunque no pertenecieran a aquélla, y el art. 185 TRLHL prevé que la autorización y disposición de gastos y liquidación de las obligaciones podrán desconcentrarse o delegarse en los términos previstos por el artículo 23 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, que deberán recogerse para cada ejercicio, en las bases de ejecución del presupuesto.

Finalmente hay que señalar que el artículo 10 LGS no contiene norma directamente aplicable a las Comunidades Autónomas, por lo que habrá que estar a lo que dispongan las respectivas leyes autonómicas, dentro del marco establecido en los arts. 8 y 9 LRJSP citados, en uso de su capacidad de autoorganización. Normalmente la legislación autonómica atribuye a los Consejeros competencias análogas a las de los Ministros en la Administración General del Estado y se establece también el requisito de la previa autorización del Consejo de Gobierno a partir de ciertas cuantías.

Conforme al artículo 47.1 *b)* LPAC son nulos de pleno derecho los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

2.2 **El beneficiario: concepto**

El contenido de la relación jurídica subvencional puede ser muy variado si se tiene en cuenta la variedad de tipos y de fines que pueden perseguirse con la subvención. No obstante, existe un conjunto de derechos y obligaciones que vienen predeterminados por la Ley y atribuidos al beneficiario. Para su estudio es necesario precisar el concepto de beneficiario, de lo que nos ocuparemos seguidamente para, a continuación, referirnos al concepto de entidad colaboradora, y a los requisitos para adquirir una u otra condición.

Según el artículo 11 LGS *«tendrá la consideración de beneficiario de subvenciones la persona que haya de realizar la actividad que fundamentó su otorgamiento o que se encuentre en la situación que legitima su concesión».* El beneficiario se nos presenta en este precepto como un tipo de administrado del que se nos brinda un concepto material, es decir, un concepto que no viene dado por sus condiciones subjetivas o su situación procesal sino por su relación con la situación o el hecho al que va vinculada la concesión de la ayuda pública. Así pues la condición de beneficiario puede recaer en una pluralidad de sujetos si se atiende a consideraciones tales como su personalidad o al tipo de relación, directa o indirecta, con la Administración concedente. Tales datos podrán ser relevantes a otros efectos, pero no para ostentar la cualidad de beneficiario.

En particular, como vamos a ver a continuación, no se requiere para adquirir esta condición tener personalidad jurídica («aptitud para operar personalmente en el tráfico jurídico ejercitando los propios derechos») o capacidad de obrar ante las Administraciones Públicas en los términos en que esta se exige en el artículo 3 LPAC.

En el concepto legal de beneficiario, puesto en relación con el de entidad colaboradora, subyace una distinción, que en el resto de la regulación legal se hace más explícita, entre el beneficiario y el perceptor o destinatario de los fondos, objeto de la subvención, que nos permite aquilatar aún más el concepto. Destinatario o perceptor de los fondos es todo aquel que los recibe de la Administración, pudiendo recibirlos en su propio beneficio o utilidad, en cuyo caso tendrá la condición de beneficiario, pero que puede recibirlos también para entregarlos a terceros, en cuyo caso se le calificará de entidad colaboradora recayendo la condición de beneficiario en el tercero, es decir, en el perceptor final. Por tanto, junto al beneficiario que recibe los fondos directamente del Tesoro Público, y que por tanto es parte en el procedimiento administrativo de concesión, se encuentra el que los recibe a través de una entidad colaboradora, que puede ser una entidad privada, quedando fuera de dicho procedimiento, pero sin que por ello se altere su condición material, es decir, los requisitos, derechos y deberes derivados de la percepción de la ayuda, pues dichas entidades actúan «en nombre y por cuenta» de la Administración.

Una cuestión importante que se plantea en relación con el concepto legal de beneficiario es si el mismo es extensible a todo aquel que se beneficia económicamente de los servicios o actividades financiados con la subvención o sólo es predicable del que recibe fondos públicos, pues no siempre coincide la doble condición en la misma persona. Así, por ejemplo, en las subvenciones para gratuidad de la enseñanza, los fondos públicos los reciben los centros docentes concertados, pero el beneficiario, en términos económicos, es el alumno que recibe el servicio gratuitamente. El mismo caso se presenta con la actuación de muchas entidades sin fines lucrativos, que prestan gratuitamente o por precio inferior al coste determinados servicios sociales en favor de terceros (extranjeros, transeúntes, etc.), cuya financiación tiene lugar a través de subvenciones, pero sin que lleguen a éstos los fondos públicos sino que lo que reciben es el servicio o prestación social. Un examen del texto legal nos lleva a la conclusión de que la condición jurídica de beneficiario sólo es predicable de aquel que percibe fondos públicos y queda obligado a realizar la actividad que fundamenta la concesión, y no del que se beneficia económicamente de los mismos sin ser perceptor. En efecto, para el artículo 2.1 LGS la subvención es una «disposición dineraria» a favor de la persona que tiene la condición de beneficiario, al margen de que los reciba directamente o de que se interponga una entidad colaboradora a la que podrá corresponder realizar la entrega y distribución «de los fondos» a los bene-

ficiarios (art. 12 LGS). Tampoco las obligaciones que la Ley establece para los beneficiarios se imponen a los meros beneficiarios económicos, como resulta de su simple lectura. En definitiva, la relación subvencional es una relación financiera, que solo llega hasta dónde llega el dinero público, ya se reciba directamente de la Administración, ya a través de una Entidad que actúe «por cuenta y en nombre» del Departamento u Organismo. Por tanto, desde la perspectiva de la normativa subvencional no tiene razón de ser la distinción que algunos propugnan entre beneficiario y destinatario, en razón de la expresada disociación, pues el beneficiario económico a quien no lleguen los fondos públicos queda fuera del ámbito de dicha normativa y, por tanto, no puede considerarse sujeto de la relación subvencional, en calidad de beneficiario, sin perjuicio de que pueda serlo de otro tipo de relación administrativa.

Dada la amplitud con que se configura la condición de beneficiario, ningún obstáculo existe para que pueda serlo una Administración pública distinta de la concedente o una entidad pública dependiente de otra Administración. Incluso en el concepto de subvención se recoge expresamente que la disposición de fondos en que la subvención consiste puede hacerse a favor de «personas públicas o privadas». En tal supuesto la posición de la Administración beneficiaria no es equiparable a la que pueda ostentar como destinataria de una transferencia de recursos para su financiación, sino que se sitúa en igualdad de condiciones con otros posibles beneficiarios.

2.2.1 Extensión del concepto de beneficiario a los miembros de entidades asociativas

El concepto de beneficiario experimenta una explícita ampliación en relación con determinadas personas que se comprometen a realizar la actividad subvencionada, por su vinculación con otra que tiene dicha condición, aun cuando no se establezca una relación directa de las mismas con la Administración concedente. En efecto, según el artículo 11.2 LGS, *«cuando el beneficiario sea una persona jurídica, y siempre que así se prevea en las bases reguladoras, los miembros asociados del beneficiario que se comprometan a efectuar la totalidad o parte de las actividades que fundamentan la concesión de la subvención en nombre y por cuenta del primero tendrán igualmente la consideración de beneficiarios».*

En rigor, la LGS, más que ampliar la condición de beneficiario a los expresados miembros asociados, lo que contiene es una habilitación para que lo hagan las bases reguladoras, a cuyo cargo queda igualmente aclarar la oscuridad del precepto a la que ya hizo referencia, sin éxito, el Consejo de Estado en su dictamen sobre el proyecto de Ley. En todo caso, lo que resulta indudable a partir del texto reproducido es que, para que se dé la extensión de la condición de beneficiario,

el que pudiéramos denominar beneficiario directo ha de ser una persona jurídica de carácter asociativo, circunstancia que concurre en federaciones, confederaciones y, en general, en las entidades asociativas de segundo y sucesivos grados, aunque nada impide que se aplique a una asociación con personalidad jurídica y a sus miembros, personas físicas.

Con respecto a los requisitos para que los asociados accedan a la condición de beneficiarios serán los comunes a todo beneficiario (art. 13.2 LGS) y los adicionales que se especifiquen en las bases reguladoras [art. 17.3.*b)* LGS]. Obviamente les quedará vedado el acceso, de forma indirecta, si la entidad asociativa carece de los requisitos para ser beneficiaria puesto que su posición no es autónoma, sino que actúan «en nombre y por cuenta» de aquélla.

Por el contrario, cuando concurriera alguna de las circunstancias previstas en el artículo 13.2 de la Ley en alguno de los miembros asociados del beneficiario, la prohibición de ser beneficiario no tiene por qué afectar ni a la entidad asociativa ni a los demás asociados.

La atribución a los asociados de la condición de beneficiarios hará que asuman los derechos y deberes de todo beneficiario. En particular quedarán sujetos, en relación con las actividades subvencionadas que se hubieran comprometido a efectuar, a la obligación de justificar, al deber de reintegro y a las responsabilidades por infracciones, establecidos respectivamente en los artículos 30.6, 40.2, primer párrafo, y 53, letra *a)* de la LGS. Ahora bien, en la relación jurídica subvencional de la que el beneficiario asociado forma parte como sujeto privado, en calidad de elemento subjetivo público actúa, por sustitución de la Administración, la entidad asociativa. Será ésta la que, recibidos los fondos, los distribuya a los demás beneficiarios y ante ella, y no ante la Administración, se presentará la documentación justificativa de su aplicación, la cual formará parte de la justificación que viene obligada a rendir, según previene expresamente el artículo 30.6 LGS.

Planteada así la cuestión parece lícito concluir que los compromisos de ejecución de la actividad que asumen los beneficiarios asociados lo son frente a la entidad asociativa, por cuya cuenta actúan, sin perjuicio de que desplieguen determinados efectos ante la Administración, sobre todo en materia de responsabilidades por reintegro y por infracciones, y de que la Administración a través de las bases reguladoras se reserve unas facultades de control sobre su formalización y sobre su ejecución.

Cuestión distinta serán las relaciones internas que unan a los asociados con la entidad asociativa o entre sí, al margen de la relación jurídica subvencional, en las que para nada entra la Ley. No obstante, la necesidad de que los beneficiarios actúen «en nombre y por cuenta» de la entidad asociativa presupone un apoderamiento voluntario por parte de esta a favor de los asociados, que habrá de considerarse

irrevocable en la medida en que subsistan la relación subvencional y los compromisos asumidos como condición para el acceso a la condición de beneficiario.

2.2.2 Extensión del concepto de beneficiario a entidades sin personalidad jurídica

Como regla general el beneficiario de la subvención será una persona natural o una entidad dotada de personalidad jurídica, sea de tipo asociativo o fundacional. El propio concepto de beneficiario del artículo 11.1, que acabamos de estudiar, hace referencia a «la persona» que ha de realizar la actividad. La exigencia de personalidad, sin embargo, no es absoluta. El mismo artículo, en su apartado 3, nos dice que también pueden llegar a serlo entidades carentes de personalidad, aunque para ello se requiere una previsión expresa en las bases reguladoras que lo permitan. Vale la pena reproducir el texto legal, antes de proceder a su análisis:

«Cuando se prevea expresamente en las bases reguladoras, podrán acceder a la condición de beneficiario las agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, las comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado que, aun careciendo de personalidad jurídica, puedan llevar a cabo los proyectos, actividades o comportamientos o se encuentren en la situación que motiva la concesión de la subvención».

No es nueva en nuestro ordenamiento jurídico la atribución de capacidad de obrar a entidades sin personalidad jurídica, aunque el hecho no ha sido contemplado con generalidad en las leyes administrativas hasta la LPAC que establece que a los efectos previstos en la misma tendrán capacidad de obrar *«cuando la Ley así lo declare expresamente, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos»* [art. 3.*c)*]. Obligado resulta, por tanto, para valorar el alcance del precepto de la LGS partir de su propio tenor y considerar, en particular, la diferenciación que establece dentro de las entidades sin personalidad entre las de base patrimonial (unidades económicas o patrimonios separados) y las de base personal (agrupaciones de personas) a que se refiere el texto trascrito de la LGS. Por otra parte, de ambos tipos existen conocidos antecedentes. La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en su artículo 35.4 (equivalente al art. 33 de la anterior) atribuye la condición de obligados tributarios, cuando así se establezca en las leyes, a las *«herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado».* Y el TRLCSP en su artículo 59, desarrollado por el artículo 24 del RLCAP, permite que puedan contratar con la Administración las uniones de empresarios (UTES).

Todas las entidades mencionadas, de uno u otro tipo, tienen en común la nota negativa de carecer de personalidad y la condición sustantiva de tener capacidad para *«llevar a cabo los proyectos, actividades o comportamientos o se encuentren en la situación que motiva la concesión de la subvención».* Es esta circunstancia la que justifica considerarlas centro de imputación en la relación subvencional, sin que se estime necesario el que estén dotadas de personalidad. Pero, más allá de este núcleo común, van a existir diferencias entre ambos tipos de entidades en los requisitos formales para ser beneficiarios y en la situación frente a la Administración de las personas físicas o jurídicas que hay detrás de la entidad.

En efecto, de acuerdo con el precepto citado de la LGS, *«cuando se trate de agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas sin personalidad, deberán hacerse constar expresamente, tanto en la solicitud como en la resolución de concesión, los compromisos de ejecución asumidos por cada miembro de la agrupación, así como el importe de subvención a aplicar por cada uno de ellos, que tendrán igualmente la consideración de beneficiarios. En cualquier caso, deberá nombrarse un representante o apoderado único de la agrupación, con poderes bastantes para cumplir las obligaciones que, como beneficiario, corresponden a la agrupación. No podrá disolverse la agrupación hasta que haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en los artículos 39 y 65 de esta Ley.»* Esta previsión no es extensible a las entidades de base patrimonial.

Una primera diferencia entre los dos tipos de entidades sin personalidad, que va a condicionar o, al menos, explicar las restantes, es que en las de base patrimonial aparece un solo beneficiario, que es la propia entidad, sin que trascienda esta condición a los titulares del patrimonio o unidad económica, de manera que los requisitos para que la entidad sea beneficiaria sólo de ésta son exigibles; por el contrario, en las de base personal, la condición de beneficiario se predica tanto de la entidad en sí, es decir, de la agrupación de personas, como de sus miembros.

Sainz de Bujanda, con referencia al ámbito tributario, considera necesario que este tipo de entidades (de base patrimonial) tengan no sólo autonomía patrimonial sino también un cierto tipo de organización (7). La exigencia nos parece extensible al ámbito subvencional, incluso con mayor razón, pues no se trata de hacer frente al cumplimiento de una obligación tributaria, fundamentalmente al pago de un tributo, sino de la más compleja tarea de realizar una actividad financiada con dinero público. La necesidad de una mínima organización creemos que está implícita en la de poder llevar a cabo la actividad o el proyecto en cuestión. Y dentro de ese mínimo de organización ha de considerarse comprendida también la necesidad de contar con un representante con poderes suficientes para

(7) F. Sainz de Bujanda: *Lecciones de Derecho Financiero*, 2.ª edición, Facultad de Derecho, U. Complutense, Madrid, pp. 217 y 218.

obligar a todos los comuneros ante la Administración. La Ley no lo exige de manera expresa quizá porque da por supuesto que los condominios que carezcan de un mínimo elemento de organización no son aptos para el desarrollo de una actividad, subvencionada o no, y los que tengan dicha organización, v. gr. las comunidades de propietarios de edificios en régimen de propiedad horizontal, contarán con un representante. En cualquier caso, es evidente que el solicitante que actúe en representación de la entidad debe contar con representación y que, en su defecto, la solicitud deberá ser suscrita por todos los copartícipes. Ahora bien, no puede desconocerse que en el ámbito civil la personalidad es de los miembros y que la carencia de personalidad jurídica debilita las garantías de la correcta gestión de las subvenciones y es por ello por lo que la Ley extiende el ámbito de la responsabilidad tanto para el caso de eventuales reintegros como de sanciones pecuniarias a los partícipes en función de sus cuotas de participación (arts. 40.2 y 69.1 LGS, respectivamente).

Con respecto a las entidades de base personal la situación presenta notables diferencias. La designación de un representante y la comunicación a la Administración de los compromisos de ejecución de las actividades subvencionadas son requisitos formales necesarios de la solicitud de subvención. Compromisos que habrán de quedar también reflejados en la resolución de concesión. Además, ahora se va a exigir que no incurran en prohibición para ser beneficiario ni la agrupación ni ninguno de sus miembros (art. 13. 2 LGS) y, en cuanto a los deberes de éstos, la situación es análoga a la que se da en el caso de las entidades asociativas y sus miembros asociados, ya estudiada. Es decir, quedarán sujetos respecto de las actividades subvencionadas que se hubieran comprometido a efectuar, a la obligación de justificar, al deber de reintegro y a las responsabilidades por infracciones, establecidos respectivamente en los artículos 30.6, 40.2, primer párrafo, y 53, letra *a)* de la LGS. Su relación con la Administración es también indirecta, es decir, tendrá lugar a través del representante de la agrupación. Así se contempla de forma expresa en el artículo 30.6 LGS en relación con la presentación de la justificación. La agrupación debe mantenerse durante el plazo de prescripción del derecho a liquidar el reintegro (art. 39 LGS) o de eventuales infracciones y sanciones (art. 65 LGS).

2.3 **Concepto de entidad colaboradora en la gestión de las subvenciones**

Junto al perceptor, beneficiario de las subvenciones, que se compromete a realizar la actividad subvencionada o que recibe los fondos públicos por encontrarse en la situación que legitima la concesión, la Ley contempla la figura del perceptor que recibe los fondos para entregarlos a los beneficiarios. Ésta era la función típica de la entidad colaboradora en la regulación del artículo 81 TRLGP, función que permanece en su configuración por la LGS, pero no con carácter

necesario. A tenor del artículo 12 LGS *«será entidad colaboradora aquella que, actuando en nombre y por cuenta del órgano concedente a todos los efectos relacionados con la subvención, entregue y distribuya los fondos públicos a los beneficiarios cuando así se establezca en las bases reguladoras, o colabore en la gestión de la subvención sin que se produzca la previa entrega y distribución de los fondos recibidos. Estos fondos, en ningún caso, se considerarán integrantes de su patrimonio».*

La colaboración social en las tareas de la Administración no es nueva. Instituciones como Cruz Roja, Cáritas, etc., gozan de una tradición y credibilidad excepcionales en la canalización de ayudas de distintos orígenes a sectores sociales deprimidos y nada tiene de extraño que la Administración por razones de eficacia utilice estos cauces a la hora de atender las necesidades que aquéllas tratan de cubrir. No obstante, si reciben fondos con los que se limitan a financiar unas prestaciones o servicios sociales para prestarlos a terceros en su propio nombre y con sus propios medios materiales o personales, no tendrán el carácter de colaboradoras en la gestión de subvenciones, aunque puedan serlo en la gestión social. Ello tiene unas consecuencias importantes, pues en tal caso no estarán sujetas por razón de las subvenciones que perciban a las obligaciones propias de las entidades colaboradoras sino a las propias de los beneficiarios, antes estudiadas.

Como señala Carretero Pérez la relación jurídica de la entidad colaboradora es doble: con el organismo concedente y con el beneficiario (8). La relación con el beneficiario, aunque se establezca entre personas privadas, reúne los elementos de la relación subvencional típica (sujetos, objeto y contenido) con la peculiaridad de que la entidad colaboradora asume, no la posición de sujeto privado, sino la de sujeto público, por sustitución de la Administración. En su relación con la Administración, que es de naturaleza convencional, asume una serie de derechos y deberes que en su mayor parte vienen también definidos en la LGS. Desde esta segunda perspectiva, lo que caracteriza a la entidad colaboradora es que presta unos servicios a la Administración, asumiendo una participación en la gestión de las subvenciones, ya como intermediaria en la distribución de los fondos entre la Administración concedente de las ayudas y el beneficiario o destinatario último de las mismas, ya actuando en otras tareas que son ajenas a la entrega y distribución de los fondos públicos. En todo caso, la colaboración no puede concebirse en términos tales que la entidad colaboradora pueda adoptar la decisión de concesión de los fondos, pues este acto se dicta en ejercicio de una potestad administrativa, que como tal es intransferible a entidades privadas y a entidades públicas. *(cfr.* cap. XII. Apartado 3.3).

---

(8) Véase A. CARRETERO PÉREZ: «Las subvenciones públicas en la Ley General presupuestaria», *RDFHP*, núm. 213, 1991, p. 428.

Su relación jurídica con la entidad concedente naturalmente va a tener consecuencias importantes en las obligaciones que asume, bien diferentes de las del beneficiario. También cabe que actúe en aras de un fin común, concurrente con el de la Administración, y por tanto, de interés público, o con la finalidad de obtener un lucro, y estas circunstancias podrán justificar que la formalización de la relación se haga a través de un convenio o de un contrato. Pero en ambos supuestos existe un núcleo común de derechos y obligaciones que hace que se les aplique la común calificación de entidades colaboradoras.

De otra parte, al no integrarse los fondos recibidos en su patrimonio, tendrán la condición de meras mandatarias en la gestión de los mismos, lo cual, entre otras consecuencias, tiene la de que conserven la naturaleza de fondos públicos, dejándolos al abrigo de los posibles embargos que se decreten contra el patrimonio de la entidad, y la de introducirla en el ámbito de los cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas. Según el artículo 138.3 LGP, deberán rendir cuentas, en la forma que reglamentariamente se establezca, los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones. La situación no dejará de producir consecuencias incluso en el ámbito penal pues, con independencia de que puedan colaborar con el beneficiario en el ilícito tipificado en el artículo 308 CP (delito de fraude subvenciones), podrán incurrir en malversación de conformidad con el art. 435 CP.

Según el artículo citado de la LGS pueden ser consideradas entidades colaboradoras los organismos y demás entes públicos, las sociedades mercantiles participadas íntegra o mayoritariamente por las Administraciones Públicas, Organismos o Entes de Derecho público y las asociaciones a que se refiere la disposición adicional quinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (9), así como las demás personas jurídicas públicas o privadas que reúnan las condiciones de solvencia y eficacia que se establezcan. Aunque la Ley no lo prohíbe de forma expresa puede considerarse como requisito común para ser entidad colaboradora tener personalidad jurídica y capacidad de obrar en el tráfico jurídico, pues todas las entidades mencionadas la tienen, y la relación se cierra con una referencia a las demás «personas jurídicas» públicas y privadas. Debe destacarse también que la posibilidad de actuar como colaboradoras no se contempla en relación con las personas físicas. La Ley cierra la relación, según

(9) La DA 5.ª de la LBRL en su redacción vigente dispone: «Dichas asociaciones (las asociaciones de entidades locales), en el ámbito propio de sus funciones, podrán celebrar convenios con las distintas Administraciones Públicas. Asimismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 12.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, podrán actuar como entidades colaboradoras de la Administración en la gestión de las subvenciones de la que puedan ser beneficiarias las Entidades Locales y sus organismos dependientes».

acabamos de ver, con una referencia a las «demás personas jurídicas» (10). La mención separada, en el apartado 3, como posibles entidades colaboradoras de las Administraciones Públicas territoriales, respecto de otras entidades públicas citadas en el apartado 2 precedente, ha de conectarse con las peculiaridades de la relación subvencional de dichas Administraciones establecidas en el apartado 4 del artículo 16 LGS, pues de otro modo sería superflua la diferenciación.

A semejanza de las condiciones para ser contratista, el artículo 12.2 LGS dispone también que deberán reunir los requisitos de solvencia y eficacia que se establezcan. Tales condiciones deberán establecerse en las bases reguladoras, según previene el artículo 17.3.*c)* de la Ley y no alcanza a las Administraciones Públicas territoriales.

Atendiendo a criterios técnicos, la solvencia se habrá de medir por la aptitud para la gestión de las subvenciones, tanto en su vertiente económica y financiera, como profesional y técnica; la eficacia, por la idoneidad de los medios con que se cuente para conseguir los objetivos de la ayuda. Los requisitos expresados se configuran como una exigencia para ser entidad colaboradora, pero no como criterio de adjudicación de la colaboración.

La LGS precisa que igualmente tendrán la condición de entidad colaboradora los que habiendo sido denominados beneficiarios conforme a la normativa comunitaria tengan encomendadas, exclusivamente, las funciones propias de entidad colaboradora. Con esta norma se persigue que, sin perjuicio de la primacía del Derecho comunitario, se aplique el régimen jurídico de estas entidades a aquellas que con arreglo a la legislación española tengan esta naturaleza, aunque no sean denominadas así en la normativa comunitaria, en la cual es desconocida la figura. Así el art. 123.7 del Reglamento (UE) n.º 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por el que se establecen disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión, al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y por el que se establecen disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y se deroga el Reglamento (CE) n.º 1083/2006 del Consejo, establece que «el Estado miembro o la autoridad de gestión podrán confiar la gestión de parte de un programa operativo a un organismo intermedio median-

(10) La referencia a «las demás personas jurídicas públicas o privadas», tras la enumeración efectuada en el párrafo, debe entenderse referida, según Sesma Sánchez, B., por ejemplo, a Fundaciones públicas, corporaciones de derecho público o las llamadas Administraciones independientes (véase «Disposiciones generales de la Ley General de Subvenciones», colaboración en la obra colectiva «Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas» Tirant lo Blanch, 2010, p. 111).

te un acuerdo por escrito entre el organismo intermedio y el Estado miembro o la autoridad de gestión («subvención global»). El organismo intermedio deberá proporcionar garantías de su solvencia y su competencia en el ámbito de que se trate, al igual que de su capacidad administrativa y de gestión financiera». Estos organismos intermedios podrán tener la condición de entidad colaboradora si en el acuerdo que suscriban con el Estado o la autoridad de gestión se les encomiendan funciones propias de dichas entidades, fundamentalmente entregar y distribuir las ayudas.

Por último, conviene señalar en orden a delimitar el concepto que, aunque las relaciones de la entidad colaboradora con los beneficiarios finales presentan ciertas semejanzas con las de las entidades asociativas a que se refiere el artículo 11.2 de la Ley y sus miembros asociados, tienen también caracteres que diferencian ambas figuras. La entidad colaboradora no desarrolla la actividad subvencionada, por el contrario, la entidad asociativa la ejecuta por sí misma o a través de sus miembros; la entidad colaboradora actúa en nombre de la Administración; por el contrario, la entidad asociativa actúa en nombre propio y sus miembros asociados en nombre de ella.

3. REQUISITOS PARA OBTENER LA CONDICIÓN DE BENEFICIARIO O ENTIDAD COLABORADORA

Arranca el artículo 13.1 LGS diciéndonos, en positivo, que pueden obtener la condición de beneficiario de una subvención o de entidad colaboradora las personas o entidades que se encuentren en la situación que fundamenta la concesión de la subvención o en las que concurran las circunstancias previstas en las bases reguladoras y en la convocatoria. En relación con esta previsión, el art. 17.3 LGS encomienda a la normativa reguladora de la subvención concretar la determinación del objeto y de los requisitos que deben reunir los beneficiarios para la obtención del «tipo de subvención» que regulan (art. 9.3 LGS), y a la convocatoria el «objeto, condiciones y finalidad de la concesión de la subvención» (art. 23.2 *c)*). Pero, junto a estos requisitos, que abren a los solicitantes la posibilidad de acceder a una concreta subvención, el eventual beneficiario puede verse impedido de acceder si incurre en alguna de las prohibiciones que se establecen en el apartado 2 del artículo, aplicables a todas las subvenciones. Las expresadas prohibiciones constituyen requisitos negativos para obtener tanto la condición de beneficiario como la de entidad colaboradora, según el tenor del precepto. Por su parte, el artículo 29 LGS dispone que, en ningún caso, el beneficiario de una subvención podrá subcontratar la actividad subvencionada con personas o entidades incursas en alguna de las prohibiciones del artículo 13 de esta Ley, haciendo así extensivas las prohibiciones a los eventuales subcontratistas. Tres son, por tanto,

los posibles sujetos afectados por las prohibiciones, aunque es el beneficiario el destinatario principal de las mismas, tanto desde un punto de vista cuantitativo como por la centralidad que ocupa la figura en la actividad subvencional.

Unidas estas previsiones al hecho de que el beneficiario ha de ser una persona, física o jurídica, o excepcionalmente una entidad sin personalidad, como hemos tenido ocasión de explicar más atrás, la conclusión que procede extraer de las mismas es que podrán ser beneficiarios, además de quienes tengan capacidad de obrar en el ámbito administrativo (art. 3 LPAC), aquellos que, sin tenerla, se encuentren en el supuesto previsto en la norma de establecimiento de la subvención, es decir, todos cuantos no se vean afectados por las restricciones que deriven del propio objeto de la subvención, según se determina en las bases y en la convocatoria, ni por las prohibiciones del artículo 13.2. En la LGS no se contiene una exigencia semejante a la de la LCSP que requiere (art. 65), para ser contratista, ser persona natural o jurídica con plena capacidad de obrar.

En conclusión, podrá ser beneficiario una persona física o jurídica, un nacional o un extranjero, un menor incapacitado, una sociedad civil o una entidad carente de personalidad jurídica e incluso una Administración Pública distinta de la concedente, lo que no obsta para que se exijan una serie de requisitos específicos y se atribuyan un conjunto de derechos y deberes comunes a cuantos ostentan dicha condición, que convierten al «ciudadano simple» en un «ciudadano cualificado» una vez que se constituye en sujeto de la relación jurídica subvencional.

Otros preceptos de la Ley corroboran esta interpretación. Así en el artículo 40.2 LGS se contempla que «responderán solidariamente de la obligación de reintegro los representantes legales del beneficiario cuando éste careciera de capacidad de obrar» y en términos análogos se expresa el artículo 53 en relación con los responsables de las infracciones.

La exigencia de los requisitos se extiende a las entidades colaboradoras «en las que concurran las circunstancias previstas en las bases reguladoras y en la convocatoria» (apartado 1), circunstancias que hacen referencia a las condiciones de solvencia y eficacia [art. 17.3.*c)*], sin perjuicio de que cuando la colaboración se instrumente mediante un contrato administrativo, le sean de aplicación también las prohibiciones del artículo 71 de la LCSP, sólo en parte coincidentes (art. 16.5 LGS). En todo caso, deberán gozar de capacidad de obrar pues ninguna peculiaridad se establece respecto de ellas.

Es digno de destacar que, aun cuando la LGS toma claramente como modelo en el establecimiento de prohibiciones las que establecía para contratar el derogado artículo 20 del TRLCAP (equivalente al art. 71 de la LCSP), sin embargo, existen diferencias notables entre las que rigen para ser beneficiario y las que regían y rigen para ser contratista. En el ámbito contractual la concurrencia de las circunstancias que inhabilitan para contratar determinan también la nulidad de pleno derecho del

contrato [art. 32.*b)* TRLCSP]. Por el contrario, la LGS no establece, al menos de forma expresa, las consecuencias de obtener una subvención por persona que no reúna dichos requisitos, lo que obliga a examinar caso por caso la infracción para apreciar si el supuesto es subsumible en los del artículo 47 LPAC (nulidad de pleno derecho) o en los del artículo 48 de dicho texto legal (anulabilidad). El supuesto de nulidad de pleno derecho contemplado en el artículo 47.1.*f)* de la LPAC (*«Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición»*) puede inducir a pensar que se incurre en nulidad de pleno derecho siempre que se otorgue la subvención contra las expresadas prohibiciones, pero no parece que todos los requisitos exigibles para ser beneficiario deban considerarse siempre esenciales. El propio precepto legal contempla que «por la naturaleza de la subvención» se prevean excepciones en la normativa reguladora.

Por último, señalemos que, entre las prohibiciones que se relacionan, existen algunas [letras *a)*, *d)* y *h)*], que vienen impuestas en otras disposiciones. El sentido de su reproducción no parece ser el de establecer una prohibición adicional sino el de hacer unas sistematización de las mismas y recordar la necesaria aplicación, de apreciación automática, de una prohibición establecida en otra disposición (11). Su inclusión en el artículo 13, sin embargo, no quedará carente de efectos pues dará lugar a que la obtención de la subvención contra la prohibición legal arrastre la sanción de nulidad, aun cuando ésta no esté prevista en las normas a las que se hace la remisión, de conformidad con el artículo 36 LGS en relación con los artículos 47 y 48 LPAC (12).

A continuación procedemos a examinar el alcance de las prohibiciones para ser beneficiario o entidad colaboradora para proceder después al estudio de los aspectos formales relativos a la forma de acreditar que no se incurre en las mismas. Recordemos, no obstante, antes de comenzar con el estudio singularizado, que de conformidad con el apartado 2 del artículo 13, en su primer párrafo, la normativa reguladora puede exceptuar de la aplicación de las prohibiciones *«por la naturaleza de la subvención»*. Sin perjuicio de la siempre difícil interpretación del término «naturaleza», la posibilidad de excepcionar estas prohibiciones tropezará, al menos, con el límite que afecte a la normativa reguladora derivado de la norma o acto en que se contenga la prohibición, que puede venir impuesta por normas ajenas a la legislación en materia de subvenciones y de rango superior. No es imagina-

(11) En este sentido J. L. Ávila Orive: «Las entidades colaboradoras», en la obra colectiva dirigida por G. Fernández Farreres: *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Thomson Civitas, 2005, p. 237.

(12) En este sentido, Rodríguez Castaño, A., en «Los sujetos de la relación jurídica. Órgano concedente, beneficiarios y entidades colaboradoras. La subcontratación», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, 2023, p. 350.

ble, por ejemplo, que la Administración exceptúe de la ejecución de una sentencia penal, en la que se hubiere impuesto la pena de prohibición de acceder a subvenciones (13). En todo caso, en los supuestos en que la excepción se haya establecido en las bases reguladoras no se requerirá ningún tipo de acreditación de la situación tributaria, ni aún por la vía de la declaración responsable, pues la excepción no va referida a la forma de acreditación sino a la prohibición en sí misma.

Recordemos, para terminar, que las agrupaciones previstas en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 11 de esta Ley, es decir, las entidades sin personalidad jurídica de base personal no puedan acceder a la condición de beneficiarias cuando concurra alguna de las prohibiciones anteriores en cualquiera de sus miembros. Tal previsión no se extiende a los partícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica de base patrimonial.

3.1 **Análisis de las prohibiciones**

Como prohibiciones concretas señala el apartado 2 del artículo 13 LGS las que procedemos a examinar seguidamente.

a) *Haber sido condenadas mediante sentencia firme a la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o por delitos de prevaricación, cohecho, malversación de caudales públicos, tráfico de influencias, fraudes y exacciones ilegales o delitos urbanísticos.*

Como inicio del comentario a esta prohibición no es ocioso destacar que de hacer referencia exclusiva a aquellos delitos en los que se contemplaba la condena a la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones (art. 305 y 308 CP), la disposición final 5 de la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, la amplió a los demás que expresamente se mencionan, lo que se hace, según su preámbulo, «para privar de la posibilidad de obtener subvenciones a las personas que hayan sido condenadas por delitos relacionados con la corrupción». Así pues, en la actualidad la prohibición de acceder a subvenciones afecta a quienes les hubiera sido impuesta la correspondiente pena (artículos 305, 305 bis, 306, 307, 307 bis, 307 ter, 308 y 310 bis, art. 286 ter, 418, 424, 429, y 436) e incluso a quienes sin haberle sido impuesta en la condena hubieran incurrido en alguno de los delitos que se mencionan.

Por último, debe destacarse que no basta para incurrir en la prohibición con el simple procesamiento o la acusación, ni siquiera con la existencia de una sentencia, sino que es necesario que ésta haya adquirido firmeza.

---

(13) Un criterio matizado sobre esta posibilidad puede verse en Rodríguez Castaño, A., en «Los sujetos de la relación jurídica…», *ob cit.,* p. 344.

De conformidad con el art. 20 LGS la BDNS contendrá la identificación de las personas o entidades incursas en la prohibición contemplada en la letra *a)* del apartado 2 del artículo 13. La inscripción permanecerá registrada en la BDNS hasta que transcurran 10 años desde la fecha de finalización del plazo de prohibición.

La comunicación de la prohibición de obtener subvenciones por esta causa se efectuará a la BDNS por el Tribunal que haya dictado la sentencia; dicha comunicación deberá concretar las fechas de inicio y finalización de la prohibición recaída; para los casos en que no sea así, se instrumentará reglamentariamente el sistema para su determinación y registro en la Base de Datos (14).

b) *Haber solicitado la declaración de concurso voluntario, haber sido declarados insolventes en cualquier procedimiento, hallarse declarados en concurso, salvo que en éste haya adquirido la eficacia un convenio, estar sujetos a intervención judicial o haber sido inhabilitados conforme a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sin que haya concluido el período de inhabilitación fijado en la sentencia de calificación del concurso.*

Con esta prohibición lo que se pretende no es otra cosa que evitar que los caudales públicos vayan a manos de beneficiarios o entidades colaboradoras económicamente insolventes, con el riesgo de que no se apliquen a sus fines.

A efectos de la prohibición se considera que se da la situación de insolvencia bien porque el propio interesado la confiese, bien porque la declare el juez o una autoridad administrativa. El primer supuesto se da en el caso del concurso de acreedores solicitado por el propio deudor, en cuyo caso no se requiere que exista declaración judicial. De acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, el deudor tiene el deber de solicitar la declaración de concurso (concurso voluntario) cuando conozca su estado de insolvencia; pero tiene también la facultad de anticiparse a éste, por lo que su estado de insolvencia podrá ser no sólo actual, sino futuro, previsto como «inminente» (art. 2.3). Esta situación de inminencia se considera, por tanto, causa suficiente para privar de la condición de beneficiario al eventual solicitante de la subvención. Pero la solicitud de concurso puede también formularse por un acreedor (art. 13). En este caso la solicitud podrá desembocar en la declaración judicial de concurso (concurso necesario) o en la desestimación.

(14) La DA 24.ª de la LGS prevé que «El Ministerio de Justicia proporcionará a la Base de Datos Nacional de Subvenciones, estableciendo las medidas de seguridad oportunas, la información referida a las penas y medidas de prohibición de acceso a subvenciones contenida en el Registro Central de Penados y en el Registro Central de Medidas Cautelares, Requisitorias y Sentencias No Firmes, sin que para ello sea preciso requerir la autorización de los interesados. A partir de su puesta en marcha, la obligación impuesta a los Tribunales en el artículo 20.4 será instrumentada a través de esta medida».

Pues bien, en el concurso necesario sólo cuando exista auto de declaración se producirá la incapacidad para ser beneficiario. Si el concurso desembocara en una sentencia que lo califique de culpable ésta contendrá entre sus pronunciamientos la inhabilitación de las personas afectadas por la calificación para administrar sus bienes durante un período de dos a quince años, período al cual se extenderá la prohibición de ser beneficiario.

De otra parte, la expresión «haber sido declarados insolventes en cualquier procedimiento» revela la voluntad de hacer extensiva la prohibición a los supuestos en que un procedimiento administrativo, como el administrativo de apremio, termine con la declaración de fallido de los obligados al pago (art. 173 LGT). Dicha declaración tiene como presupuesto que las deudas tributarias resulten incobrables por insolvencia probada de los obligados tributarios (art. 76 LGT). Por el contrario, no constituyen causa impeditiva la intervención administrativa pues el precepto exige específicamente que sea de carácter judicial.

La prohibición, que es razonable en lo que se refiere a la obtención de la condición de entidad colaboradora o en las subvenciones destinadas al fomento de una actividad económica, podría ser inadecuada si se torna en un obstáculo absoluto para otorgar ciertas ayudas sociales de las que no sería equitativo privar a determinados insolventes. En este último caso, a las bases reguladoras corresponderá establecer la correspondiente excepción, al amparo de la previsión del primer párrafo de este apartado 2.

Finalmente, señalemos que la prohibición no opera sólo en el momento de la concesión sino también en el momento del cobro en el caso de que esté prevista la realización de pagos anticipados, como prevé el artículo 34.4 de la Ley, según veremos en su momento (*cfr.* cap. VIII, apartado 4.1).

c) *Haber dado lugar, por causa de la que hubiesen sido declarados culpables, a la resolución firme de cualquier contrato celebrado con la Administración*

Esta causa es idéntica a la del artículo 71.2.*d)* de la LCSP, debiendo ser también idénticos en ambos ámbitos, el contractual y el subvencional, la apreciación y al alcance de la prohibición (art. 13.6 LGS), estableciendo expresamente el artículo 28 RLGS que *«el alcance y la duración de la prohibición para obtener la condición de beneficiario o de entidad colaboradora serán los mismos que los que se acuerden para la prohibición de contratar»*. Añade el precepto reglamentario que *«la resolución por la que se establezca la prohibición para contratar tal y como se regula en el artículo 19 del Reglamento de Contratos de las Administraciones Públicas aprobado mediante Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, deberá pronunciarse también acerca de la prohibición para obtener subvenciones»*.

d) *Estar incursa la persona física, los administradores de las sociedades mercantiles o aquellos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas, en alguno de los supuestos de la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado, de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, o tratarse de cualquiera de los cargos electivos regulados en la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, en los términos establecidos en la misma o en la normativa autonómica que regule estas materias.*

Con esta prohibición, la LGS, de acuerdo con el propósito al que hemos aludido anteriormente de sistematizar las prohibiciones para ser beneficiario establecidas en diversas disposiciones, ha recogido las que supuestamente derivan de la legislación vigente en materia de incompatibilidades de cargos y funcionarios públicos. Así lo corrobora la referencia a que la prohibición alcanza a cuantos estén incursos en «alguno de los supuestos» o a los cargos electivos en «los términos establecidos» en las disposiciones que se citan. Y es precisamente ésta la causa por la que no resulta fácil determinar el alcance de la prohibición, pues en ninguna de las leyes a las que se hace la remisión se establece la prohibición de ser beneficiario de subvenciones públicas. La situación es bien distinta a la que se da en el ámbito contractual, tomado como referencia, pues en las disposiciones citadas se incluyen prohibiciones expresas de contratar con la Administración o se prohíbe el ejercicio de actividades empresariales o profesionales a las que es inherente la posibilidad de contratar. No es éste el caso de la solicitud de subvenciones que ni constituye un «supuesto» contemplado expresamente ni supone necesariamente el ejercicio de actividades empresariales o profesionales prohibidas a los sujetos afectados por la incompatibilidad.

Para entender el sentido de la prohibición y, sobre todo, para acotar su alcance hay que empezar por delimitar el ámbito subjetivo del precepto, que está constituido por las personas físicas o las personas jurídicas cuyos administradores o representantes estén comprendidos en el de aplicación de las leyes que se citan, lo cual no ofrece especial dificultad por cuanto dicho ámbito aparece claramente delimitado. No ocurre lo mismo en lo que se refiere a la determinación del alcance material de la prohibición, entre otros motivos porque no queda definido si la prohibición de que las indicadas personas obtengan subvenciones afecta a cualesquiera que pudiera establecer una Administración Pública o sólo a algunas de ellas, y en tal caso cuales serían éstas.

Comenzando por la primera de las leyes a la que se hace remisión, lo que se contempla en materia de subvenciones en el art. 14 de la Ley 3/2015, de 30 de marzo, que lleva por rúbrica «Limitaciones patrimoniales en participaciones societarias»

es la prohibición de que los altos cargos (15) tengan, por sí o por persona interpuesta, *«participaciones directas o indirectas superiores a un diez por ciento en empresas en tanto tengan conciertos o contratos de cualquier naturaleza con el sector público estatal, autonómico o local, o que reciban subvenciones provenientes de cualquier Administración Pública»;* lo que si bien se mira más que una prohibición es una implícita admisión de que se pueden recibir subvenciones, sin perjuicio de que ello arrastre un límite a las participaciones patrimoniales.

De otra parte, la citada Ley 3/2015 en su título II regula los conflictos de intereses y establece un régimen de incompatibilidades de aplicación a los citados altos cargos, los cuales deben evitar que sus *«intereses personales puedan influir indebidamente en el ejercicio de sus funciones y responsabilidades»* y

---

(15) Se consideran altos cargos en el art. 1.2 de la Ley los siguientes:

A los efectos previstos en esta ley, se consideran altos cargos:

a) *Los miembros del Gobierno y los Secretarios de Estado.*

b) *Los Subsecretarios y asimilados; los Secretarios Generales; los Delegados del Gobierno en las Comunidades Autónomas y en Ceuta y Melilla; los Delegados del Gobierno en entidades de Derecho Público; y los jefes de misión diplomática permanente, así como los jefes de representación permanente ante organizaciones internacionales.*

c) *Los Secretarios Generales Técnicos, Directores Generales de la Administración General del Estado y asimilados.*

d) *Los Presidentes, los Vicepresidentes, los Directores Generales, los Directores ejecutivos y asimilados en entidades del sector público estatal, administrativo, fundacional o empresarial, vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado que tengan la condición de máximos responsables y cuyo nombramiento se efectúe por decisión del Consejo de Ministros o por sus propios órganos de gobierno y, en todo caso, los Presidentes y Directores con rango de Director General de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social; los Presidentes y Directores de las Agencias Estatales, los Presidentes y Directores de las Autoridades Portuarias y el Presidente y el Secretario General del Consejo Económico y Social.*

e) *El Presidente, el Vicepresidente y el resto de los miembros del Consejo de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, el Presidente del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, el Presidente de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, el Presidente, Vicepresidente y los Vocales del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Presidente, los Consejeros y el Secretario General del Consejo de Seguridad Nuclear, así como el Presidente y los miembros de los órganos rectores de cualquier otro organismo regulador o de supervisión.*

f) *Los Directores, Directores ejecutivos, Secretarios Generales o equivalentes de los organismos reguladores y de supervisión.*

g) *Los titulares de cualquier otro puesto de trabajo en el sector público estatal, cualquiera que sea su denominación, cuyo nombramiento se efectúe por el Consejo de Ministros, con excepción de aquellos que tengan la consideración de Subdirectores Generales y asimilados.*

deben *«ejercer sus funciones con dedicación exclusiva y no podrán compatibilizar su actividad con el desempeño, por sí, o mediante sustitución o apoderamiento, de cualquier otro puesto, cargo, representación, profesión o actividad, sean de carácter público o privado, por cuenta propia o ajena. Tampoco podrán percibir cualquier otra remuneración con cargo a los presupuestos de las Administraciones públicas o entidades vinculadas o dependientes de ellas, ni cualquier otra percepción que, directa o indirectamente, provenga de una actividad privada simultánea».*

La situación es análoga en quienes resulten afectados por la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, que están igualmente sometidos a un régimen severo de incompatibilidades en cuanto al ejercicio de actividades públicas o privadas (16) pero sin que se establezca prohibición para ser beneficiario de subvenciones, sin perjuicio del deber de abstención regulado en la LRJSP (art. 23).

Por su parte, la LOREG (art. 157) regula el régimen de incompatibilidad de los Diputados y Senadores para el desempeño, por sí o mediante sustitución, de cualquier otro puesto, profesión o actividad, públicos o privados, o para el desempeño de cualquier otro puesto que figure al servicio o en los Presupuestos de los órganos constitucionales, de las Administraciones Públicas, sus organismos y entes públicos, empresas con participación pública directa o indirecta, mayoritaria, o con cualquier actividad por cuenta directa o indirecta de los mismos, pero ninguna prohibición establece para ser beneficiario. Con respecto a la condición

(16) Los supuestos de incompatibilidad regulados en la Ley 53/1984 de 26 de diciembre, son de aplicación a:

- *El personal civil y militar al servicio de la Administración del Estado y de sus organismos autónomos.*
- *El personal al servicio de las Administraciones de las CC. AA. y de los Organismos de ellas dependientes, así como de sus Asambleas Legislativas y órganos institucionales.*
- *El personal al servicio de las Corporaciones Locales y de los organismos de ellas dependientes.*
- *El personal al servicio de entes y organismos públicos.*
- *El personal que desempeñe funciones públicas y perciba sus retribuciones mediante arancel.*
- *El personal al servicio de la Seguridad Social, de sus Entidades Gestoras y de cualquier otra entidad u organismo de la misma.*
- *El personal al servicio de entidades y corporaciones de Derecho Público cuyos presupuestos se doten ordinariamente, en más de un 50 por 100, con subvenciones u otros ingresos procedentes de las administraciones públicas.*
- *El personal que preste servicios en empresas en las que la participación del capital de las administraciones públicas, directa o indirectamente, sea superior al 50 por 100.*
- *El personal al servicio del Banco de España y de las instituciones financieras públicas.*
- *El restante personal al que resulte de aplicación el régimen estatutario de los funcionarios públicos.*

de concejal (art. 178), no se prohíbe con carácter general el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, salvo el ejercicio de algunas en la medida en que supongan relación directa con la Corporación, como la de ser contratistas o subcontratistas de contratos cuya financiación total o parcial corra a cargo de la Corporación Municipal o de establecimientos de ella dependientes, pero omite toda referencia a la percepción de subvenciones. También en estos supuestos la solicitud de subvenciones para sí se verá afectada por el deber de abstención, no regulado en la LOREG sino en la LRJSP.

En vista de la situación, consideramos que la única forma de dar el sentido a la prohibición de la LGS es entenderla referida a las subvenciones ligadas a las actividades que se realicen directamente por los sujetos afectados o por las personas jurídicas de las que sean administradores, de manera que no podrán acceder a subvenciones dichas personas en la medida en que vayan ligadas a las actividades públicas o privadas incompatibles con su condición. Las incompatibles son unas concretas actividades, no las personas. La incompatibilidad al fin no es sino la prohibición de realizar una de dos posibles actividades por la influencia negativa que la una puede tener en la otra. La objetividad de la autoridad o funcionario público puede verse afectada, no sólo de forma directa e inmediata por razón de su intervención en un concreto procedimiento administrativo, sino por la realización de una determinada actividad respecto de la cual ostente unos intereses que pueden colisionar indirectamente con el interés público. Por ello la prohibición va más allá del deber de abstención. Ahora bien, en dichas normas se contienen a veces excepciones a la incompatibilidad (administración del patrimonio personal o creación literaria, artística o científica). A quienes se encuentren comprendidos en estas excepciones les será de aplicación únicamente el deber de abstención de la LRJSP (art. 23) y, en su caso, de la Ley 3/2015 (art. 12). En otras palabras, para acceder a la condición de beneficiario de una subvención no ligada a una actividad incompatible (v. gr. para solicitar una beca de estudios) no existe prohibición sino sólo deber de abstención.

Un caso singular lo constituyen los miembros electivos de las Corporaciones locales. A éstos les es de aplicación el régimen de incompatibilidades de la LOREG, en la cual, según se ha dicho, se les prohíbe que contraten con la corporación pero no que perciban subvenciones, con la problemática ya estudiada. Pero además, la LBRL, en su artículo 75, extiende el régimen de incompatibilidades de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, a los miembros expresados que desempeñen sus cargos con dedicación exclusiva. Por tanto, quedarán sujetos al régimen de incompatibilidades de funcionarios y, de consiguiente, afectados por la prohibición de obtener subvenciones en igual medida que éstos.

e) *No hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o frente a la Seguridad Social impuestas por las disposiciones vigentes, en la forma que se determine reglamentariamente*

La LGS se refiere a la necesidad de estar al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social en dos preceptos que se corresponden con dos momentos del procedimiento de concesión: en el artículo 13, en el que se establecen los requisitos para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora, y en el artículo 34 en el que se establece esta circunstancia como requisito para el pago de la subvención al beneficiario, lo que, en definitiva, supone que la regularidad debe permanecer en el tiempo hasta este último momento. A su vez, en el artículo 14, relativo a las obligaciones a cargo del beneficiario, se incluye entre las mismas *«acreditar con anterioridad a dictarse la propuesta de resolución de concesión que se halla al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social, en la forma que se determine reglamentariamente»*. En rigor, en este último artículo lo que se establece no es una obligación del beneficiario sino un requisito para serlo, que deberá ser apreciado de forma automática por la Administración conjuntamente con los demás requisitos de los solicitantes.

La regulación legal se completa con lo dispuesto en los artículos 18 y 19 del RLGS, de conformidad con el mandato de desarrollo contenido en el precepto legal, y con lo establecido en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en lo sucesivo, RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, en sus artículos 70 a 75, que modifica en algún aspecto al primero.

En línea de principio, la exigencia legal se funda en razones que de puro obvias no precisan de especial justificación. La realidad, sin embargo, es lo suficientemente variada y compleja como para que hayan surgido numerosos problemas de aplicación práctica, que el RLGS ha abordado con amplitud tanto en el plano sustantivo como en el formal (forma de acreditación) al que nos referiremos después. Frecuentemente los beneficiarios de las ayudas públicas pertenecen a sectores marginales de población a los que exigir que acrediten su situación tributaria puede resultar innecesario, por no decir cómico, sobre todo si se trata de remediar estados de necesidad primarios. En otras ocasiones, las subvenciones van destinadas a instituciones que o no son contribuyentes o tienen un régimen tributario peculiar (entidades total o parcialmente exentas), respecto de las cuales la acreditación, al menos en algunos aspectos, se convierte en un trámite superfluo. Finalmente, en el ámbito empresarial, las ayudas pueden ir destinadas a hacer viables económicamente empresas que necesitan la subvención para pagar sus deudas, entre ellas las tributarias y sociales. Todo ello explica el cúmulo de problemas que ha generado la aplicación de esta exigencia legal, algunos de

ellos comunes con el precepto análogo que rige en el ámbito de la contratación administrativa, a los que han dado amplia respuesta el RLGS y el RGAT.

A partir de las disposiciones citadas, el requisito de estar al corriente de obligaciones tributarias y sociales queda configurado en sus líneas básicas del siguiente modo:

1) Perceptores a los que alcanza el deber

No existe en el aspecto subjetivo peculiaridad alguna con respecto al ámbito de aplicación de las demás prohibiciones que venimos considerando. Todos los beneficiarios que, a su vez, vengan sujetos a los correspondientes tributos quedan afectados por la prohibición, con la única excepción de quienes «por la naturaleza de la subvención» queden exonerados por su normativa reguladora al amparo de la previsión del apartado 2 del art. 13.

Así pues, a la vista de los artículos 18 y 19 del RLGS citados, no puede decirse que éste haya flexibilizado lo más mínimo el deber de cumplir las obligaciones expresadas en el plano subjetivo; la flexibilidad que introduce lo es exclusivamente en la medios y forma de acreditación de su cumplimiento, según veremos.

2) Alcance de la exigencia legal

Estar al corriente de obligaciones tributarias y con la Seguridad Social implica haber cumplido con una larga serie de deberes, en su vertiente sustantiva y formal, cuya acreditación es tarea prácticamente imposible, que sólo tras una comprobación inspectora podría conseguirse con ciertas garantías. Evidentemente no es esto lo que se pretende sino algo más modesto y factible. De conformidad con los artículos 18 RLGS y 74 RGAT se entenderá que el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las circunstancias que allí se determinan, circunstancias que van referidas fundamentalmente al cumplimiento de deberes formales y a la ausencia de deudas en período ejecutivo.

Las expresadas circunstancias se relacionan en el artículo 18 del RLGS, cuyo contenido se ha visto parcialmente modificado por el artículo 74 del RGAT o quizá, más bien, complementado, pues la relación de obligaciones tributarias contenida en el primero queda abierta a cualesquiera otras circunstancias previstas en la legislación tributaria. A tenor del segundo de los preceptos citados, se considerará que los beneficiarios o las entidades colaboradoras se encuentran al corriente de las obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las circunstancias siguientes:

A) *Estar dado de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, cuando se trate de personas o entidades obligados a estar en dicho censo, y estar dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando se trate de sujetos pasivos no exentos dicho impuesto.*

B) *Haber presentado las autoliquidaciones que correspondan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

C) *Haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual correspondiente a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.*

D) *Haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y, en su caso, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

E) *Haber presentado las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes a los tributos locales.*

F) *Haber presentado las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información reguladas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

G) *No mantener con la Administración tributaria expedidora del certificado deudas o sanciones tributarias en período ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida.*

H) *No tener pendientes de ingreso multas ni responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.*

I) *Haber presentado las autoliquidaciones que, en su caso, correspondan por los impuestos especiales, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, el Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.*

Como diferencia significativa entre los dos preceptos reglamentarios hay que señalar la referencia a las obligaciones con las entidades locales, cuyo alcance precisa el reproducido precepto del RGAT, mientras que en el artículo 18 RLGS se hace una remisión a las condiciones fijadas por la correspondiente Administración autonómica o local. En la legislación de régimen local el artículo 189.2 TRLHL recoge la obligación de los perceptores de subvenciones concedidas con cargo a los presupuestos de la respectiva Entidad o de sus Organismos autónomos de acreditar, antes de su percepción, que se encuentran al corriente de sus obligaciones fiscales con la Entidad y en el artículo 59.3 del Real Decreto 500/1990 se dispone que las Entidades locales establecerán en las bases de

ejecución del Presupuesto la forma en que los perceptores de subvenciones acreditarán encontrarse al corriente de sus obligaciones fiscales con las mismas. La normativa local, amén de que establece la exigencia como requisito para el cobro y no para la concesión, puede considerarse subsistente si bien debe aplicarse dentro del marco de la nueva legislación estatal.

A las Comunidades Autónomas competerá fijar las condiciones en las que se considera que un beneficiario o entidad colaboradora está al corriente de obligaciones con la misma, pues de ellas no se ocupa el artículo 74 del RGAT.

Pensamos también que se ha de considerar vigente la previsión contenida en el artículo 18 del RLGS en el sentido de que el solicitante de una subvención de la Administración General del Estado habrá de acreditar exclusivamente su situación con respecto a ésta; pero si la subvención se solicita de una Comunidad Autónoma o de una Entidad local habrá de estar al corriente en sus obligaciones con la entidad concedente, además de con el Estado, pues la regulación de esta cuestión es ajena a la finalidad de la regulación contenida en el RGAT, amén de que una interpretación distinta resultaría sencillamente inaplicable. En efecto, no puede exigirse a quien solicite una subvención del Estado o de una Comunidad Autónoma o Entidad local que acredite su situación tributaria con los más de 8.000 Ayuntamientos existentes en nuestro país. El hecho de que haya de acreditarse, sea cual sea la entidad concedente, la situación con el Estado encuentra fácil explicación si se considera que todas las Administraciones territoriales se financian en buena medida con la recaudación de tributos de titularidad estatal.

Según el artículo 19 del RLGS, básico como el artículo 18, se considerará que los beneficiarios o las entidades colaboradoras se encuentran al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones con la Seguridad Social, cuando no tengan deudas por cuotas o conceptos de recaudación conjunta con las mismas, o las derivadas del incumplimiento de dichas obligaciones de cotización o cualesquiera otras deudas con la Seguridad Social de naturaleza pública. Se considerará que los beneficiarios o las entidades colaboradoras se encuentran al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones con la Seguridad Social cuando las deudas estén aplazadas, regularizadas por medio de convenio concursal o acuerdo singular, en moratoria o se hubiera acordado su suspensión con ocasión de la impugnación de tales deudas. El precepto, como puede verse, y sin que se aprecie una explicación clara de la diferencia, no contempla el incumplimiento de obligaciones formales, como situación que vede el acceso a las subvenciones, sino sólo la existencia de deudas en situación irregular.

3) Dimensión temporal

El deber de hallarse al corriente del cumplimiento de las obligaciones tributarias opera como requisito para obtener la condición de beneficiario, pero va referido no al momento de la concesión (fecha incierta), sino a las declaraciones y autoli-

quidaciones [circunstancias *b)* a *e)*] cuyo plazo reglamentario de presentación hubiese vencido en los doce meses precedentes a los dos meses inmediatamente anteriores a la fecha de la certificación acreditativa de la situación (art. 74.3 RGAT). Dicha situación debe perdurar durante todo el procedimiento administrativo, como lo demuestra que para el pago de la subvención nuevamente se exija el requisito. En consecuencia, las obligaciones materiales y formales cuyo cumplimiento se toma en consideración no son todas las que pudiera haber contraído el solicitante sino aquellas cuyo vencimiento hubiera tenido lugar en el indicado período, de manera que una obligación formal de años anteriores que permanezca incumplida no será impeditiva a menos que hubiera dado lugar a una deuda tributaria que se encuentre en vía de apremio. Por el contrario, si dicha deuda estuviera viva en el momento de expedir la certificación, sí que constituirá impedimento para ser beneficiario, salvo que mediara aplazamiento o suspensión, pues la existencia de deuda es impeditiva con independencia del año de devengo.

f) *Tener la residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.*

Esta exigencia legal requiere la colaboración de una norma reglamentaria mediante la que se determinen los países y territorios que tienen la condición de paraísos o territorios fiscales (países de nula o baja tributación o no acogidos convenios de intercambio de información), lo que se llevó a cabo mediante Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. No obstante, el RLGS (art. 20) ha introducido la matización siguiente: *«a menos que tengan la condición de órganos consultivos de la Administración española, o que por la naturaleza de la subvención se exceptúe por su normativa reguladora».* Dicha condición la tienen las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación.

A efectos de determinar la residencia fiscal (domicilio fiscal, en la legislación tributaria) se ha de distinguir entre residentes y demás obligados a declarar por los impuestos personales sobre la renta por la legislación española, de una parte, y los demás residentes, de otra. En el primer caso, se atenderá a la situación correspondiente al período impositivo de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre Sociedades cuyo plazo reglamentario de presentación hubiese vencido en los doce meses precedentes al mes inmediatamente anterior a la fecha de solicitud de la subvención salvo que el beneficiario hubiera declarado posteriormente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el cambio de domicilio fiscal. En el caso de no residentes en territorio español que no estuvieran obligados a presentar declaración anual, se atenderá a la situación correspondiente en el mes anterior a la fecha de solicitud de la subvención.

g) *No hallarse al corriente de pago de obligaciones por reintegro de subvenciones en los términos que reglamentariamente se determinen.*

De la concesión de la subvención deriva una serie de obligaciones para el beneficiario o para la entidad colaboradora cuyo incumplimiento le acarreará, por lo común, consecuencias sancionadoras o reparadoras (reintegro de lo percibido). Estas últimas podrán llegar a impedir el acceso a nuevas subvenciones, con independencia de que se tramite o no un expediente sancionador por las mismas causas. Lo determinante será el dato objetivo de que la deuda por el reintegro esté pendiente de cobro y en período ejecutivo o, en el caso de beneficiarios o entidades colaboradoras contra los que no proceda la utilización de la vía de apremio, que las deudas no hayan sido atendidas en período voluntario (art. 21 RLGS). En consecuencia, la falta de justificación o el incumplimiento de cualquier otro deber impuesto en la concesión de una subvención anterior para que se torne en causa impeditiva de la obtención de nuevas subvenciones habrá de desembocar en un expediente de reintegro, cuyo cobro no se haya producido en voluntaria. Independientemente de ello en el artículo 35 LGS se autoriza la retención del pago de la nueva subvención, como medida cautelar, una vez acordado el inicio del procedimiento de reintegro.

Se considerará que los beneficiarios o las entidades colaboradoras se encuentran al corriente en el pago de obligaciones por reintegro de subvenciones cuando las deudas estén aplazadas, fraccionadas o se hubiera acordado su suspensión con ocasión de la impugnación de la correspondiente resolución de reintegro.

h) *Haber sido sancionado mediante resolución firme con la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones conforme a ésta u otras leyes que así lo establezcan.*

La sanción consistente en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones se contempla en el artículo 59 de la LGS y en el artículo 186 de la Ley General Tributaria (LGT), y no hay que descartar que venga impuesta en otras leyes estales o autonómicas. La LGS contempla, además, la sanción de pérdida de la posibilidad de actuar como entidad colaboradora en la gestión de subvenciones, que no se contempla en la LGT. En el ámbito subvencional la sanción puede imponerse en determinados supuestos de infracciones graves o muy graves y su duración máxima es de tres años en las graves (art. 62 LGS) y de cinco años en las muy graves (art. 63 LGS). También en el ámbito tributario la sanción se reserva para determinados supuestos de infracciones graves o muy graves y su duración es de un año para las primeras y de dos para las segundas, pudiendo llegar hasta cinco en las últimas en caso de concurrencia de ciertas circunstancias de agravación.

Análogamente a la prohibición de la letra *a)* anterior, la de obtener subvenciones o actuar como entidad colaboradora en el supuesto que nos ocupa ha

de considerarse como una remisión a lo establecido en las correspondientes normas sancionadoras o quizá, más exactamente, como un recordatorio de la necesidad de que se aplique por los órganos concedentes la sanción consistente en no poder obtener subvenciones, sanción que se habrá impuesto de conformidad con el correspondiente procedimiento sancionador y con las normas sancionadoras citadas. No se trata, pues, de una prohibición adicional a la que resulta de la aplicación de la sanción, sino de la aplicación de la sanción misma. De ahí que, aunque no se hace referencia en el texto que estamos considerando a la sanción de pérdida de la posibilidad de actuar como entidad colaboradora, a la que también se refieren los artículos 59, 62 y 63 LGS, ésta debe considerase igualmente aplicable en los supuestos allí contemplados. Por tanto, de la sanción descrita en la letra *a)* del artículo 59.3 LGS (pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones) derivará exclusivamente la prohibición de obtener ulteriores subvenciones y de la sanción de la letra *b)* (pérdida de la posibilidad de actuar como entidad colaboradora) derivará, también con carácter exclusivo, la prohibición de ser entidad colaboradora, aunque esta última no se mencione en el precepto que analizamos.

Por último, señalemos que, como expresamente prevé el texto legal, es condición necesaria para aplicar la prohibición de ser beneficiario que la correspondiente resolución sancionadora haya adquirido firmeza. De acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico la firmeza se produce cuando la resolución deviene inatacable, por no ser susceptible de recurso, por no haber sido impugnada en plazo, o cuando habiendo sido recurrida en vía jurisdiccional se hubiera resuelto en ésta sin posibilidad de ulterior recurso.

De conformidad con el art. 20 LGS, la BDNS contendrá la identificación de las personas o entidades incursas en la prohibición contemplada en la letra *h)* del apartado 2 del artículo 13. La inscripción permanecerá registrada en la BDNS hasta que transcurran 10 años desde la fecha de finalización del plazo de prohibición.

La prohibición de obtener subvenciones por esta causa será comunicada a la BDNS por la autoridad que haya impuesto la sanción administrativa; la comunicación deberá concretar las fechas de inicio y finalización de la prohibición recaída; para los casos en que no sea así, se instrumentará reglamentariamente el sistema para su determinación y registro en la Base de Datos.

i) *No podrán acceder a la condición de beneficiarios las agrupaciones previstas en el artículo 11.3, párrafo segundo cuando concurra alguna de las prohibiciones anteriores en cualquiera de sus miembros.*

En este párrafo la LGS no establece una nueva prohibición sino que declara aplicables las anteriores a las agrupaciones sin personalidad ya estudiadas cuando concurra la prohibición en cualquiera de sus socios.

j) *Las prohibiciones de obtener subvenciones afectarán también a aquellas empresas de las que, por razón de las personas que las rigen o de otras circunstancias, pueda presumirse que son continuación o que derivan, por transformación, fusión o sucesión, de otras empresas en las que hubiesen concurrido aquéllas.*

Como en el caso anterior la LGS no establece una nueva prohibición sino especifica el alcance subjetivo de las prohibiciones anteriores.

En la misma línea, tras la relación de prohibiciones, en el apartado 3 del artículo, se refiere a un caso singular, no exento de importancia en la actividad subvencional, que es el que afecta a las asociaciones. El citado apartado dispone:

«En ningún caso podrán obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora de las subvenciones reguladas en esta Ley las asociaciones incursas en las causas de prohibición previstas en los apartados 5 y 6, del artículo 4, de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Tampoco podrán obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora las asociaciones respecto de las que se hubiera suspendido el procedimiento administrativo de inscripción por encontrarse indicios racionales de ilicitud penal, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 30, apartado 4, de la Ley Orgánica 1/2002, en tanto no recaiga resolución judicial firme en cuya virtud pueda practicarse la inscripción en el correspondiente Registro.»

Mediante este precepto quedan excluidas de la condición de beneficiario las asociaciones a favor de las cuales la propia Ley de Asociaciones prohibía que recibieran ayuda de los poderes públicos por practicar la discriminación por razón de sexo, raza, religión, etc., o por promover el odio o la violencia, así como por existir indicios racionales de ilicitud penal en su constitución.

k) *En el párrafo 3 bis del artículo 13, incorporado por el artículo 214 del R.D.-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, se establece un requisito a las personas las personas físicas y jurídicas, distintas de las entidades de derecho público, con ánimo de lucro sujetas a la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales para ser beneficiarias de subvenciones de importe superior a 30.000 euros, que es cumplir los plazos de pago que se establecen en la citada Ley.*

Cualquier financiación que permita el cobro anticipado de la empresa proveedora se considerará válida a efectos del cumplimiento de este apartado, siempre y cuando su coste corra a cargo del cliente y se haga sin posibilidad de recurso al proveedor en caso de impago.

Salvo que las bases reguladoras prevean otro plazo o momento de acreditación, ésta se efectuará en el plazo de 10 días hábiles desde la notificación de la propuesta de resolución provisional a los interesados para los que se propone la concesión de la subvención.

En el caso de que se prescinda del trámite de audiencia por no figurar en el procedimiento ni ser tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por los interesados, la acreditación se efectuará en el plazo de 10 días desde la notificación del requerimiento dirigido al efecto por el órgano instructor previo a la propuesta de resolución definitiva.

No obstante, si la certificación de auditor o el informe de procedimientos acordados no pudiere obtenerse antes de la terminación del plazo establecido para su presentación, se aportará justificante de haber solicitado dicho medio de acreditación y una vez obtenido se presentará inmediatamente y, en todo caso, antes de la resolución de concesión.

A los efectos de la LGS, se entenderá cumplido el requisito cuando el nivel de cumplimiento de los plazos de pago previstos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, sea igual o superior al porcentaje previsto en la disposición final sexta, letra d), apartado segundo, de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas.

l) *Requisitos impuestos por la normativa reguladora.*

Las prohibiciones o requisitos negativos expresados son comunes a las distintas subvenciones, con las excepciones que, en su caso, se contemplen en la normativa reguladora, pero no son los únicos. Ciertamente, las normas reguladoras de la concesión deberán establecer en positivo los *«requisitos que deberán reunir los beneficiarios para la obtención de la subvención»* (art. 17.3 LGS), según vimos más atrás; pero, dado su carácter de normas reglamentarias, no pueden establecer prohibiciones generales, ni imponer obligaciones o limitar derechos de los ciudadanos más que de manera complementaria y subordinada a la Ley. Como afirma el TS en sentencia de 20 de diciembre de 1995 en relación con análogo precepto de la LCAP, «no es dudoso que la capacidad para contratar, y todo lo que sobre ella incide como son las «prohibiciones para contratar», constituyen materia reservada en la ley. Conclusión que, además de no ser dudosa, se encuentra avalada por la realidad normativa. Tanto la ley vigente cuando los hechos enjuiciados acaecieron (art. 9 LCE), como en la actualidad (art. 20 LCAP) regulan esta cuestión. Establecida la conclusión anterior, que es premisa de nuestro razonamiento, y relacionándola con la cualidad de la norma impugnada, es patente la nulidad

de ésta. Pues es clara la improcedencia de introducir prohibiciones de contratar mediante normas que tengan rango inferior a la Ley, y mucho más si tienen tan ínfima jerarquía normativa como la que corresponde a la que aquí es examinada: «Pliego de condiciones particulares» aprobado por Orden la Consejería».

Consecuentemente, el reglamento podrá venir a complementar la Ley pero no a sustituirla. Distinta cuestión sería que las bases reguladoras vinieran aprobadas excepcionalmente por una norma legal, en cuyo caso ningún inconveniente existiría obviamente en que se establecieran prohibiciones adicionales.

m) *Restricciones de índole presupuestaria.*

También existe una peculiar restricción subjetiva para acceder a las subvenciones que deriva de la legalidad presupuestaria, ya que, como se pondrá de manifiesto en su momento (*cfr.* cap. V, apartado 3.1), los artículos de la clasificación económica asignan los créditos agrupando las distintas clases de administrados que pueden acceder a la condición de perceptores con cargo a los mismos: Administración del Estado, Organismos autónomos, Seguridad Social, Empresas públicas, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales, empresas privadas, y familias e instituciones sin fines de lucro. Sólo los perceptores que vienen comprendidos en los correspondientes artículos tienen acceso a la subvención a ellos imputable. El Reglamento de Subvenciones ha venido a mitigar las consecuencias de esta limitación al permitir que la cuantía total máxima convocada pueda distribuirse entre distintos créditos (art. 58).

3.2 **Forma de acreditar que no se incurre en las prohibiciones**

La LGS dedica el apartado 7 del artículo 13 a regular la forma de acreditar que los interesados no están incursos en las prohibiciones establecidas en los apartados anteriores para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora. El precepto ha sido objeto de un amplio y flexible desarrollo reglamentario que examinaremos de forma conjunta con el precepto legal. En el procedimiento de concurrencia competitiva se contienen normas especiales en relación con la acreditación de estos extremos, a las que nos referiremos igualmente (arts. 23.3 y 4 LGS).

Se establecen en el citado apartado 7 de la Ley como posibles formas de acreditación las siguientes:

a) testimonio judicial,

b) certificados telemáticos o transmisiones de datos,

c) certificación administrativa y

d) declaración responsable otorgada ante una autoridad administrativa o notario público cuando la certificación no pueda ser expedida por la autoridad competente.

No se establece ningún orden de prelación entre las tres primeras formas de justificación, que se utilizarán «según los casos», mientras que la última, la declaración responsable, se considera sustitutoria de la certificación administrativa.

3.3 **Acreditación mediante declaración responsable.**

Aun cuando la acreditación mediante declaración responsable de no estar incurso en las prohibiciones para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora está prevista en la Ley para los casos en que la certificación administrativa no pueda ser expedida por la autoridad competente, de conformidad con el desarrollo reglamentario deviene en la forma más común de acreditación. En efecto, de acuerdo con el artículo 26 RLGS el beneficiario o la entidad colaboradora acreditarán que no están incursos en ninguna de las prohibiciones previstas en el artículo 13 de la Ley mediante la presentación de declaración responsable ante el órgano concedente de la subvención, excepto en los casos en que expresamente se establece otra forma de acreditación. Por tanto, sólo queda excluido de esta modalidad el cumplimiento de obligaciones tributarias o con la Seguridad Social y la residencia fiscal, que se han de acreditar mediante las certificaciones previstas en el artículo 22 del RLGS. Pero también para la acreditación de la situación tributaria y con la Seguridad Social se admite en diversidad de casos la declaración responsable, según veremos.

No se contiene en la LGS ni en el RLGS una definición de declaración responsable; no obstante, en la actualidad, el art. 69 LPAC nos brinda la siguiente:

«A los efectos de esta Ley, se entenderá por declaración responsable el documento suscrito por un interesado en el que éste manifiesta, bajo su responsabilidad, que cumple con los requisitos establecidos en la normativa vigente para obtener el reconocimiento de un derecho o facultad o para su ejercicio, que dispone de la documentación que así lo acredita, que la pondrá a disposición de la Administración cuando le sea requerida, y que se compromete a mantener el cumplimiento de las anteriores obligaciones durante el período de tiempo inherente a dicho reconocimiento o ejercicio».

El precepto entendemos que es de aplicación en nuestro ámbito, por cuanto la LPAC regula «los requisitos de validez y eficacia de los actos administrativos», y la propia LGS declara en el art. 23.2 que el procedimiento de concesión de las subvenciones se ha de ajustar a la LPAC y, más genéricamente, el art. 5 nos dice que las subvenciones, además de por esta Ley, se rigen por «las restantes normas de derecho administrativo».

Añade el art. 69 LPAC al texto reproducido que *«los requisitos a los que se refiere el párrafo anterior deberán estar recogidos de manera expresa, clara y precisa en*

la correspondiente declaración responsable. Las Administraciones podrán requerir en cualquier momento que se aporte la documentación que acredite el cumplimiento de los mencionados requisitos y el interesado deberá aportarla». Por otra parte, a tenor de la LGS, la presentación de la declaración responsable, cuando sea preceptiva, deberá hacerse *«ante autoridad administrativa o notario público»*. Entendemos que tal exigencia formal es un trámite adicional que subsiste como tal, aun cuando la LPAC no lo exija, pero que quedará cumplido siempre que se suscriba por el solicitante de la subvención y el correspondiente escrito, dirigido al órgano concedente, se una a la solicitud. Como afirma la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, sentando una doctrina trasladable a nuestro ámbito, «si la declaración responsable se formula ante el propio órgano de contratación únicamente estará sujeta al requisito de comprobación de que la declaración es formulada por el empresario o por quien tiene poder para hacerlo, mientras que si se ha formulado ante autoridad administrativa distinta del órgano de contratación es lógico que su incorporación al expediente requiera que se acredite la autenticidad de la declaración, con lo que debe exigirse la mención expresa de la autoridad ante la que se ha formulado y la autenticidad de la declaración con el sello de dicha autoridad» (Informe 16/1997, de 14 de julio). De otra parte, debe tenerse presente que, a tenor de lo previsto en el artículo 23.4 LGS, la normativa reguladora puede admitir en el procedimiento de concurrencia competitiva, que es el ordinario, la sustitución provisional de documentos por una declaración responsable del solicitante, sin perjuicio de que se aporten éstos antes de la resolución, lo cual permite extender, aunque con carácter provisional, la declaración responsable a la acreditación de obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.

La LPAC ha venido a solventar las dudas que se planteaban sobre el período de vigencia de la declaración, a los que la práctica administrativa venía dando una respuesta no unánime, aunque frecuentemente se le ha atribuido un período de validez de seis meses por analogía con el de las certificaciones. Pues bien, las declaraciones responsables producen efectos (el reconocimiento o ejercicio de un derecho), *«desde el día de su presentación»*, y el declarante *«se compromete a mantener su cumplimiento durante el periodo de tiempo inherente a dicho reconocimiento o ejercicio»*, de manera que no se contempla un cese de efectos previo al cumplimiento de su finalidad.

Una última cuestión de interés es la de las consecuencias que derivan de la presentación de una declaración falsa o inexacta. Como ha señalado Baño León José M (17), «la declaración del particular tiene un indudable efecto jurídico-público, ya que implica una presunción de licitud de la actividad. Efectuada la declaración, el ordenamiento jurídico permite el ejercicio y presume su con-

(17) Véase Baño León José, M.: «Declaración responsable y derechos de terceros. El lado oscuro de la llamada Better Regulation», *Revista de Derecho Administrativo* 167/2014.

formidad con el derecho. Presunción *iuris tantum*, en cuanto esa conformidad puede ser destruida, si se comprueba que la actividad o el servicio no se presta de conformidad con la Ley». Pues bien, en la legislación subvencional existe una previsión y un cauce específico para efectuar la comprobación de su veracidad. A tenor del art. 44.2 *f)* de la LGS es objeto del control financiero sobre beneficiarios y entidades colaboradoras verificar «la adecuada y correcta obtención de la subvención por parte del beneficiario» y «la existencia de hechos, circunstancias o situaciones no declaradas a la Administración por beneficiarios y entidades colaboradoras y que pudieran afectar a la adecuada y correcta obtención…». Y si de resultas de la comprobación se pusiera de manifiesto que la subvención se concedió con base en una declaración falsa, la respuesta legal es bastante clara. En primer lugar, la obtención de una subvención falseando las condiciones está prevista como delito en el art. 308 CP si su cuantía rebasa los 120.000 euros y el art. 58 *a)* LGS tipifica como infracción muy grave *«la obtención de una subvención falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido o limitado»*, tipificación que resultaría aplicable si la cuantía no llegara a los 120.000 euros.

De otra parte, en el plano netamente administrativo la resolución de concesión dictada podría incurrir en nulidad de pleno derecho de conformidad con el art. 47.1.*f)* LPAC que condena a nulidad absoluta *«los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición»* así como, en caso de que se incurriera en delito de fraude de subvenciones mencionado, «los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta».

En tales casos, *«la declaración judicial o administrativa de nulidad o anulación llevará consigo la obligación de devolver las cantidades percibidas»* (art. 36.4 LGS), lo que resulta compatible con la previsión del apartado 4 del art. 69 LPAC, que sería aplicable incluso aunque no concurriera dolo o culpa. En efecto, a tenor de este precepto *«la inexactitud, falsedad u omisión, de carácter esencial, de cualquier dato o información que se incorpore a una declaración responsable o a una comunicación, o la no presentación ante la Administración competente de la declaración responsable, la documentación que sea en su caso requerida para acreditar el cumplimiento de lo declarado, o la comunicación, determinará la imposibilidad de continuar con el ejercicio del derecho o actividad afectada desde el momento en que se tenga constancia de tales hechos, sin perjuicio de las responsabilidades penales, civiles o administrativas a que hubiera lugar».*

Consecuencia de la resolución de la Administración Pública que declare tales circunstancias será «*la obligación del interesado de restituir la situación jurídica al momento previo al reconocimiento o al ejercicio del derecho o al inicio de la actividad correspondiente, así como la imposibilidad de instar un nuevo procedimiento con el mismo objeto durante un período de tiempo determinado por*

la ley, todo ello conforme a los términos establecidos en las normas sectoriales de aplicación» (art. 69.4).

Obviamente, «la restitución de la situación jurídica», si la subvención se hubiera hecho efectiva, se traducirá en la devolución de lo percibido.

3.4 **Especial consideración de la forma de acreditar las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social**

El cumplimiento de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social se acreditará, salvo en los supuestos a los que nos referiremos después, mediante la presentación por el solicitante ante el órgano concedente de la subvención de las correspondientes certificaciones (art. 22.1 RLGS) expedidas por la AEAT o por las respectivas Administraciones tributarias autonómicas o locales. Dedica el RLGS especial atención a la regulación de esta forma de acreditación, introduciendo seguridad y flexibilidad en una cuestión que ha constituido una tradicional fuente de conflictos en la gestión de las subvenciones. Los aspectos en los que incide la nueva reglamentación, parcialmente modificados por el RGAT, son los que seguidamente se especifican:

a) *Contenido, efectos y plazo de validez de las certificaciones*

El órgano concedente de la subvención no es el responsable de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los beneficiarios ni de apreciar cuando éstas pueden considerarse cumplidas. Es por ello por lo que el RLGS, y en el mismo sentido el RGAT, establece una delimitación clara del contenido que han de tener las correspondientes certificaciones expedidas por la Administración tributaria quedando reducido el papel de los órganos de la Administración gestora de las subvenciones a un mero control formal sobre la base de tales certificaciones (18) o, en su caso, de la documentación sustitutiva. En particular, se va a exigir del órgano emisor un pronunciamiento claro, en sentido positivo o negativo, sobre la situación.

A tenor del artículo 72 RGAT, *«las certificaciones serán positivas cuando consten cumplidas la totalidad de las circunstancias, obligaciones o requisitos exigidos al efecto por la normativa reguladora del certificado. A estos efectos, bastará una mención genérica de los mismos. Cuando las certificaciones sean negativas deberán indicarse las circunstancias, obligaciones o requisitos que no*

(18) Éste es el criterio que viene reiterando la JCCA en diversos informes como el 13/1992, de 7 de mayo, o el 1/1994, de 3 de febrero, en relación con el precepto análogo de la legislación de contratación administrativa.

consten cumplidos». Y el artículo 74.2 añade: *«Cuando se expida la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, se deberá indicar el carácter positivo o negativo de la certificación.»*

Por lo que se refiere a los efectos de las certificaciones obviamente su efecto propio y directo es acreditar el cumplimiento de las obligaciones a que se refieren. De acuerdo con el artículo 75.1 RGAT *«los certificados tributarios producirán los efectos que en ellos se hagan constar y los que se establezcan en la normativa que regule su exigencia».* En su relación el artículo 22 RLGS, establece que las certificaciones se expedirán a los efectos exclusivos que en las mismas se hagan constar, añadiendo que no originarán derechos ni expectativas de derechos a favor de los solicitantes ni de terceros, no producirán el efecto de interrumpir o suspender los plazos de prescripción, ni servirán de medio de notificación de los procedimientos a que pudieran hacer referencia. En todo caso su contenido, con el carácter de positivo o negativo, no afectará a lo que pudiera resultar de actuaciones posteriores de comprobación o investigación.

Una vez expedida la certificación, tanto de obligaciones tributarias como con la Seguridad Social, tendrá validez durante el plazo de seis meses a contar desde la fecha de expedición (art. 23 RLGS), plazo que prevalece sobre los establecidos en el artículo 75.2 RGAT, que, aunque eleva el plazo a doce meses, deja subsistente en este punto la normativa específica.

No aborda la LGS ni el RLGS cómo puede un beneficiario que se vea excluido de un procedimiento de concesión de una subvención reaccionar ante la exclusión en caso de disconformidad con el contenido de una certificación negativa. Sobre esta cuestión que puede incidir en los derechos de los solicitantes, el RGAT ha venido a establecer unas previsiones que, sin resolver plenamente los problemas que pueden plantearse, los mitigan. A tenor del artículo 73.4 de este último, *«una vez emitido el certificado, el obligado tributario podrá manifestar su disconformidad con cualquiera de los datos que formen parte de su contenido en el plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de su recepción, mediante un escrito en el que solicite la modificación del certificado dirigido al órgano que lo haya expedido, al que se adjuntarán los elementos de prueba que estime convenientes para acreditar su solicitud.*

Si el órgano que emitió el certificado estimara incorrecto el certificado expedido, procederá a la emisión de uno nuevo en el plazo de diez días. Si no considerase procedente expedir un nuevo certificado lo comunicará al obligado tributario con expresión de los motivos en que se fundamenta».

Para apreciar el alcance del texto trascrito hay que ponerlo en relación con la previsión del artículo 75 RGAT, que atribuye a los certificados tributarios un mero carácter informativo, sin que se admita la posibilidad de interponer recurso alguno contra ellos, *«sin perjuicio de poder manifestar su disconformidad de*

acuerdo con lo previsto en el artículo 73.4, y de los recursos que puedan interponerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información».

Ciertamente con el trámite para expresar la disconformidad quedarán resueltos buena parte de los problemas, no infrecuentes, que se plantean en la práctica administrativa. No obstante, no puede descartarse el riesgo de que algún solicitante se vea excluido injustamente y sin que se brinde una salida a su situación. El pretendido carácter informativo del certificado podrá serlo en el ámbito tributario, pero en el de gestión de la subvención se torna en un trámite que determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, por lo que, de conformidad con el artículo 112 LPAC, será impugnable a través de la vía del recurso, que a tenor del citado artículo 75 RGAT deberá interponerse contra el acto administrativo dictado «en relación con dicha información».

b) *Plazo y forma de emisión*

De conformidad con el art. 71 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, los certificados tributarios se expedirán a instancia del obligado tributario al que el certificado se refiera o a petición de un órgano administrativo.

El certificado tributario podrá expedirse en papel o bien mediante la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas. De acuerdo con el art. 22.3 RLGS, las certificaciones que se emitan por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, que es el medio preferente, producirán idénticos efectos a los expedidos en papel.

Las certificaciones serán expedidas por el órgano competente en el plazo máximo previsto al efecto en su propia normativa, que en ningún caso podrá ser superior a veinte días. El certificado se enviará al lugar señalado a tal efecto en la solicitud o, en su defecto, al domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante (art. 73.1 RGAT).

Por otra parte la certificación electrónica es conservada por la Agencia Tributaria de forma que se asegura su autenticidad, vinculando de manera segura cada certificación con el código de acceso utilizado para su expedición, e integridad. El órgano concedente siempre podrá verificar la autenticidad de la copia en papel, para ello sólo tendrá que acceder a la página en internet de la Agencia Tributaria y teclear el NIF y el código seguro de verificación que figurará en la copia impresa de la certificación.

c) *Sustitución de la certificación a solicitud de los interesados por comunicación entre órganos administrativos*

A fin de disminuir las cargas administrativas que soportan las personas físicas y jurídicas solicitantes de subvenciones en sus relaciones con la Administración, la normativa vigente establece la posibilidad de que –bajo determinadas condiciones– sea el propio órgano concedente el que se encargue de recabar la acreditación del cumplimiento por parte del potencial beneficiario de sus obligaciones tributarias y ante la Seguridad Social. Con esta medida, de uso frecuente en la práctica administrativa, se persigue liberar al administrado de las cargas formales del procedimientos y, si bien tiene encaje en una previsión más general de la LPAC que afecta a cualquier documento administrativo, el carácter reservado de los datos tributarios obliga a consultar no solo la LPAC y el RLGS sino la propia normativa tributaria.

Según el artículo 28 2. LPAC, *«los interesados no estarán obligados a aportar documentos que hayan sido elaborados por cualquier Administración, con independencia de que la presentación de los citados documentos tenga carácter preceptivo o facultativo en el procedimiento de que se trate, siempre que el interesado haya expresado su consentimiento a que sean consultados o recabados dichos documentos»*. Ahora bien, añade el precepto que *«se presumirá que la consulta u obtención es autorizada por los interesados salvo que conste en el procedimiento su oposición expresa o la ley especial aplicable requiera consentimiento expreso»*.

En el caso que nos ocupa, la ley especial, que es la Ley General Tributaria, requiere la autorización de los interesados, pero no exige que el consentimiento sea expreso. En efecto, de conformidad con el art.95, los datos, informes o antecedentes de la Administración tributaria podrán ser cedidos cuando la cesión tenga por objeto: *k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.*

En consecuencia, mantiene su vigencia el artículo 22.4 RLGS, a tenor del cual, cuando las bases reguladoras así lo prevean, la presentación de la solicitud de subvención conllevará la autorización del solicitante para que el órgano concedente obtenga de forma directa la acreditación de las circunstancias previstas en los artículos 18 y 19 RLGS a través de certificados telemáticos, en cuyo caso el solicitante no deberá aportar la correspondiente certificación. No obstante, el solicitante podrá denegar expresamente el consentimiento, debiendo entonces aportarla personalmente. Tal y como se observa, el texto reglamentario no excluye la autorización del interesado (que viene exigida por el texto legal) sino que la presume con las condiciones que establece (en todo caso, en la práctica administrativa los modelos

de solicitud suelen incluir una casilla confiriendo la correspondiente autorización, práctica laudable pues evita cualquier duda sobre la voluntad del solicitante).

En el mismo sentido el artículo 23.3 LGS establece, con referencia al procedimiento de concurrencia competitiva, que la presentación telemática de la solicitud por parte del beneficiario, cuando proceda utilizar este medio, y con independencia de no haya una previsión expresa por las bases reguladoras, conllevará la autorización al órgano gestor para recabar los certificados a emitir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por la Tesorería General de la Seguridad Social. El precepto de la LGS, anterior en el tiempo a la LGT, no contempla que el presentador pueda negar su autorización, derecho que le asiste de conformidad con el artículo 95 LGT, y que deberá salvarse, sin sacrificar el derecho que también ostenta de relacionarse electrónicamente con la Administración (art. 14 LPAC). En consecuencia, igual que en el caso anterior, podrá presumirse la autorización, pero dejando a salvo la posibilidad de oponerse aunque la LGS no contemple esta posibilidad.

A igual conclusión lleva el RGAT a tenor del cual los certificados tributarios se expedirán a instancia del obligado tributario al que el certificado se refiera o a petición de un órgano administrativo. Cuando el certificado sea solicitado a petición de un órgano administrativo, se expedirá por vía telemática (art. 73.2) y el artículo 71.3 dispone que la Administración Pública que requiera el certificado hará constar la Ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario, de manera que el consentimiento no necesariamente ha de ser expreso.

En los casos de solicitud por la Administración Pública no cabrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario. La Agencia Estatal de Administración Tributaria no expedirá el certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que ha sido remitido a la Administración Pública correspondiente.

d) *Acreditación de la situación tributaria mediante el empleo de la declaración responsable*

Aunque la forma ordinaria de acreditar la situación tributaria y con la Seguridad Social es la certificación, el RLGS contempla determinados supuestos en que puede acreditarse mediante declaración responsable. Dichos supuestos se dan bien cuando el beneficiario o la entidad colaboradora no estén obligados a presentar las declaraciones o documentos a que se refieren las obligaciones en cuestión (art. 21.1), bien cuando se encuentren en alguno de los casos que contempla el artículo 24, a saber:

1. *Las subvenciones que se concedan a Mutualidades de funcionarios, colegios de huérfanos y entidades similares.*

2. *Las becas y demás subvenciones concedidas a alumnos que se destinen expresamente a financiar acciones de formación profesional reglada y en centros de formación públicos o privados.*
3. *Las becas y demás subvenciones concedidas a investigadores en los programas de subvenciones destinados a financiar proyectos de investigación.*
4. *Aquellas en las que la cuantía a otorgar a cada beneficiario no supere en la convocatoria el importe de 3.000 euros.*
5. *Aquellas que, por concurrir circunstancias debidamente justificadas, derivadas de la naturaleza, régimen o cuantía de la subvención, establezca el Ministro de Economía y Hacienda mediante Orden Ministerial, o el órgano competente en cada Comunidad Autónoma o Entidad Local.*
6. *Las subvenciones otorgadas a las Administraciones Públicas así como a los organismos, entidades públicas y fundaciones del sector público dependientes de aquéllas, salvo previsión expresa en contrario en las bases reguladoras de la subvención.*
7. *Las subvenciones destinadas a financiar proyectos o programas de acción social y cooperación internacional que se concedan a entidades sin fines lucrativos, así como a federaciones, confederaciones o agrupaciones de las mismas.*

De los casos contemplados en la relación merecen destacarse, en el plano cuantitativo, el límite de 3.000 euros, que dejará fuera de esta obligación formal a todas las subvenciones de pequeña cuantía, y en el plano subjetivo, la exclusión que se hace de las entidades del sector público, exclusión que no llega a las empresas públicas, y la de las entidades sin fines lucrativos cuando las subvenciones se destinen a proyectos de acción social.

Por último, hay que destacar que el apartado 5 del artículo 24 permite la sustitución en aquellos casos en que expresamente así se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, mediante Orden Ministerial, o por el órgano competente en las demás Administraciones, Comunidades Autónomas o entidades locales. De esta habilitación podrán hacerse uso las distintas Administraciones Públicas, atendiendo a la concurrencia de circunstancias debidamente justificadas en su propio ámbito (19).

(19) En la Administración General del Estado la determinación de los supuestos en que se permite la sustitución han sido establecidos por Orden EHA/699/2009, de 12 de marzo, por la que se establecen las subvenciones en las que la presentación de declaración responsable sustituirá a la presentación de certificaciones acreditativas de estar al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.

3.5 **Especial consideración de la forma de acreditar el cumplimento de los plazos de la Ley de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales**

El artículo 13.3.bis de la LGS establece como medios de acreditación los siguientes medios de prueba.

Las personas físicas y jurídicas que, de acuerdo con la normativa contable pueden presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, mediante certificación suscrita por la persona física o, en el caso de personas jurídicas, por el órgano de administración o equivalente, con poder de representación suficiente, en la que afirmen alcanzar el nivel de cumplimiento de los plazos de pago. Podrán también acreditar dicha circunstancia por alguno de los medios de prueba siguientes

Las personas jurídicas que, de acuerdo con la normativa contable no pueden presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, mediante:

1.º Certificación emitida por auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que contenga una trascripción desglosada de la información en materia de pagos descrita en la memoria de las últimas cuentas anuales auditadas, cuando de ellas se desprenda que se alcanza el nivel de cumplimiento de los plazos de pago establecidos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, determinado en este apartado, en base a la información requerida por la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre.

Esta certificación será válida hasta que resulten auditadas las cuentas anuales del ejercicio siguiente.

2.º En el caso de que no sea posible emitir el certificado al que se refiere el número anterior, «Informe de Procedimientos Acordados», elaborado por un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, que, en base a la revisión de una muestra representativa de las facturas pendientes de pago a proveedores de la sociedad a una fecha de referencia, concluya sin la detección de excepciones al cumplimiento de los plazos de pago de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, o en el caso de que se detectasen, éstas no impidan alcanzar el nivel de cumplimiento requerido en el último párrafo de este apartado.

El artículo 22 bis del RGS regula el Informe de Procedimientos Acordados estableciendo que deberá realizarse sobre la documentación proporcionada por la sociedad auditada; en concreto, sobre el detalle de facturas pendientes de pago a proveedores, excluyendo las correspondientes a proveedores que formen parte del mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, a una fecha de corte, que se considerará fecha de referencia y que, como máximo, deberá ser anterior en un mes a la emisión del informe.

El Informe de Procedimientos Acordados tendrá una validez de seis meses desde la fecha tomada como referencia.

Para la elaboración del informe, el auditor deberá realizar, al menos, los siguientes procedimientos:

1.º A partir del detalle de facturas pendientes de pago a proveedores, contrastará el importe total de facturas pendientes de pago con los registros contables de la sociedad, obteniendo, en su caso, la conciliación oportuna.

2.º Tomará una muestra para verificar la corrección de las facturas seleccionadas en cuanto al proveedor, la fecha de la factura, la entrega de bienes o prestación de servicios, la antigüedad y la clasificación.

3.º Analizará una muestra de pagos realizados con posterioridad a la fecha de referencia, a fin de verificar que no existen facturas adicionales a las recogidas en el detalle facilitado por la entidad.

4.º De manera alternativa, comprobará, a partir de una muestra de facturas incluidas dentro del detalle de facturas de proveedores del Libro Registro de Impuesto sobre el Valor Añadido soportado de la sociedad, si las facturas seleccionadas se encuentran pendientes de pago.

5.º En caso afirmativo, verificará que las facturas están incluidas en el detalle de facturas pendientes de pago a proveedores a la fecha de referencia. En caso contrario, seleccionará del Mayor de proveedores de la sociedad, una muestra de facturas con un grado de confianza suficiente para realizar una confirmación externa con proveedores.

El artículo 23 de RGS, tras su modificación por el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, extiende los efectos de las certificaciones al Informe de Procedimientos Acordados.

3.6 **Apreciación de las prohibiciones**

La apreciación de las prohibiciones, y por tanto su aplicación por el órgano concedente, reviste carácter automático, con las únicas salvedades o matizaciones a las que nos referiremos seguidamente. El carácter automático excluye la necesidad de fase contradictoria previa a la desestimación de las solicitudes con base en la correspondiente prohibición, exclusión que se funda en que en los

casos considerados habrá existido un procedimiento contradictorio finalizado con una resolución judicial o administrativa. En principio las prohibiciones subsisten mientras concurran las circunstancias que las determinen. No obstante, y aquí nos encontramos con la primera matización, en el caso de que la prohibición tuviera su causa en delito declarado por sentencia judicial firme [letra *a)*] o en sanción de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones establecida mediante resolución firme [letra *h)*] el alcance, según el artículo 13.5 LGS, será el que determine la sentencia o resolución o, en su defecto, el que se fije de acuerdo con el procedimiento determinado reglamentariamente sin que pueda exceder de cinco años en caso de que la prohibición no derive de sentencia firme. La previsión se reitera, aunque matizada, por el art. 20 LGS en su redacción dada por el art. 30.3 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, que dispone que *«la prohibición de obtener subvenciones prevista en las letras* a) *y* h) *del apartado 2 del artículo 13, será comunicada a la BDNS por el Tribunal que haya dictado la sentencia o por la autoridad que haya impuesto la sanción administrativa; la comunicación deberá concretar las fechas de inicio y finalización de la prohibición recaída; para los casos en que no sea así, se instrumentará reglamentariamente el sistema para su determinación y registro en la Base de Datos»*.

La referencia al «procedimiento que se determine reglamentariamente» resulta de difícil aplicación por más de una razón. En efecto, es impensable que una pena, e incluso una sanción administrativa de esta naturaleza, se imponga sin concreción temporal (20). Quizá por ello el RLGS se ha limitado a disponer que las expresadas prohibiciones [letras *a)* y *h)*] se apreciarán directamente y subsistirán durante el tiempo que se haya dispuesto en la sentencia o resolución firme. No se ha hecho, por tanto, el desarrollo reglamentario del procedimiento que sería necesario para aplicar la previsión legal. No obstante, tras la modificación del párrafo *a)* del apartado 2, la previsión encuentra justificación en el hecho de que la prohibición se ha de aplicar a los condenados por ciertos delitos en cuyas penas no está contemplada la de prohibición para obtener subvenciones, lo que hace necesaria la concreción del plazo. Por el contrario, en las prohibiciones para ser beneficiarios de subvenciones como consecuencia de delitos y sanciones administrativas en los que la pena o sanción viene impuesta por el juez o autoridad administrativa sancionadora carece de virtualidad. La segunda excepción a la aplicación automática de una prohibición por el órgano concedente es la que deriva de la resolución de un contrato [letra *c)*], causa que no se relaciona en la Ley entre las de apreciación automática, disponiendo, en su lugar, en el apartado 6 que su apreciación y alcance se determi-

(20) Véanse en este sentido las consideraciones de J. L. Martínez Lopez-Muñiz: en la obra colectiva dirigida por G. Fernández Farreres: *Comentario a la Ley General de Subvenciones,* Thomson Civitas, 2005, p. 183.

nara de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 (actual art. 72 LCSP), en relación con el artículo 20.*c)* del TRLCAP [actual art. 71.2.*d)* de la LCSP]. Al respecto el artículo 28 RLGS establece que *«el alcance y la duración de la prohibición para obtener la condición de beneficiario o de entidad colaboradora serán los mismos que los que se acuerden para la prohibición de contratar»,* añadiendo que «la resolución por la que se establezca la prohibición para contratar tal y como se regula en el artículo 19 del Reglamento de Contratos de las Administraciones Públicas aprobado mediante Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, deberá pronunciarse también acerca de la prohibición para obtener subvenciones».

Evidentemente la apreciación por la Administración concedente de la prohibición no es automática en el sentido de que, además del hecho de la resolución del contrato, se requiere una declaración formal y firme de los órganos de contratación de la Administración. La resolución al respecto de la Administración contratante surtirá efecto en su propio ámbito sin perjuicio de que si éste fuese autonómico o local se comunique a la Administración General del Estado para que, a la vista del daño causado a los intereses públicos, declare la prohibición con carácter general. En la Administración General del Estado o cuando la prohibición haya de surtir efectos generales las competencias corresponden al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas a propuesta de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa. Ahora bien, si se considera que el órgano concedente de la subvención parte de una resolución que debe aplicar sin ningún margen para la discrecionalidad, la apreciación es tan automática como cualquiera de las otras prohibiciones.

3.7 **Registro de solicitantes de subvenciones**

El Reglamento dispone en su artículo 29 que la Administración concedente podrá crear registros en los que podrán inscribirse voluntariamente los solicitantes de subvenciones, aportando la documentación acreditativa de su personalidad y capacidad de obrar, así como, en su caso, la que acredite la representación de quienes actúen en su nombre.

Los certificados expedidos por dichos registros eximirán de presentar, en cada concreta convocatoria, los documentos acreditativos de los requisitos reseñados en el apartado anterior, siempre que no se hayan producido modificaciones o alteraciones que afecten a los datos inscritos.

Al día de la fecha el Registro, sobre cuya creación no existía ninguna previsión en la LGS, no se ha puesto en marcha en la Administración General del Estado.

4. DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL BENEFICIARIO

4.1 **Derechos**

Al contrario de lo que ocurre con las obligaciones no existe en la LGS un precepto concreto que se ocupe de los eventuales derechos de los ciudadanos en cuanto posibles beneficiarios de las subvenciones públicas. Y la primera cuestión que se ofrece a nuestra consideración, al tratar de estudiar sus derechos frente a la Administración, es si existen tales derechos. Puede resultar, a primera vista, incompatible con la definición de subvención (disposición dineraria sin contraprestación directa del beneficiario, es decir, a título gratuito) la existencia de auténticos derechos subjetivos a su percepción, del mismo modo que nadie tiene derecho en el ámbito privado a exigir una donación. De hecho la configuración de la subvención en el viejo Derecho administrativo y en la jurisprudencia partió de estos presupuestos. Así el Reglamento de Servicios de Corporaciones Locales disponía, en relación con el otorgamiento de las subvenciones, que «la Corporación podrá revocarlas o reducirlas en cualquier momento, salvo cláusula en contrario». Por su parte, para el TS la Administración, al otorgarlas, ejercitaba «facultades libérrimas y discrecionales». Incluso, como hemos adelantado, en la normativa que estamos examinando no se contiene una regulación explícita de los derechos al contrario de lo que ocurre con los deberes. Es lícito plantearse, por tanto, si el ciudadano que participa en una convocatoria de ayudas o que simplemente se dirige a la Administración en demanda de una subvención puede ejercitar auténticos derechos de tal manera que si se le deniega el acceso pueda recurrir a los Tribunales para que se anule el acto de la Administración. La cuestión no es tan lineal que pueda darse una respuesta unívoca debiendo adentrarnos en esta problemática por fases.

a) *Inexistencia de un derecho al establecimiento de subvenciones*

Previamente a la resolución de concesión de la subvención a dictar por la Administración se requiere, según hemos visto en el capítulo anterior, que ésta haya sido establecida o creada mediante una norma legal o reglamentaria, que pueden ser las bases reguladoras. Surge así como primer interrogante si el ciudadano tiene derecho a que la subvención o ayuda se cree. La respuesta es claramente negativa. En la CE, principalmente en el capítulo tercero del título I, se contienen los principios rectores de la política social y económica, y entre ellos los hay relativos a prestaciones que los poderes públicos deben asegurar a los ciudadanos. Dentro de dichas prestaciones tienen cabida muchas de las líneas de subvención establecidas por la Administración y otras que pudieran establecerse. Ahora bien, tales principios, «por sí mismos, no generan derechos subjetivos actuables

ante los Tribunales, sino que estos surgirán de acuerdo con lo que dispongan las leyes de desarrollo» (21). La cuestión planteada se traslada a si, una vez establecida la ayuda mediante norma legal o reglamentaria, existe un derecho del ciudadano a acceder a ella.

b) *El derecho al otorgamiento de la ayuda, una vez establecida*

Una vez establecida la ayuda, el beneficiario puede encontrarse frente a la Administración en una diversidad de situaciones. Puede ser, en primer lugar, titular de un derecho subjetivo a la subvención si la Ley se lo confiere bien designándolo nominativamente bien por encontrarse en el supuesto de hecho previsto en la norma. En tales supuestos la Administración vendrá obligada a reconocer el derecho sin que sea necesaria publicidad o convocatoria pública.

Fuera de estos casos, excepcionales, el eventual beneficiario no tiene un derecho estricto a que se le otorgue la ayuda establecida. Una norma reglamentaria no podrá crear una subvención con carácter incondicional, atribuyendo derechos subjetivos. Cuando menos deberá condicionarlos a la existencia de consignación presupuestaria (arts. 46 LGP y 9 LGS). Tampoco de una consignación nominativa en los presupuestos surgirá un derecho a la ayuda en sentido estricto. El crédito presupuestario constituye una habilitación y un límite para gastar, pero no un deber (*cfr.* cap. V, apartado 5).

Lo que sí tiene el ciudadano es un derecho a participar, en igualdad de condiciones con las restantes personas que reúnan los requisitos establecidos en las normas reguladoras, en las convocatorias públicas. La designación del beneficiario requiere de un proceso de individualización que puede desembocar en la aceptación o rechazo de la solicitud en virtud de las circunstancias concurrentes en los distintos solicitantes. Pero esto no puede hacerse arbitrariamente. Las exigencias del principio de objetividad (art. 103 CE) obligan a que en las convocatorias se incluyan los criterios de valoración de las peticiones y a que su evaluación se efectúe conforme a dichos criterios (arts. 23 LGS y 60 RLGS). Incluso en las subvenciones de concesión directa la diferencia de trato del administrado requiere de una justificación (*cfr.* cap. VI, apartado 2.2).

Distinta cuestión es la posible anulación de una convocatoria con anterioridad a la adjudicación. De acuerdo con el artículo 93 LPAC «en los procedimientos iniciados de oficio, la Administración podrá desistir, motivadamente, en los supuestos y con los requisitos previstos en las Leyes». En términos más contundentes el artículo 24.6 LGS declara que las propuestas de resolución provisional

(21) Véase SALA SÁNCHEZ, P.: «La garantía constitucional de los derechos económicos y sociales y su efectividad en situaciones de crisis económica». *Revista Española de Control Externo* núm. 46/2014.

y definitiva no crean derecho alguno a favor del beneficiario propuesto, frente a la Administración, mientras no se le haya notificado la resolución de concesión. Del precepto se deduce, *a sensu contrario,* que una vez notificada la resolución de concesión el beneficiario tiene un derecho subjetivo al cobro de la subvención concedida, siempre que cumpla con las cargas o condiciones impuestas. Pero, en todo caso, lo que no le estará permitido a la Administración es abstenerse de resolver, pues ello contravendría el artículo 21 LPAC, ni otorgar las subvenciones aplicando condiciones distintas a las previstas en la convocatoria, pues es la primera obligada a no ir contra sus propios actos, ni tampoco revocarlas, una vez concedidas y notificadas. En todo caso, la anulación o modificación de la convocatoria o la denegación de las solicitudes deberá ser motivada y no arbitraria. A esta conclusión entendemos que hay que reconducir la jurisprudencia tradicional a tenor de la cual la Administración puede crear o no crear las subvenciones pero una vez creadas ha de concederlas en los términos anunciados (SSTS de 8 de julio de 1997 y de 25 de noviembre de 2003).

c) *El derecho a la subvención concedida*

La última cuestión a estudiar ahora es si la Administración está en el deber de hacer efectiva la subvención, una vez concedida, o si por el contrario puede revocarla libremente. No se trata de una cuestión puramente teórica. Ya hemos visto la previsión en este sentido del viejo Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. Al día de hoy puede darse una respuesta bastante clara a esta cuestión. La resolución de concesión, como hemos visto más atrás [*cfr. supra* 1.1 *b)]*, es acto declarativo de derechos y, por tanto, inmodificable, a tenor de la legislación administrativa general. Ciertamente la irrevocabilidad viene matizada en la LGS que contempla la posibilidad de modificación y aun de revocación en ciertos supuestos. No obstante, tales supuestos tienen en común el que han de responder a situaciones objetivas, previstas legalmente, y que por lo general responden a situaciones de incumplimiento por parte del beneficiario. La revocación por motivos de oportunidad no cabe si, concedida la subvención, el beneficiario cumple la carga impuesta. Pero es que, incluso antes de cumplir la carga, entendemos que el acto de concesión goza de la protección e inmodificabilidad de todo acto declarativo de derechos.

4.2 **Obligaciones**

El estudio de los derechos del beneficiario nos ha obligado a hacer un rastreo por distintas normas, tanto por las reguladoras de las subvenciones y ayudas públicas como por las normas generales administrativas. Más fácil resulta a primera vista el estudio de las obligaciones, ya que en la Ley se contiene una enumeración de

las mismas. No obstante, la mayor facilidad es sólo aparente pues, junto a este precepto, existen otros que complementan ampliamente esta regulación inicial, singularmente con motivo de la regulación del reintegro y de las infracciones por incumplimientos del beneficiario.

De otra parte, antes de avanzar en nuestro estudio, se impone una distinción. La Ley y las bases reguladoras establecen una serie de condiciones que en unos casos constituyen requisito para acceder a las mismas y en otros son cargas o deberes que se asumen como consecuencia de la concesión. A las primeras se refiere el artículo 13 LGS relativo a los requisitos para obtener la condición de beneficiario, ya estudiados; a las segundas, se refiere el artículo 14, que vamos a reproducir, aunque algún supuesto [letra *e)*] sería calificable más bien de requisito, lo que no deja de suponer una incorrección técnica de la norma, ya que no pueden considerarse obligaciones del beneficiario las condiciones previas necesarias para adquirir tal condición. Asimismo la configuración ex ante (para una actividad futura) o *ex post* (en consideración a una situación o comportamiento anterior) de las subvenciones puede dar lugar a que las condiciones operen con el carácter de requisitos o de obligaciones asumidas como consecuencia de la concesión.

El efecto propio o normal de las condiciones configuradas como requisitos es la prohibición de que accedan a la ayuda quienes no los reúnen. Pero, junto a ese efecto normal, pueden producir unos efectos que podríamos calificar de anómalos. Estos últimos se producirán cuando el perceptor solicita y obtiene la ayuda pese a no reunir los expresados requisitos. Dichos efectos podrán consistir en la nulidad del acuerdo de concesión o en la generación de responsabilidades administrativas, penales y contables. Por su parte, el incumplimiento de las obligaciones asumidas como consecuencia de la concesión producirá como efecto propio el reintegro de la subvención, así como responsabilidad administrativa, penal o contable, pero no afectará a la validez del acto de concesión. No es objeto de nuestra consideración en este momento el estudio de los expresados requisitos, sino el de las condiciones impuestas, que deben ser cumplidas por el beneficiario como consecuencia de haber accedido a la ayuda. Según el artículo 14 LGS son obligaciones de los beneficiarios:

a) *Cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones.*

b) *Justificar ante el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención.*

c) *Someterse a las actuaciones de comprobación, a efectuar por el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, así como cualesquiera otras de comprobación y control financiero que puedan realizar los órganos de*

control competentes, tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores.

d) *Comunicar al órgano concedente o la entidad colaboradora la obtención de otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos que financien las actividades subvencionadas.*

Esta comunicación deberá efectuarse tan pronto como se conozca y, en todo caso, con anterioridad a la justificación de la aplicación dada a los fondos percibidos.

e) *Acreditar con anterioridad a dictarse la propuesta de resolución de concesión que se halla al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social, en la forma que se determine reglamentariamente, y sin perjuicio de lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.*

f) *Disponer de los libros contables, registros diligenciados y demás documentos debidamente auditados en los términos exigidos por la legislación mercantil y sectorial aplicable al beneficiario en cada caso, así como cuantos estados contables y registros específicos sean exigidos por las bases reguladoras de las subvenciones, con la finalidad de garantizar el adecuado ejercicio de las facultades de comprobación y control.*

g) *Conservar los documentos justificativos de la aplicación de los fondos recibidos, incluidos los documentos electrónicos, en tanto puedan ser objeto de las actuaciones de comprobación y control.*

h) *Adoptar las medidas de difusión contenidas en el apartado 4 del artículo 18 de esta Ley.*

i) *Proceder al reintegro de los fondos percibidos en los supuestos contemplados en el artículo 37 de esta Ley.*

La primera obligación que se impone al beneficiario en las subvenciones ex ante (las que se otorgan para una actividad o un comportamiento futuros) es el cumplimiento de la finalidad. La consecución de una finalidad de interés público es lo que justifica la entrega gratuita de fondos públicos; por lo que las restantes obligaciones se ordenan a garantizar que se alcance el fin quedando subordinadas a la primera. El incumplimiento del fin constituye infracción administrativa (arts. 57 y 58) o infracción penal (art. 308 CP). Cabe, por tanto, agrupar todas las obligaciones relacionadas en dos tipos o clases: una obligación principal, de carácter sustantivo, cumplir el fin, y unas obligaciones formales, accesorias de la principal, que son todas las demás.

Ciertamente la ordenación a un fin público no es una singularidad de la subvención sino algo inherente a todo acto administrativo. No obstante, en la subvención

existen peculiaridades que hacen que el elemento final adquiera una relevancia singular. Frente al «gasto real», en el que la Administración recibe una prestación (bienes o servicios) entregando una cantidad de dinero como contraprestación (precio), en los «gastos de transferencia», entre los que se incluyen las subvenciones, la entrega de los fondos públicos se hace sin contrapartida. La entrega de fondos en concepto de subvención o ayuda se justifica exclusivamente por el fin público que se pretende alcanzar. El elemento final es lo que distingue la subvención de la donación modal en Derecho privado. Frente al *animus liberalitatis*, que es la causa de esta última, en la subvención, donación de Derecho público, la *causa donandi* es el interés público. En segundo lugar, el elemento final no queda reducido al ámbito interno de la actuación administrativa sino que trasciende a la actividad del particular beneficiario. Queremos decir que, en la subvención, la finalidad se fija por la Administración de acuerdo con la Ley, pero se consigue a través de la actividad del administrado. El dinero público se aplica a realizar actividades concretas de interés público, o es consecuencia de haberlas realizado, pero dicha actividad es privada y sus resultados pertenecen al subvencionado, que es quien la desarrolla, no obstante lo cual éste queda vinculado a la consecución del fin.

Aun cuando el deber de aplicar los fondos a un fin público no se menciona de manera expresa en el precepto reproducido, cuando éste fija como primera obligación del beneficiario *«cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones»* no está sino ordenando que desarrolle las actuaciones que requiere la consecución del fin concreto de la ayuda o, si se prefiere, el fin primario, que no es sino una manifestación del fin secundario que es el determinado por la norma de creación o establecimiento de la subvención. Entre el fin establecido en la norma y el fin concreto determinado por la Administración deberá existir la relación que va de lo genérico a lo concreto o específico.

Es indudable, como afirma Díaz Lema (22), que únicamente el fin primario es relevante para determinar el cumplimiento por el beneficiario. En general, los actos administrativos operan como títulos inmediatos de los derechos en ellos reconocidos u otorgados, independizados del título legal lejano que les da cobertura, dispensando de consultar la base legal del mismo. En cierto modo la situación es análoga a la de los títulos privados que expresan situaciones abstractas desvinculadas de su causa, como los títulos valores (23).

El fin secundario o fin legal opera en dos momentos: en el momento en que la Administración fija el fin primario o, en su caso, cuando revisa el acuerdo de concesión de oficio o en virtud de recursos, a fin de garantizar la adecuación entre uno y otro, y como criterio interpretativo en el momento de la ejecución de la actividad.

---

(22) Véase J. M. Díaz Lema: *Subvenciones y crédito oficial*, IEF, Madrid, 1985, p. 168.
(23) Véase E. García de Enterría y T. R. Fernández: *Ob. cit.*, tomo II, 2002, p. 104.

El incumplimiento del fin legal (fin secundario) en la fase de otorgamiento podrá dar lugar a responsabilidad contable o disciplinaria del funcionario público o de la autoridad que hubiera otorgado la subvención; por el contrario, la alteración de fines «de la concesión» (fin primario) podrá dar lugar al delito de fraude de subvenciones en el beneficiario (art. 308 CP), al reintegro de la subvención o a una sanción administrativa.

Es importante detenerse en el proceso de concreción del fin desde su fijación en la Ley hasta la resolución de concesión, en la que se ha de determinar la concreta actividad o proyecto a realizar por el beneficiario (art. 61 RLGS), pasando por la fijación en la convocatoria del *«objeto, condiciones y finalidad de la concesión de la subvención»* [art. 23.2.*c)* LGS].

En rigor, más que de un fin, habría que hablar de una jerarquía de fines, en la que se van encuadrando los más concretos en otros más abstractos. La delimitación, en relación con cada subvención concreta, de la jerarquía de fines a los que se han de destinar los fondos otorgados gratuitamente por la Administración viene efectuada a través de la Ley de Presupuestos, de las normas reguladoras y de la convocatoria y acuerdo de concesión, en los términos y medida que a continuación se expresan:

a) *Ley de Presupuestos*

Según los artículos 27.2 y 42 LGP los créditos presupuestarios *«se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley»*. En términos similares se expresan las leyes autonómicas de Hacienda y la Ley de Haciendas Locales. La finalidad específica a que se refiere el precepto trascrito se fija en el Presupuesto a través del programa presupuestario y, en ocasiones, se concreta con mayor detalle en el propio texto o literal del concepto o partida presupuestaria.

La adecuación del gasto subvencional al crédito es condición necesaria para el otorgamiento de las subvenciones, las cuales sólo pueden otorgarse cuando exista «crédito adecuado y suficiente» (art. 9 LGS), el cual es uno de los extremos de necesaria comprobación en el trámite de fiscalización previa del gasto. Para asegurar el respeto a la disciplina presupuestaria la LGS dispone (art. 23) que en la convocatoria se indiquen los créditos presupuestarios a los que se imputa la subvención.

b) *Normas de establecimiento de las ayudas*

Las leyes que regulan las distintas áreas de la acción administrativa, cuando establecen subvenciones o ayudas, y, en su defecto, las normas reguladoras de

las subvenciones dictadas por los Ministerios, fijan siempre, aunque con diverso grado de detalle, el fin para el que se crean, que será común para cada línea de ayuda. Se trata de la finalidad típica, objetiva, que se identifica con una modalidad o manifestación específica del interés público.

c) *Convocatoria y acuerdo de concesión*

La Administración mediante la convocatoria y los actos de concesión debe servir los fines marcados por las leyes o normas reguladoras. Las convocatorias deben especificar, según hemos visto, «la finalidad de la concesión», pero ello no implica modificar el fin típico sino aplicarlo.

Del mismo modo la finalidad marcada por la Ley de Presupuestos debe ser respetada, sin que exista posibilidad de alteración, si bien aquélla deja un margen de actuación al gestor de los créditos pues, dentro de éstos, pueden tener cabida una pluralidad de proyectos o gastos concretos.

La integración del fin así delimitado en la relación jurídica subvencional tiene lugar mediante su concreción en las condiciones del acuerdo de concesión y su aceptación por el beneficiario (art. 61 RLGS).

En otras ocasiones la LGS habla de objeto. Así, al definir la institución (art. 2), al establecer los extremos que deben incluirse en las bases reguladoras (art. 17), al detallar las menciones que ha de contener la convocatoria (art. 23); sin embargo, no es muy precisa en el empleo del término y no parece, desde luego, que esté haciendo referencia a algo distinto del fin concreto, o fin primario.

Del lado del administrado, y poniendo en relación el concepto técnico-jurídico de subvención con la definición de beneficiario (art. 11), el objeto de la subvención será la actividad que fundamentó el otorgamiento o la situación que legitima la concesión, es decir, un dar o un hacer. De otra parte, si se observan las concretas normas reguladoras dictadas por los Ministerios, se advierte que se mencionan, dentro del objeto, las inversiones, programas, proyectos y, en general, las actuaciones para cuya financiación se otorga la ayuda.

Y como quiera que la convocatoria tiene un grado de concreción en relación con la ayuda superior a las bases, cuando en ella se habla del objeto ésta habrá experimentado un paso más en orden a la concreción inicial que habrán realizado las bases [art. 17.3.*a)* LGS].

Por último, consideramos que con el término «condiciones» [art. 23.1.*c)* LGS] no se está haciendo referencia a algo distinto de las obligaciones que relaciona el artículo 14, sino que se las considera desde una perspectiva distinta: en cuanto vienen impuestas y concretadas por la Administración en el acuerdo de conce-

sión y son aceptadas por el beneficiario. Es decir, en tanto que se integran en una concreta relación jurídica subvencional (24).

Pues bien, todo este complejo de obligaciones y condiciones al final no son sino aspectos del deber de cumplir los compromisos asumidos que pesan sobre el beneficiario y que el RLGS resume así en el artículo 91: *«El beneficiario deberá cumplir todos y cada uno de los objetivos, actividades, y proyectos, adoptar los comportamientos que fundamentaron la concesión de la subvención y cumplir los compromisos asumidos con motivo de la misma».*

En relación con las «condiciones» impuestas cabe plantearse si, todas o algunas de ellas, son reconducibles a las categorías conceptuales de condición propia, carga, modo o término. De entrada, conviene advertir que, atendiendo a sus efectos jurídicos, no existe razón alguna para reconducirlas a tales categorías. Su incumplimiento, según su gravedad, da lugar a la revocación, total o parcial, de la resolución de concesión, con efectos *ex tunc*. Puede decirse, por tanto, que operan como condiciones resolutorias. Su posible autonomía como categorías jurídico-administrativas es insostenible teniendo en cuenta su configuración legal y la identidad de los efectos que producen. Tampoco existe una doctrina jurisprudencial que delimite unas hipotéticas características diferenciales. El grueso de la SSTS concibe las «condiciones» como meros presupuestos legitimadores para dictar el acto administrativo de revocación, el cual se considera en todo caso necesario, sin que quepa una caducidad automática del derecho.

5. LA RELACIÓN DE COLABORACIÓN

5.1 **Convenio versus contrato**

La LGS establece en el art. 16 que la colaboración entre el órgano administrativo concedente y la entidad colaboradora se formalizará en un convenio de colaboración en el que se regularán las condiciones y obligaciones asumidas por éstas. También se prevé el recurso al convenio de colaboración cuando la entidad colaboradora de la Administración concedente sea otra Administración. Estas previsiones quedaron afectadas por la legislación de contratos públicos posterior a la LGS. Para su adecuación la disposición final 11 de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, dio nueva redacción al título y a los apartados 5 y 6 de este artículo,

(24) Un estudio pormenorizado del alcance de las obligaciones del beneficiario tanto de la que hemos calificado de principal, como de las restantes, que hemos calificado de accesorias, lo realizamos al ocuparnos de las consecuencias de su incumplimiento en orden al reintegro de la subvención concedida y a eventuales sanciones (*cfr.* caps. IX y XI).

pero dicha disposición adicional ha sido declarada inconstitucional por Sentencia TC 206/2013, de 5 de diciembre, no por razones de fondo sino formales, por cuanto la modificación se hizo a través de un instrumento legislativo inapropiado, la Ley de Presupuestos. Por tanto, en el estudio que acometemos hemos de partir de la redacción precedente a la Ley de Presupuestos para 2009, que formalmente ha recuperado vigencia, aunque al ser parcialmente incompatible con la legislación contractual y con la LRJSP, serán aplicables estas en los extremos modificados, de manera que la situación actual será la se expone.

Más atrás nos hemos ocupado del concepto de convenio y de las diferencias entre convenio, contrato y encomienda de gestión (*cfr. supra* 1.2) y, como hemos señalado allí, ninguno de los tipos de convenios que contempla la LRJSP (convenios interadministrativos, convenios intradministrativos y convenios con sujetos de Derecho privado) pueden tener por objeto prestaciones propias de los contratos. En tal caso, su naturaleza y régimen jurídico se ajustará a lo previsto en la legislación de contratos del sector público» (art. 47.1) y la vigente LCSP en la misma línea precisa que ninguno de los dos tipos de convenio queda sujeto a la LCSP «siempre que su contenido no esté comprendido en el de los contratos regulados en esta Ley o en normas administrativas especiales» [art. 6.1 y 6.2]. Ahora bien, es el momento de precisar que no es posible diferenciar exclusivamente por su objeto un convenio de un contrato con una entidad colaboradora. Ya es significativo que la primera cláusula del convenio, según el art. 16 LGS («definir el objeto de la colaboración) sea también la primera del contrato (art. 16.5). Como hemos defendido en otro lugar, es necesario para que exista convenio que esté ausente la nota de onerosidad (contraprestación), pues donde hay ausencia de onerosidad no hay contrato sujeto a la LCSP. Consecuentemente, si el objeto de la colaboración estuviera comprendido en el de los contratos regulados en la LCSP o en normas administrativas especiales (y lo está), se aplicará la normativa contractual, siempre que, además, la Administración pague un precio. Por el contrario, si no hubiera precio, aunque exista aportación financiera para un fin, el negocio jurídico no tendrá naturaleza de contrato oneroso, por lo que será aplicable la normativa sobre convenios, esto es, la LRJSP, las normas especiales (en nuestro caso, las de la LGS) y los principios contractuales (art. 4 de la LCSP) (25).

(25) Al supuesto que consideramos ahora me referí de forma expresa en la obra «Convenios de colaboración entre Administraciones Públicas y convenios con administrados» Ed. *BOE.* 2012 p. 222, en unos términos que no me resisto a reproducir: «Fuera de la LCSP los supuestos de coincidencia de objeto entre convenio y contrato no son tampoco infrecuentes, si atendemos al fondo del asunto, más que a las palabras de los propios textos legales. Consideremos, a título de ejemplo, lo dispuesto en los arts. 12, 15 y 16 LGS, a tenor de los cuales la colaboración de las denominadas "entidades colaboradoras" en la gestión de las subvenciones se ha de instrumentar mediante un convenio, excepto que, en virtud del objeto de la colaboración, sea de aplicación

Las consideraciones que preceden son aplicables a cualquiera de los tipos de convenios. La aplicación necesaria de la vía del convenio en el caso de que la entidad colaboradora de la entidad subvencionante fuera otra Administración (art. 16.4 LGS) quedó sin efecto, tras las modificaciones introducidas en la legislación contractual por el Real Decreto-ley 5/2005, de 11 de marzo, para la correcta adaptación de la normativa española a la normativa comunitaria, según hemos indicado más atrás (*cfr supra* 1.2). Sobre los convenios interadministrativos y sus especialidades volveremos más adelante (cfr cap XII).

La selección de la entidad colaboradora privada se hará mediante un procedimiento sometido a los principios de publicidad, concurrencia, igualdad y no discriminación, lo que confirma que el empleo del convenio no autoriza la libre selección del conviniente. En esto es coincidente la LGS (art. 16.5) y la LCSP (art. 4).

Según el artículo 16 LGS el convenio de colaboración deberá contener como mínimo los siguientes extremos:

a) *Definición del objeto de la colaboración y de la entidad colaboradora.*

b) *Identificación de la normativa reguladora especial de las subvenciones que van a ser gestionadas por la entidad colaboradora.*

c) *Plazo de duración del convenio de colaboración.*

d) *Medidas de garantía que sea preciso constituir a favor del órgano administrativo concedente, medios de constitución y procedimiento de cancelación.*

e) *Requisitos que debe cumplir y hacer cumplir la entidad colaboradora en las diferentes fases del procedimiento de gestión de las subvenciones.*

f) *En caso de colaboración en la distribución de los fondos públicos, determinación del período de entrega de los fondos a la entidad colaboradora y de las condiciones de depósito de los fondos recibidos hasta su entrega posterior a los beneficiarios.*

---

la LCSP (art. 17.6 LGS). Pues bien, lo cierto es que en ambos casos la definición y funciones de la entidad son las mismas (art. 12.1 LGS) y el mismo el contenido del convenio o del contrato, en el que, entre otros extremos, habrá de definirse el objeto de la colaboración (apartado 6 en relación con apartado 4 art. 16) supuestamente determinante de la existencia de dos figuras diferenciadas, y las mismas serán también las obligaciones impuestas (del art. 15 LGS). Tratar de diferenciar ambos supuestos por el objeto es pura logomaquia, salvo que se atienda, además, a si existe intercambio patrimonial entre ambos sujetos (contrato) o actuación conjunta para alcanzar el fin, sin el juego prestación/contraprestación (convenio). Si el particular percibe un precio por el servicio estaremos ante un contrato, si por el contrario la entidad colaboradora aporta *conveniendi causa* medios materiales o financiación en aras de alcanzar los fines públicos que persigue la Administración estaremos ante un convenio. En suma, la cuestión a valorar será si la prestación del servicio por la entidad colaboradora se hace *solvendi causa* o *conveniendi causa*». El objeto es el mismo.

g) *En caso de colaboración en la distribución de los fondos públicos, condiciones de entrega a los beneficiarios de las subvenciones concedidas por el órgano administrativo concedente.*

h) *Forma de justificación por parte de los beneficiarios del cumplimiento de las condiciones para el otorgamiento de las subvenciones y requisitos para la verificación de la misma.*

i) *Plazo y forma de la presentación de la justificación de las subvenciones aportada por los beneficiarios y, en caso de colaboración en la distribución de los fondos públicos, de acreditación por parte de la entidad colaboradora de la entrega de los fondos a los beneficiarios.*

j) *Determinación de los libros y registros contables específicos que debe llevar la entidad colaboradora para facilitar la adecuada justificación de la subvención y la comprobación del cumplimiento de las condiciones establecidas.*

k) *Obligación de reintegro de los fondos en el supuesto de incumplimiento de los requisitos y obligaciones establecidas para la concesión de la subvención y, en todo caso, en los supuestos regulados en el artículo 37 de esta Ley.*

l) *Obligación de la entidad colaboradora de someterse a las actuaciones de comprobación y control previstas en el párrafo d) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.*

m) *Compensación económica que en su caso se fije a favor de la entidad colaboradora.*

A través de estos «extremos», que han de complementarse con los que menciona el art. 49 LRJSP, la LGS concreta las obligaciones que a la entidad impone el artículo 15 LGS e incorpora las demás necesarias para definir los términos de la colaboración. Podrán también resultar superfluas algunas de ellas, si la entidad colaboradora no participa en la entrega y distribución de los fondos o si no percibe compensación económica.

La última de las condiciones indicadas que se refiere a la compensación económica no es una condición necesaria, y si se fijara, «en su caso», y se instrumentara como «precio» claramente reconduciría la colaboración al ámbito contractual.

El plazo de vigencia en los convenios con entidades colaboradoras debe ser fijado en el propio convenio, si bien tiene un límite máximo. A tenor del artículo 16 LGS el límite temporal de vigencia de un convenio es de cuatro años, sin perjuicio de que a través de prórrogas pueda extenderse hasta seis años o excepcionalmente, en la subsidiación de prestamos, hasta la cancelación de éstos. En cualquier caso la prórroga no es automática sino que deberá estar prevista en el convenio inicial y será necesario un nuevo acuerdo de las partes, anterior a la finalización del período inicial.

Si la colaboración se instrumentara mediante un contrato, que normalmente será de servicios, éste habrá de incluir los extremos señalados (precio incluido), así como los que resulten preceptivos de acuerdo con la normativa reguladora de los contratos del sector público, y hacer mención expresa al sometimiento del contratista al resto de las obligaciones impuestas a las entidades colaboradoras por la LGS.

5.2 **Derechos y obligaciones de la entidad colaboradora**

Los derechos y obligaciones de la entidad colaboradora serán los que se definan en el convenio o contrato del que nazca el vínculo con la Administración. Ahora bien, las condiciones que debe contener el negocio jurídico vienen predeterminadas por la Ley (art. 16) y su contenido eventual no puede ser contrario al ordenamiento jurídico, en general, ni a las prescripciones de la LGS, en particular. Esta última establece unas obligaciones de las entidades colaboradoras cuyo contenido material se concretará a través de las bases reguladoras y del propio convenio, e incluso de otros preceptos de la Ley que se ocupan de la regulación de las distintas materias. No obstante, aquellas obligaciones legales que no necesitan de mayor concreción serán directamente aplicables, sin que resulte necesario ni conveniente su reproducción en el convenio. Ahora bien, aunque el clausulado no debe contravenir la Ley, no deja de ser «la ley por la que se rigen las partes», de ahí que su contenido debe prevalecer a efectos de eficacia e interpretación de lo convenido, y que no cabe su impugnación por la parte privada de acuerdo con la doctrina jurisprudencial sobre el valor de los pliegos de cláusulas de los contratos públicos (por todas STS de 2 de junio de 1997, RJ 1997, 3576), que debe considerarse aplicable en nuestro ámbito, tanto si la colaboración se instrumenta en un contrato como incluso si se instrumenta en un convenio de colaboración. En este segundo caso, el TRLCSP prevé en su artículo 4.2 que se deben aplicar sus principios para llenar las dudas y lagunas en la regulación de la figura.

De acuerdo con el artículo 15 LGS son obligaciones de la entidad colaboradora:

a) *Entregar a los beneficiarios los fondos recibidos de acuerdo con los criterios establecidos en las bases reguladoras de la subvención y en el convenio suscrito con la entidad concedente*

En relación con esta obligación se plantea una cuestión, que no debe confundirse con los principios que rigen en la selección de la entidad colaboradora, que es la aplicación de los «criterios establecidos» en la entrega de los fondos a los beneficiarios finales. El que la Administración se valga de los servicios de una entidad colaboradora no ha de considerarse óbice para que la concesión se haga con arreglo a los procedimientos que establece el artículo 22 de la LGS. A tal efecto, el campo más adecuado para valerse de estas entidades será aquel en que el otorgamiento se hace de forma directa bien por disposición legal, bien porque

se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública (art. 22.2 LGS), siempre que en ambos casos queden definidos los criterios para la entrega de los fondos [art. 16.3 g) LGS]. Pero si en la concesión de una subvención fuera aplicable el procedimiento de concurrencia competitiva la mediación de la entidad colaboradora no podrá ser motivo para eludirlo, pues la LGS no consagra ninguna excepción al respecto, por lo que sus servicios en este caso irán encaminados normalmente, más que a la distribución de los fondos, a participar en otros aspectos de la gestión. No obstante, si hubieran de extenderse a este extremo ello sería en ejecución del acuerdo de concesión, que en todo caso habrá de dictar el órgano competente de la Administración concedente.

b) *Comprobar, en su caso, el cumplimiento y efectividad de las condiciones o requisitos determinantes para su otorgamiento, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención*

De conformidad con el criterio expresado en el comentario del párrafo anterior, la tarea de la entidad colaboradora debe considerarse de carácter material o técnico sin que sus facultades se extiendan a decidir sobre las consecuencias del incumplimiento tales como reintegro o sanciones.

c) *Justificar la entrega de los fondos percibidos ante el órgano concedente de la subvención y, en su caso, entregar la justificación presentada por los beneficiarios*

La obligación de justificar de la entidad colaboradora comprende dos facetas: acreditar la entrega de los fondos a los beneficiarios, lo que, en definitiva, se concreta en la presentación de los documentos bancarios o de caja acreditativos de los pagos, e intermediar en la recogida de los justificantes de la aplicación dada a los fondos por los beneficiarios. La justificación de la aplicación de los fondos por el beneficiario habrá de realizarse conforme a lo establecido en el artículo 30 LGS y en los artículos 69 a 82 RGLS, que estudiamos en otro lugar (*cfr.* cap. VI, apartado 3.3).

d) *Someterse a las actuaciones de comprobación que respecto de la gestión de dichos fondos pueda efectuar el órgano concedente, así como cualesquiera otras de comprobación y control financiero que puedan realizar los órganos de control competentes, tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores*

Esta obligación puede considerarse una remisión a lo que sobre las distintas formas o modalidades de comprobación y control se contiene no sólo en la LGS (arts. 32 y 33 y título III) sino también en la legislación reguladora de los órganos de control externo, tanto el estatal (Tribunal de Cuentas) como los autonómicos y los que pueda practicar la Comunidad Europea (*cfr.* cap. X).

Si se repara en el contenido de estas obligaciones se puede apreciar que giran todas en torno a la entrega y distribución de fondos entre los beneficiarios, pese a que la colaboración puede limitarse a la gestión sin extenderse al manejo de fondos (art. 12 LGS). Para las entidades que se encuentren en el segundo caso las obligaciones serán exclusivamente las que se deriven de las condiciones del convenio.

CAPÍTULO III

DISPOSICIONES COMUNES SOBRE GESTIÓN DE LAS SUBVENCIONES

1. PRINCIPIOS GENERALES

La LGS abre el capítulo que dedica a las «disposiciones comunes a las subvenciones públicas» (capítulo 2.º del título preliminar) con la enunciación de los principios generales que rigen la actividad administrativa desde el establecimiento de las subvenciones hasta la gestión y aplicación de los fondos públicos, objeto de las mismas. Se trata de principios de naturaleza jurídica o económica, no exentos de respaldo constitucional (arts. 31 y 103 CE), que vienen a concretar en el ámbito de la actividad subvencional los que rigen en la programación y ejecución del gasto público y en la actividad administrativa general.

El ordenamiento jurídico, se ha dicho, constituye un entramado de normas y principios. El principio, tanto si se formula de forma expresa como si se infiere de las normas a través de un proceso inductivo, tiene un carácter informador de todo el ordenamiento jurídico o del sector sobre el que se proyecta y cumple la doble función de guiar la interpretación y de integrar las lagunas. Así entendido, el principio no se confunde con la regla pues, al contrario que ésta, no contiene un mandato concreto sino que es susceptible de aplicaciones diversas. Tampoco faltan, bajo la veste de principios, auténticas reglas o mandatos, como el de elaborar el plan estratégico de subvenciones, que puede considerarse una concreción de los principios de eficiencia y eficacia enunciados en el propio artículo. Frecuentemente los principios se traducen en reglas o mandatos concretos a lo largo del texto legal, pero no faltan supuestos en los que son directamente apli-

cables, sin que existan reglas en que se traduzcan. En estos supuestos, los sujetos que sólo están obligados a los mismos (v. gr. las entidades públicas empresariales en los casos estudiados en el capítulo anterior) disponen de libertad para elegir entre las distintas posibilidades o formas de cumplimiento (art. 5 RLGS).

Por último, hemos de señalar que todos los principios que se enuncian están relacionados entre sí hasta el extremo de que algunos de ellos son medios al servicio de otros, como vamos a ver igualmente.

1.1 **Principios que rigen en el establecimiento de las subvenciones: el plan estratégico y la libre competencia**

El primero de los principios que se enuncian hace referencia al acto del que arranca la actividad subvencional, que no es otro que el del establecimiento o creación de la subvención. Según el apartado 1 del artículo 8 «Principios generales» de la LGS *«los órganos de las Administraciones Públicas o cualesquiera entes que propongan el establecimiento de subvenciones, con carácter previo deberán concretar en un plan estratégico de subvenciones, los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, supeditándose en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria».* El precepto, de una parte, viene a concretar en el ámbito subvencional lo dispuesto en el art. 7.3 Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) (anterior artículo 6.2 del TRLGEP), según el cual las disposiciones legales y reglamentarias, en su fase de elaboración y aprobación, deben valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de estabilidad presupuestaria y, de otra, crea un instrumento de planificación y gestión al que, como tal, nos referiremos después, cuya misión rebasa las exigencias de la estabilidad, aun cuando haya de atenerse a ella.

También incide en el momento del establecimiento de la subvención el segundo de los principios que se enuncian, que enlaza con el primero pues opera en el momento de concretar los objetivos, a tenor del cual «*cuando los que se pretenden conseguir afecten al mercado, su orientación debe dirigirse a corregir fallos claramente identificados y sus efectos deben ser mínimamente distorsionadore*s».

La noción de fallo de mercado es una noción económica, y mediante ella se designan aquellas situaciones en las que la libre competencia no produce resultados eficientes, debido fundamentalmente a una sobreproducción o a una subproducción de un determinado bien. Efectos distorsionadores se producirán siempre que se altere la libre competencia, es decir, la libre concurrencia en el proceso

productivo en condiciones de igualdad (1). Este principio, que incide no ya en el procedimiento de concesión sino en el establecimiento de la subvención, y por tanto no es de índole formal, puede considerarse que tiene una doble raíz: en el derecho interno y en el Derecho comunitario. En efecto, en el principio confluyen las exigencias de la legislación española sobre competencia, empezando por el art. 38 CE, que consagra la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, y las exigencias comunitarias: la libre competencia dentro del mercado interior (art. 107 TFUE).

La restricción a la libertad de empresa y a la economía de mercado puede producirse fácilmente en las subvenciones a la actividad económica privada: empresas en crisis, públicas o privadas, que subsisten gracias a fondos públicos en detrimento de los derechos de sus competidores, distorsión de precios respecto a los que se fijarían en régimen de libre concurrencia, y otros efectos similares cuyo común denominador es el falseamiento del mercado. En la medida en que con dichas ayudas se lesione la igualdad de las empresas competidoras en el mercado comunitario entrará en juego para impedirlo el artículo 107 TFUE pero si lo que se lesiona es sólo la unidad del mercado nacional, la que entrará en juego será la ley española, y en último extremo la Constitución, la que puede fundar una declaración de nulidad de las correspondientes normas reguladoras.

Como afirma el Tribunal Constitucional en la sentencia núm. 64 de 5 de abril de 1990 (FJ 4.º), cabe que la unidad de mercado se resienta «no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad, sino también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieren, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único, por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores de reglas económicas que han de permanecer uniformes».

Por tanto las exigencias del principio serán vinculantes no sólo cuando las subvenciones se crean o establecen mediante normas reglamentarias sino también cuando derivan de normas de rango legal.

Pero, aunque el principio como tal es obligatorio sin necesidad de ningún otro complemento normativo, pues no deja de ser un mandato, su traducción en reglas es ineludible para que pueda alcanzar toda su eficacia; sin embargo, tal traduc-

(1) Véase Descalzo González, A. en «Ayudas públicas y defensa de la competencia», colaboración en la obra colectiva «Derecho de las Subvenciones y Ayudas públicas», dirigida por Garcés Sanagustín, M. y Palomar Olmeda. Ed. Aranzadi, 2023.

ción no se contiene en la LGS. Lo cual es mera consecuencia de la naturaleza de esta Ley. La LGS regula los procedimientos de concesión, reintegro, control e infracciones en materia de subvenciones, pero la LGS no crea subvenciones. Las subvenciones se crean por las leyes sectoriales, e incluso por reglamentos, de entre los que destacan las bases reguladoras. Estas normas mediante las que se establecen o crean las ayudas sí que se van a ver afectadas por el Derecho comunitario en el plano sustantivo, pero ello es asunto ajeno a la LGS. Las disposiciones de la LGS tangencialmente afectadas por la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado son formales o de procedimiento. Valga como ejemplo la comunicación al Comisión Europea de los proyectos para el establecimiento de las subvenciones (art. 9.1).

Tampoco se contiene en la LGS, como señalan Soriano García y Sánchez Gutiérrez (2), un sistema de control específico sobre subvenciones que puedan distorsionar el mercado que habrá que buscar en una ley distinta, la Ley de Defensa de la Competencia (Ley 15/2007, de 3 julio) (art. 11), desarrollada por los arts. 7 y 8 del Reglamento de Defensa de la Competencia, aprobado por RD 261/2008, de 22 de febrero, en los que sí se contiene un sistema para analizar las ayudas públicas, dentro de las cuales quedan comprendidas las subvenciones, con criterios de competencia.

Con este fin se atribuyen competencias a la Comisión Nacional de la Competencia, que podrá analizar los criterios de concesión de las ayudas desde la perspectiva de la competencia con el fin de emitir informes y dirigir recomendaciones a los poderes públicos. Para ello se establece que el órgano responsable de la notificación a la Comisión Europea de los proyectos de ayudas informará a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia de ellos y de las ayudas públicas concedidas al amparo de Reglamentos comunitarios de exención. Se prevé también la posible participación de los órganos competentes de las Comunidades Autónomas mediante la emisión de informes con respecto a las ayudas que concedan las Administraciones autonómicas y locales en el ámbito territorial de su competencia. Todo ello, por supuesto, sin perjuicio del sistema de control por parte de la Comisión Europea previsto en la normativa comunitaria.

La Comisión, para cumplimiento de su misión, realiza informes generales o puntuales sobre el impacto de las ayudas públicas sobre la competencia efectiva en los mercados. Los informes anuales sobre ayudas públicas, tras su envío al Ministerio de Economía y Competitividad y a la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados y los informes realizados, bien de oficio o a instancia de parte, sobre los criterios de concesión de las ayudas públicas, después de su comunicación a los órganos de las Administraciones Públicas

(2) Véase Soriano García, J. E y Sánchez Gutiérrez, M. M.: *El control de las ayudas públicas en España: un contexto a cambiar.* RAP núm. 166/2005.

correspondientes, se hacen públicos. Estos últimos, al no recaer sobre la concesión propiamente dicha sino sobre los criterios, parece que deberán gravitar sobre la norma de establecimiento.

1.2 **Principios que rigen en la gestión de las subvenciones y su formulación en la ley**

El segundo bloque de los principios que se enuncian concierne no al establecimiento sino a la gestión, por lo que afecta no sólo a la concesión sino también a toda la actividad tanto de la Administración concedente como incluso del beneficiario que aplica los fondos y de la entidad colaboradora, en su caso. El artículo 8 los formula así:

«La gestión de las subvenciones a que se refiere esta Ley se realizará de acuerdo con los siguientes principios:

a) *Publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación.*

b) *Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados por la Administración otorgante.*

c) *Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.»*

Los principios de «publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación» son principios que han de articularse entre sí y que se adscriben a los que genéricamente pueden llamarse de legalidad o jurídicos. Ciertamente ninguno de los principios que formula la Ley puede considerarse plenamente extrajurídico, pero la relación de estos con la norma es distinta de la que se da en los jurídicos. Mientras que en estos no sólo se requiere que emanen de la Ley sino que se han de ordenar directamente a su cumplimiento y a la realización de los valores de justicia que el ordenamiento jurídico consagra, los principios económicos (eficacia y eficiencia) únicamente requieren de cobertura legal, pero no se ordenan al cumplimiento de la ley o de los citados valores sino de otros fines distintos, como la eficacia o la eficiencia, que se sitúan en el campo de la economía. Estos principios, a los que han de supeditarse los órganos que gestionen las subvenciones, enlazan, de una parte, con los principios generales de política presupuestaria que formula la LOEPSF (arts. 3 a 10), y de otra con las modernas técnicas de gestión que nacidas en el mundo de la empresa se han adoptado paulatinamente por la Administración Pública. Pese a ser anteriores a la LOEPSF, y a la reforma del art. 135 CE, que la LOEPSF desarrolla, su sentido pleno lo adquieren a la luz de la Constitución y de la citada Ley. Según el art. 135 CE, *«todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria»*. Este principio no formulado, como tal

principio por la LGS, tampoco pasó inadvertido en esta, pese a su fecha. Según el apartado 1 del artículo 8, los órganos que se propongan el establecimiento de las subvenciones deben supeditarse en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

1. *Principio de publicidad*

La publicidad cumple un doble objetivo: garantizar la igualdad de acceso a las ayudas y posibilitar el control social sobre la gestión de los fondos públicos, por ello opera en dos fases: previa y posterior a la concesión. Como tal principio sus exigencias incluyen la publicidad oficial de ciertos actos, pero no se limita a ello sino que se extiende a facilitar el conocimiento público de la gestión de los fondos públicos, enlazando así con el principio de transparencia.

Aun cuando el principio de publicidad, y el correlativo de transparencia, han sido inspiradores de la regulación de la actividad subvencional desde su origen, han experimentado un refuerzo importante con las últimas leyes administrativas, que han sustituido el original sistema de publicidad por otro más completo y eficaz desde el punto de vista de la transparencia. La modificación de la LGS en este extremo se ha llevado a cabo por la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, que ha adaptado al ámbito de las subvenciones la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la información pública y Buen gobierno (LT), ley llamada a cambiar no solo las prácticas sino toda la cultura administrativa en esta materia.

Los artículos de la LGS modificados en lo que concierne a publicidad han sido los arts. 17.3.*b)* (Bases reguladoras), 23.2 (Publicidad de la convocatoria), y los arts. 18 (Publicidad de las subvenciones) y 20 (Base de Datos Nacional de Subvenciones), a los que se ha dado nueva redacción.

La publicidad previa se realiza mediante la inserción de las bases reguladoras en el Boletín Oficial del Estado o en el diario oficial correspondiente y la inserción de las convocatorias en la BDNS, que opera como sistema nacional de publicidad, y de un extracto de las mismas en el BOE *(cfr. infra* apartado 3). La publicidad no se limita a la fase previa a la concesión, sino que es necesaria la publicación de las subvenciones concedidas (arts. 18 y 20.8 LGS).

Finalmente las exigencias del principio se completan con la obligación que pesa sobre los beneficiarios de dar la adecuada publicidad del carácter público de la financiación de programas, actividades, inversiones o actuaciones de cualquier tipo que sean objeto de subvención *[cfr. infra* apartado 3 *b)]*.

2. *Principio de transparencia*

El concepto de transparencia es fruto de una elaboración doctrinal, previa a su recepción expresa por la legislación administrativa y financiera. Para los autores que se han ocupado del tema constituyen notas esenciales de la transparencia

financiera la exigencia de que la actuación del sector público esté abierta a los ciudadanos y que se facilite un conocimiento efectivo de las decisiones sobre política fiscal y económica así como de los datos de las cuentas públicas. Tras la aprobación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la información pública y Buen gobierno (LT), la transparencia en su doble perspectiva de publicidad activa (sin necesidad de requerimiento por los ciudadanos) y de derecho de los ciudadanos de acceder a la información pública es predicable de todos los ámbitos de la actuación pública (arts. 5 a 8 LT), sin perjuicio de la existencia de normas específicas para ciertos ámbitos, como es el caso del art. 8 LOEPSF que consagra el principio en el ámbito financiero.

En relación con las subvenciones públicas, la LT en su artículo 8, dedicado a la «Información económica, presupuestaria y estadística», dispone que los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación deberán hacer pública, como mínimo, la información relativa a «c) *Las subvenciones y ayudas públicas concedidas con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiarios».*

A los expresados efectos, y para garantizar el derecho de los ciudadanos a conocer todas las subvenciones convocadas en cada momento y para contribuir a los principios de publicidad y transparencia (publicidad y transparencia no se identifican pero se necesitan), la Intervención General de la Administración del Estado publicará en su página web las convocatorias y las subvenciones concedidas (art. 20 LGS, redacción dada por la Ley 15/2014, de 16 de septiembre).

3. *Principios de concurrencia y objetividad*

La libre concurrencia supone que pueden solicitar las ayudas cuantos reúnan los requisitos necesarios, tanto los establecidos en la Ley como los adicionales que deben fijar las bases reguladoras, que vendrán determinados por la clase y modalidad de subvención, los cuales constituyen una de las menciones que preceptivamente han de recoger las convocatorias. Dichos requisitos no podrán configurarse en forma tal que se restrinja el acceso a quienes se encuentren en igualdad de condiciones. Cualquier restricción requiere en todo caso una justificación objetiva y razonable. Pero de nada valdría la libre concurrencia si la Administración actuara con pleno arbitrio a la hora de la selección del beneficiario. Por ello la objetividad en la adjudicación es inseparable de la concurrencia, amén de que con el mismo viene a implementarse el mandato constitucional que pesa sobre la Administración de servir con objetivad los intereses generales.

La instrumentación de estos principios se concreta en los sistemas destinados a seleccionar a los beneficiarios.

4. *Principios de igualdad y no discriminación*

El principio de igualdad en la gestión de las subvenciones no es sino la directa traducción al campo de la actividad subvencional del principio constitucional de

igualdad ante la Ley (art. 14 CE) y del de equitativa distribución de los recursos públicos a través del gasto público (art. 31.2 CE), objetivo a cuya consecución se orientan los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, respecto de los cuales podría considerarse el fin que aquellos persiguen. Incluso sus exigencias son superiores. Así en las subvenciones de concesión directa se sacrifica la concurrencia pero en ningún caso deben ser discriminatorias. La interdicción de la discriminación no es sino la formulación en negativo del mismo principio. El Tribunal Constitucional ha declarado que no toda diferenciación de régimen jurídico es discriminatoria, sino que para que esto se dé es necesario que no exista una justificación objetiva y razonable, debiendo apreciarse la falta de justificación poniéndola en relación con la finalidad y efectos de la medida, habiendo de valorarse si existe una relación razonable entre los medios empleados y los fines perseguidos (STC 22/1981, de 2 de julio).

5. *Principios de eficacia y eficiencia*

El principio de eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados por la Administración hace referencia al grado de consecución de los mismos, lo que dependerá tanto de la Administración gestora como, sobre todo, de la gestión del beneficiario, mientras que con el de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, lo que se pretende es la consecución de los objetivos con el menor coste posible o, lo que es equivalente, que dado el coste o presupuesto de la actividad subvencionada, se haga máximo el objetivo. El principio, que es trasunto del que se formula en el art. 7 de la LOEPSF, tiene su origen en el art. 31.2 CE que establece que la programación y ejecución del gasto público responderán a los criterios de eficiencia y economía. La LOEPSF lo desarrolla, con atención a las dos fases de la gestión financiera: planificación y ejecución. Su tenor es el siguiente:

1. *Las políticas de gasto público deberán encuadrarse en un marco de planificación plurianual y de programación y presupuestación, atendiendo a la situación económica, a los objetivos de política económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.*
2. *La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público.*

El punto de partida para la aplicación de estos principios en el ámbito de la actividad subvencional será la definición adecuada de los objetivos en el plan estratégico de subvenciones y en la normativa reguladora, a lo que debe corresponder un seguimiento y control adecuados de su cumplimiento con la consecuencia de un abandono de aquellas líneas de subvención que resulten ineficaces o ineficientes tanto en términos económicos como de rentabilidad social.

2. PLANES ESTRATÉGICOS DE SUBVENCIONES

Tras el mandato del artículo 8.1 LGS de que al establecimiento de las subvenciones ha de preceder la elaboración de un plan estratégico en el que se concreten *«los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, supeditándose en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria»,* fácil es apreciar la voluntad del legislador de introducir un cambio en la gestión tradicional de las subvenciones. El punto de referencia de la nueva gestión va a ser la consecución de la máxima eficacia con los recursos disponibles, que en todo caso tendrán que respetar las limitaciones derivadas del principio de estabilidad presupuestaria. Sin embargo la configuración del plan no podía ser más escueta, como el propio Consejo de Estado puso de relieve en su dictamen sobre el proyecto de Ley, habiendo correspondido al reglamento la concreción normativa de esta «novedad positiva», hecho destacado por el órgano consultivo en el dictamen sobre el proyecto de Reglamento. No obstante, es digna de mención la circunstancia de que mientras el precepto legal es básico, el desarrollo reglamentario carece de este carácter, lo que es lógico si se considera que va a desplegar su eficacia en el ámbito interno de cada Administración, sin que se vean directamente afectados los ciudadanos en sus relaciones con la misma. A partir del escueto precepto legal y de su desarrollo reglamentario pueden destacarse los siguientes extremos en su configuración:

2.1 **Plan estratégico, programación presupuestaria y estabilidad**

El plan enlaza con la fase de programación presupuestaria así como con la presupuestación por objetivos y control de resultados implantada por la LGP (refrendada y ampliada en algunos aspectos por la LOEPSF) lo que era obvio pero que en el art. 20 LGS apenas si estaba insinuado. Habida cuenta de que los planes estratégicos son de ámbito ministerial dicho enlace lo será a través de las políticas de gasto cuya definición y ejecución compete a los diferentes Departamentos. Pese a ello, el plan no se concibe como una «política de gasto» ni siquiera como la expresión de la actividad de fomento de una concreta política de gasto. En efecto, el RLGS dispone, aunque con excepciones, que se elaborará un plan estratégico de subvenciones por cada Departamento ministerial, que abarcará las subvenciones tanto de sus órganos como de los organismos y demás entes públicos a él vinculados. Dichos planes se tornan así en un instrumento de planificación de aquella vertiente de las distintas políticas de gasto cuyo objeto sea *«el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción*

de una finalidad pública». Por tanto, tendrán carácter horizontal afectando, en principio, a la política o políticas de gasto en las que se inscriba la acción del Departamento, cuya ejecución estará encomendada a una pluralidad de órganos y se desagregará en diversidad de programas presupuestarios.

Según el artículo 10.2 RLGS, *«los planes estratégicos de subvenciones deberán ser coherentes con los programas plurianuales ministeriales en la Administración del Estado previstos en el artículo 29 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y deberán ajustarse, en todo caso, a las restricciones que en orden al cumplimiento de los objetivos de política económica y de estabilidad presupuestaria se determinen para cada ejercicio».* En consecuencia, los recursos del Plan estratégico de subvenciones vienen limitados, en un primer nivel, por los asignados a cada política, dentro del techo máximo de gasto no financiero del Estado (art. 30 LOEPSF) y, en un segundo nivel, por los que, dentro de cada política, se asignen a cada uno de los programas plurianuales.

Es así como se materializa el entronque del Plan con el principio de estabilidad presupuestaria. Pero, a su vez, los objetivos del Plan y los resultados obtenidos habrán de ser considerados en la elaboración de la programación plurianual futura.

2.2 **Naturaleza y efectos del Plan**

Los planes carecen de rango normativo configurándose como instrumentos de gestión de carácter programático cuya virtualidad ha de desplegarse en el ámbito interno de la Administración, sin incidencia directa en la esfera de los particulares. *«Su contenido no crea derechos ni obligaciones; su efectividad quedará condicionada a la puesta en práctica de las diferentes líneas de subvención, atendiendo entre otros condicionantes a las disponibilidades presupuestarias de cada ejercicio»* (art. 12.3 RLGS). Por tanto, queda descartado que puedan utilizarse como un acto más sujeto a recursos o reclamaciones de beneficiarios y eventuales interesados (3). No obstante, la aprobación del Plan es requisito necesario para que puedan establecerse las subvenciones, como expresamente prevé el art. 8.1 LGS, y la creación de la subvención sin la previa aprobación del plan sería causa de nulidad de las bases o norma de estableci-

(3) En este sentido, véase FERNÁNDEZ TORRES, J. R. «El establecimiento de subvenciones» colaboración en la obra *Comentarios a la Ley General de Subvenciones,* dirigida por FERNÁNDEZ FARRERES, G. Tohmson Civitas. 2005 y SESMA SÁNCHEZ, B. «Disposiciones generales de la Ley General de Subvenciones», colaboración en la obra colectiva *«Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas»* Tirant lo Blanch, 2010, p. 52.

miento. Como ha señalado el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso) en Sentencia 4970/2012, de 26 de junio de 2012, *«de este precepto (art. 8.1 LGS) pueden obtenerse, sin esfuerzo dialéctico, dos conclusiones: el Pan Estratégico tiene carácter previo al establecimiento de cualquier subvención; y el precepto es imperativo y categórico.*

Consideramos que la dicción del precepto, exigiendo con carácter previo el Plan Estratégico, no es tangencial y no sistemático, como sostiene la sentencia de instancia, sino requisito esencial y previo a la regulación de la subvención, de tal forma que sí requiere una formalización o instrumentalización externa que, aunque no es exigible una determinada formalidad, si una definición específica que pueda ser identificada.»

Con respecto a los efectos de los planes estratégicos que pudieran calificarse de anormales, en el sentido de que derivan, no del cumplimiento de los objetivos perseguidos, sino de su incumplimiento, el RLGS dispone (art 15) que, si como resultado de los informes de seguimiento emitidos por los Ministerios y de los informes emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado, se pone de manifiesto la existencia de líneas de subvenciones que no alcanzan el nivel de consecución de objetivos deseado, o el que resulta adecuado al nivel de recursos invertidos, podrán ser modificadas o sustituidas por otras más eficaces y eficientes o, en su caso, podrán ser eliminadas.

2.3 **Ámbito subjetivo y temporal**

En principio, los planes son de ámbito ministerial, aprobándose por el Ministro o Ministros responsables de su ejecución, aun cuando se remiten a la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos para su conocimiento, y comprenden tanto las subvenciones de los órganos centralizados como las de los organismos y demás entes públicos vinculados al Ministerio. No obstante, esta regla es objeto de importantes matizaciones.

En primer lugar, la pluralidad de Administraciones Públicas y el hecho de que frecuentemente confluyan sus competencias materiales sobre unas mismas actividades y sobre los mismos ciudadanos hace necesaria una actuación coordinada a fin de que se optimice la eficacia en el empleo de los recursos públicos que se detraen de los ciudadanos. Por tal motivo, sin incluir un mandato a todas las Administraciones Públicas, que estaría fuera de lugar en el Reglamento, sí lo dirige a la Administración General del Estado disponiendo que *«promoverá, a través de las correspondientes Conferencias Sectoriales, que las medidas contenidas en los planes se coordinen con las políticas de las demás Administraciones Públicas, debiendo guardar la coherencia necesaria*

para garantizar la máxima efectividad de la acción pública que se desarrolle a través de subvenciones».

De otra parte, hacer coincidir el ámbito subjetivo del Plan con el del Ministerio o su ámbito temporal con el trienio de la programación presupuestaria no siempre va a ser lo más adecuado, e imprimiría una rigidez que reste efectividad a un instrumento que debe caracterizarse por su flexibilidad. De ahí que se abra la puerta a planes de distinto ámbito subjetivo (los planes estratégicos especiales, los planes estratégicos conjuntos y los planes y programas sectoriales) y de distinta vigencia.

Se podrán aprobar planes estratégicos especiales, de ámbito inferior al ministerial, cuando su importancia justifique su desarrollo particularizado, o planes estratégicos conjuntos, cuando en su gestión participen varios Ministerios u Organismos de distinto ámbito ministerial.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional 13.ª LGS, los planes y programas sectoriales tendrán la consideración de planes estratégicos de subvenciones siempre que recojan el contenido propio de un plan.

Los planes estratégicos contendrán previsiones para un período de vigencia de tres años, salvo que, por la especial naturaleza del sector afectado, sea conveniente establecer un plan estratégico de duración diferente. Anualmente se realizará la actualización de los planes de acuerdo con la información relevante disponible.

2.4 **Contenido del plan estratégico ordinario**

En la delimitación del contenido el RLGS va a diferenciar entre el que podría considerarse plan normal y plan reducido. Este último será aplicable en casos en que la actividad subvencional reviste una menor complejidad.

Los planes estratégicos ordinarios tendrán, de conformidad con las prescripciones del artículo 12 RLGS, el siguiente contenido:

1.º Objetivos estratégicos, que describen el efecto e impacto que se espera lograr con la acción institucional durante el período de vigencia del plan y que han de estar vinculados con los objetivos establecidos en los correspondientes programas presupuestarios. Cuando los objetivos estratégicos afecten al mercado, se deberán identificar además los fallos que se aspira a corregir, con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 8 de la Ley General de Subvenciones

Se entiende por objetivo estratégico la meta global que se persigue con el plan. Puede fijarse un único objetivo estratégico para el plan o varios, pero

en todo deben ser pocos en número. Como quiera que deben estar vinculados con los establecidos en los programas presupuestarios habrá de partirse de un examen de éstos, tanto del programa plurianual del Ministerio como de la más precisa información que se contiene en la documentación que acompaña a los Presupuestos (Presupuesto por programas y memorias de objetivos). Si los mencionados programas fueran desarrollo de una única política de gasto no ofrecería gran dificultad definir el objetivo estratégico del plan, por el contrario, si los programas estuvieran al servicio de políticas distintas y los respectivos objetivos de los programas fueran variados resultará inevitable fijar más de un objetivo estratégico.

2.º Líneas de subvención en las que se concreta el plan de actuación. Para cada línea de subvención deberán explicitarse los siguientes aspectos:

a) Áreas de competencia afectadas y sectores hacia los que se dirigen las ayudas.

b) Objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación.

c) Plazo necesario para su consecución.

d) Costes previsibles para su realización y fuentes de financiación, donde se detallarán las aportaciones de las distintas Administraciones Públicas, de la Unión Europea y de otros órganos públicos o privados que participen en estas acciones de fomento, así como aquellas que, teniendo en cuenta el principio de complementariedad, correspondan a los beneficiarios de las subvenciones.

e) Plan de acción, en el que concretarán los mecanismos para poner en práctica las líneas de subvenciones identificadas en el Plan, se delimitarán las líneas básicas que deben contener las bases reguladoras de la concesión a que se hace referencia en el artículo 9 de la Ley General de Subvenciones, el calendario de elaboración y, en su caso, los criterios de coordinación entre las distintas Administraciones Públicas para su gestión.

La línea de subvención aparece como el elemento fundamental del plan, por cuanto comprende los aspectos fundamentales que persigue la nueva forma de gestión. En el marco de cada línea los objetivos estratégicos se han de concretar en objetivos operativos que deben ser cuantificables si se quiere que cumplan con su misión. Efectos que se pretenden conseguir, costes previsibles y plan de acción son otros tantos aspectos de la línea de subvención. El plan de acción comprenderá las actuaciones que deben desarrollar las «áreas de competencia afectadas» para la consecución de los objetivos. La delimitación de la línea de subvención y los indicados aspectos se traducirán en las bases reguladoras en exigencias jurídicas.

Finalmente, hemos de señalar que la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, en su artículo 35 contiene unas previsiones que afectan al contenido de los planes (4).

3.º Régimen de seguimiento y evaluación continua aplicable a las diferentes líneas de subvenciones que se establezcan. A estos efectos, se deben determinar para cada línea de subvención, un conjunto de indicadores relacionados con los objetivos del Plan, que recogidos periódicamente por los responsables de su seguimiento, permitan conocer el estado de la situación y los progresos conseguidos en el cumplimiento de los respectivos objetivos.

El instrumento de medición de la consecución de los objetivos operativos es el indicador, que debe de ser cuantificable, para poder cumplir con su misión, y mostrar el resultado o grado de avance del plan. Por tanto, formará parte del plan la definición de los mencionados indicadores.

4.º Resultados de la evaluación de los planes estratégicos anteriores en los que se trasladará el contenido de los informes emitidos.

El conocimiento de los resultados de la evaluación de los planes anteriores, tanto en términos de proyectos ejecutados como de impacto sobre la realidad sobre la que se ha pretendido incidir puede ser un elemento de contraste sobre el realismo del nuevo plan y servir de guía para una planificación correcta.

2.5 **Contenido del plan estratégico simplificado**

Frente al modelo de plan estratégico que hemos denominado ordinario, se contempla un modelo simplificado que puede adoptarse en los siguientes casos:

a) las subvenciones que se concedan de forma directa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 22.2 de la Ley General de Subvenciones.

b) las subvenciones que, de manera motivada, se determinen por parte del titular del Departamento ministerial, en atención a su escasa relevancia económica o social como instrumento de intervención pública.

---

(4) Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, en su artículo 35 dispone:

Las Administraciones públicas, en los planes estratégicos de subvenciones que adopten en el ejercicio de sus competencias, determinarán los ámbitos en que, por razón de la existencia de una situación de desigualdad de oportunidades entre mujeres y hombres, las bases reguladoras de las correspondientes subvenciones puedan incluir la valoración de actuaciones de efectiva consecución de la igualdad por parte de las entidades solicitantes.

A estos efectos podrán valorarse, entre otras, las medidas de conciliación de la vida personal, laboral y familiar, de responsabilidad social de la empresa, o la obtención del distintivo empresarial en materia de igualdad regulado en el capítulo IV del título IV de la presente Ley.

El contenido del plan reducido puede limitarse a una memoria explicativa de los objetivos, los costes de realización y sus fuentes de financiación.

2.6 **Seguimiento**

Como quiera que la finalidad que se persigue con los planes es la mejora de la acción administrativa, ello obliga a hacer un seguimiento por cada Departamento sobre el grado de avance en su aplicación y un control financiero por la IGAE en línea con la gestión por objetivos y control de resultados implantados por la LGP en el sector público administrativo.

A tal efecto, el RLGS dispone que cada Departamento ministerial emitirá antes del 30 de abril de cada año un informe sobre el grado de avance de la aplicación del plan, sus efectos y las repercusiones presupuestarias y financieras que se deriven de su aplicación.

El informe, junto con el plan actualizado, serán remitidos a la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos y comunicados por cada Departamento ministerial a las Cortes Generales.

La Intervención General de la Administración del Estado realizará el control financiero de los planes estratégicos de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional 14.ª LGS. Además, y con carácter anual, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, a través de la Orden Ministerial de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, seleccionará los planes estratégicos que deben ser objeto de un seguimiento especial por la Intervención General de la Administración del Estado.

3. PUBLICIDAD Y DIFUSIÓN DE LAS SUBVENCIONES CONCEDIDAS

El art. 18 LGS, en la redacción dada por la Ley 15/2014, de 16 de septiembre (de aplicación a las subvenciones convocadas o concedidas a partir del 1 de enero de 2016, según establece su disposición transitoria 10.ª) bajo la rúbrica «publicidad de las subvenciones» regula la que debe realizar la Administración tanto de las subvenciones convocadas como de las concedidas y la que debe dar el beneficiario tanto de las subvenciones y ayudas percibidas como del carácter público de la financiación de las actividades subvencionadas.

a) *Publicidad a realizar por la Administración*

En coherencia con las exigencias de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la información pública y Buen gobierno (LT), el art. 18 LGS, bajo la rúbrica «Publicidad de las subvenciones», declara que la Base de

Datos Nacional de Subvenciones operará como sistema nacional de publicidad de subvenciones, debiendo las Administraciones concedentes remitir a la misma la información preceptiva sobre las convocatorias y las resoluciones de concesión recaídas en su gestión, en los términos establecidos en el artículo 20, que analizaremos más adelante *(cfr. infra* apartado 4.6). En todo caso, podemos adelantar que, con la nueva regulación, queda sustancialmente modificado el anterior sistema de publicidad a través de diarios oficiales y de tablones de anuncios (Corporaciones locales) por otro medio: la BDNS, que va servir de vehículo tanto de la publicidad previa (convocatorias) como de la relativa a las subvenciones concedidas a cargo de los órganos concedentes.

b) *Difusión por el beneficiario*

El régimen de publicidad se completa con las obligaciones que sobre este extremo pesan sobre los beneficiarios, los cuales deberán dar publicidad de las subvenciones y ayudas percibidas en los términos y condiciones establecidos en la LT (art. 18.3 LGS), a tenor de la cual estarán sujetos a las obligaciones de dar publicidad a la información que sea relevante los beneficiarios *«que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40 % del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros»* (art. 3). Esta información será publicada en las correspondientes sedes electrónicas o páginas web y de una manera clara, estructurada y entendible para los interesados y, preferiblemente, en formatos reutilizables, pero añade la Ley que *«cuando se trate de entidades sin ánimo de lucro que persigan exclusivamente fines de interés social o cultural y cuyo presupuesto sea inferior a 50.000 euros, el cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta Ley podrá realizarse utilizando los medios electrónicos puestos a su disposición por la Administración Pública de la que provenga la mayor parte de las ayudas o subvenciones públicas percibidas»* (art. 5.4 LT).

La LGS, en relación con este precepto, dispone (art. 18.3) que, en el caso de que se haga uso de la previsión contenida en el citado artículo 5.4 de la citada Ley, la Base de Datos Nacional de Subvenciones servirá de medio electrónico para el cumplimiento de las obligaciones de publicidad.

La LGS (art. 18.4) se remite finalmente a los términos reglamentariamente establecidos en relación con la forma de dar la adecuada publicidad del carácter público de la financiación de programas, actividades, inversiones o actuaciones de cualquier tipo que sean objeto de subvención, y en su relación el art. 31 RLGS encomienda, a su vez, a las bases reguladoras de las subvenciones establecer las correspondientes medidas de difusión. En efecto, de acuerdo con el artículo 31 RLGS, *«las bases reguladoras de las subvenciones deberán establecer las medidas de difusión que debe adoptar el beneficiario de una subvención para dar*

la adecuada publicidad al carácter público de la financiación del programa, actividad, inversión o actuación de cualquier tipo que sea objeto de subvención.

Las medidas de difusión deberán adecuarse al objeto subvencionado, tanto en su forma como en su duración, pudiendo consistir en la inclusión de la imagen institucional de la entidad concedente, así como leyendas relativas a la financiación pública en carteles, placas conmemorativas, materiales impresos, medios electrónicos o audiovisuales, o bien en menciones realizadas en medios de comunicación.

Cuando el programa, actividad, inversión o actuación disfrutara de otras fuentes de financiación y el beneficiario viniera obligado a dar publicidad de esta circunstancia, los medios de difusión de la subvención concedida así como su relevancia deberán ser análogos a los empleados respecto a las otras fuentes de financiación».

El artículo 37.1 LGS, por su parte, considera causa de reintegro el incumplimiento de la obligación de difusión por el beneficiario, según se verá en su momento *(cfr.* cap. IX, apartado 3.1), si bien el RLGS modula esta obligación (art. 93) disponiendo que procederá el reintegro por incumplimiento de la adopción de las medidas de difusión de la financiación pública recibida cuando el beneficiario no adopte las medidas establecidas en las bases reguladoras ni las medidas alternativas propuestas por la Administración y previstas en el artículo 31.3 de este Reglamento.

4. BASE DE DATOS NACIONAL DE SUBVENCIONES (BDNS) Y SISTEMA NACIONAL DE PUBLICIDAD DE SUBVENCIONES (SNPS)

De acuerdo con el art. 20.1 LGS, en su redacción vigente, la BDNS tiene por finalidades *«promover la transparencia, servir como instrumento para la planificación de las políticas públicas, mejorar la gestión y colaborar en la lucha contra el fraude de subvenciones y ayudas públicas».*

La BDNS tiene como antecedente el artículo 46 del Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, mediante el que se introduce por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico la previsión sobre la constitución de una base de datos de alcance nacional sobre gestión de subvenciones y ayudas públicas. Mediante la centralización de esta información en una base de datos única, las Administraciones Públicas se dotaban de un instrumento operativo por el que se simplificaba el control de la concurrencia de aportaciones públicas para una misma actividad, se facilitaba la función de verificación de las condiciones jurídicas para obtener la condición de beneficiario y se permitía optimizar las actividades de planificación, seguimiento y control de las subvenciones y ayudas públicas.

Posteriormente, el artículo 20 de la Ley 38/2003, de 18 de noviembre, General de Subvenciones, confirió rango legal a la base de datos nacional de subvenciones y

ayudas públicas, con el valor adicional de que el citado mandato adquiría la condición de norma básica al amparo de lo dispuesto en la disposición final primera del indicado cuerpo legal y se ampliaban las posibilidades de control a la concurrencia de ayudas otorgadas no solo dentro de la AGE sino también por CC. AA. y EE. LL. La BDNS fue modificada por la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, que dio nueva redacción al citado art. 20 LGS, si bien el apartado 8 del artículo, que establece su configuración como sistema nacional de publicidad de las subvenciones y las correlativas disposiciones de los artículos 17.3.b, 18 y 23.2 de la Ley, han entrado en vigor a partir de 1 de enero 2016. Posteriormente los párrafos 5 y 8 del artículo 20 de la LGS han sido modificados por la disposición final décima tercera de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

El apartado 10 del citado artículo 20, en su nueva redacción, señala que la Intervención General de la Administración del Estado dictará las Instrucciones oportunas para concretar los datos y documentos integrantes de la BDNS, los plazos y procedimientos de remisión de la información, incluidos los electrónicos, así como la información que sea objeto de publicación para conocimiento general y el plazo de su publicación. Al amparo de esta disposición, ha dictado las correspondientes instrucciones, contenidas en las resoluciones siguientes:

– *Resolución de 4 de diciembre de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regula el proceso de migración a la nueva Base de Datos Nacional de Subvenciones.*
– *Resolución de 7 de diciembre de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regula el proceso de registro y acreditación de órganos y usuarios de la nueva Base de Datos Nacional de Subvenciones.*
– *Resolución de 9 de diciembre de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regula el contenido y periodicidad de la información a suministrar a la nueva Base de Datos Nacional de Subvenciones.*
– *Resolución de 15 de junio de 2020, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regula el proceso de registro y publicación de convocatorias en el Sistema Nacional de Publicidad de Subvenciones y Ayudas Públicas.*

La regulación reglamentaria de desarrollo del artículo 20 de la BDNS (arts. 30 y 35 a 41 del RLGS) ha sido sustituida por el Real Decreto 130/2019, de 8 de marzo, por el que se regula la Base de Datos Nacional de Subvenciones y la publicidad de las subvenciones y demás ayudas públicas, en adelante RBDNS.

Los elementos esenciales de la BDNS de conformidad con las demás disposiciones mencionadas son los que se detallan a continuación.

4.1 **Objeto y contenido de la información**

La BDNS tiene por finalidades, a tenor del apartado 2 del citado artículo 20 de la LGS, recoger información de las subvenciones; pero añade que reglamentariamente podrá establecerse la inclusión de otras ayudas cuando su registro contribuya a los fines de la Base de Datos, al cumplimiento de las exigencias de la Unión Europea o a la coordinación de las políticas de cooperación internacional y demás políticas públicas de fomento.

En relación con las subvenciones el contenido de la Base de Datos incluirá, al menos, referencia a las bases reguladoras de la subvención, convocatoria, programa y crédito presupuestario al que se imputan, objeto o finalidad de la subvención, identificación de los beneficiarios, importe de las subvenciones otorgadas y efectivamente percibidas, resoluciones de reintegros y sanciones impuestas.

Igualmente contendrá la identificación de las personas o entidades incursas en las prohibiciones contempladas en las letras *a)* y *h)* del apartado 2 del artículo 13: haber sido condenadas mediante sentencia firme por delitos que lleven consigo la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o haber sido sancionado mediante resolución firme con la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones. La inscripción permanecerá registrada en la BDNS hasta que transcurran 10 años desde la fecha de finalización del plazo de prohibición.

La BDNS habrá de dar publicidad también a los contenidos que España como Estado miembro de la UE deberá publicitar en materia de ayudas de Estado en virtud de la normativa comunitaria. Esta normativa aparece principalmente recogida en el Reglamento (UE) N.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado; en el Reglamento (UE) N.º 702/2014 de la Comisión, de 25 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda en los sectores agrícola y forestal y en zonas rurales compatibles con el mercado interior; y en el el Reglamento (UE) 2022/2473 de la Comisión, de 14 de diciembre de 2022, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda a las empresas dedicadas a la producción, transformación y comercialización de productos de la pesca y de la acuicultura compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Al amparo de la habilitación legal, y de conformidad con la finalidad que el art. 20.1 asigna a la BDNS de luchar contra el «fraude y de las subvenciones y ayudas públicas», el artículo 2 del RBDNS extiende el contenido de la información a las que genéricamente pudiéramos denominar «otras ayudas» en las que se comprenden:

a) Las entregas dinerarias sin contraprestación contempladas en el artículo 3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre.

b) Las ayudas en especie contempladas en la disposición adicional quinta de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre.

c) Los avales y demás garantías, préstamos, aportaciones de financiación de riesgo, anticipos reembolsables y demás medidas de carácter financiero que supongan una ventaja económica a favor de sus beneficiarios, salvo cuando vayan dirigidos a las Administraciones públicas contempladas en el artículo 3.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre.

d) Los beneficios fiscales y los beneficios en las cotizaciones a la Seguridad Social que tengan la consideración de ayuda de estado por implicar una ventaja económica de carácter selectivo, siempre que superen los umbrales mínimos exigidos por las normas comunitarias.

e) Las subvenciones y demás ayudas a partidos políticos.

f) Cualquier otra ayuda de carácter no fiscal que sea considerada, a efectos del Derecho de la Unión Europea, como ayuda estatal de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y las normas que lo desarrollen.

4.2 **Administración y custodia de la BDNS**

La Intervención General de la Administración del Estado es el órgano responsable de la administración y custodia de la BDNS y adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad y seguridad de la información (art. 20.3 LGS).

Ante la IGAE se ejercita el derecho de acceso a que se refiere el artículo 15 Ley Orgánica 15/1999, de Protección de datos de carácter personal; por el contrario, los derechos de oposición, rectificación y cancelación se ejercitarán ante el órgano obligado al suministro de la información (art. 9.3 del RBDNS).

Se podrá denegar al interesado el derecho de acceso, rectificación y cancelación cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones en materia de subvenciones y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones de comprobación o control (art. 20.5 LGS).

4.3 **Sujetos obligados a facilitar información**

Estarán obligados a suministrar información a la BDNS de conformidad con el art. 20.4 LGS y el 3 del RBDNS:

– a) La Administración General del Estado.

– b) Las Administraciones de las comunidades autónomas.

– c) Las entidades que integran la administración local.

– d) El sector público institucional, al que se refiere el artículo 2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

En todo caso, la BDNS recogerá información de las subvenciones y ayudas públicas que concedan los entes integrantes del sector público institucional contemplados en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local previsto en el artículo 82 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre.

Cuestión distinta es la determinación del órgano de la correspondiente entidad responsable de remitir la información. A tenor del art. 20.4 LGS, «serán responsables de suministrar la información de forma exacta, completa, en plazo y respetando el modo de envío establecido:

a) En el sector público estatal, los titulares de los órganos, organismos y demás entidades que concedan las subvenciones y ayudas contempladas en la Base de Datos.

b) En las Comunidades Autónomas, la Intervención General de la Comunidad Autónoma u órgano que designe la propia Comunidad Autónoma.

c) En las Entidades Locales, la Intervención u órgano que designe la propia Entidad Local».

La citada *Resolución de 7 de diciembre de 2015* concreta el régimen de participación en la BDNS de las distintas Administraciones, organismos, entidades y órganos así como sus autoridades, funcionarios y demás personal autorizado para suministrar información, administrarla o consultarla, dentro de los límites establecidos en la LGS. A tal efecto, bajo la genérica denominación de «órgano» se comprende todo aquel que se dirige a la BDNS en el ejercicio de sus competencias, bien para suministrar información, para administrarla o para consultarla. Los mencionados órganos estatales, autonómicos y locales tienen la condición de órganos gestores, y en la medida en que suministran información tienen la consideración de órganos remitentes.

La prohibición de obtener subvenciones prevista en las letras *a)* y *h)* del apartado 2 del artículo 13, será comunicada a la BDNS por el Tribunal que haya dictado la sentencia o por la autoridad que haya impuesto la sanción administrativa; la comunicación deberá concretar las fechas de inicio y fina-

lización de la prohibición recaída; para los casos en que no sea así, se instrumentará reglamentariamente el sistema para su determinación y registro en la Base de Datos (5).

La cesión de datos de carácter personal que debe efectuarse a la Intervención General de la Administración del Estado no requerirá el consentimiento del afectado.

4.4 **Tiempo de suministro de la información**

El art. 20.10 LGS encomienda a la IGAE la concreción de los datos y documentos integrantes de la BDNS, y de los plazos y procedimientos de remisión de la información, incluidos los electrónicos. En cumplimiento de esta previsión la *Resolución de 9 de diciembre de 2015* concreta las previsiones del apartado 2 del art. 20 y la normativa europea sobre ayudas de Estado. De conformidad con el apartado 4 de la Resolución los Órganos gestores deberán remitir la información correspondiente a la convocatoria de cada subvención una vez concluido el proceso de tramitación de la convocatoria e inmediatamente antes de su publicación en el diario oficial correspondiente.

En aquellas subvenciones o ayudas públicas en las que no sea preceptiva la convocatoria, se remitirá la información a incluir en la BDNS inmediatamente después de que se publique la disposición reguladora, si se trata de subvenciones o ayudas con destinatarios indeterminados, o en el momento de la concesión, en el resto de los casos.

La información relativa al resto de entidades de información (6) se remitirá de forma continuada a medida que se vayan produciendo los hechos registrables; en

---

(5) La DA 24.ª LGS, añadida por la Ley 15/2014, establece: «El Ministerio de Justicia proporcionará a la Base de Datos Nacional de Subvenciones, estableciendo las medidas de seguridad oportunas, la información referida a las penas y medidas de prohibición de acceso a subvenciones contenida en el Registro Central de Penados y en el Registro Central de Medidas Cautelares, Requisitorias y Sentencias No Firmes, sin que para ello sea preciso requerir la autorización de los interesados. A partir de su puesta en marcha, la obligación impuesta a los Tribunales en el artículo 20.4 será instrumentada a través de esta medida.»

(6) La resolución establece una estructura con las siguientes entidades de información:

a) Convocatoria.
b) Concesión:

- Concesión de subvención.
- Concesión de préstamo.
- Concesión de subvención y préstamo.
- Concesión de otros instrumentos de ayuda.
- Aplicación presupuestaria de la concesión de subvención.

cualquier caso, debe aportarse antes de que finalice el mes natural siguiente al de su producción.

Para la remisión de la información pueden utilizarse dos mecanismos:

a) A través de una aplicación web.

b) A través de servicios web, definidos en http://run.gob.es/hefdeq

4.5 **Acceso a la BDNS. Obligación de reserva**

Dentro de la BDNS hay una información que es pública y que integra el SNPS, a la que nos referiremos después, pero existe otra parte de naturaleza reservada a la que únicamente tienen acceso quienes la utilicen en los fines que se determinan en el apartado 5 del art. 20 LGS. Aun cuando la finalidad principal de esta información es la colaboración con las Administraciones públicas y órganos de la UE para la *lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones*, la LGS amplía la posibilidad de cesión de información a otros órganos cuando tenga por objeto:

– *La colaboración con las Administraciones Públicas y los órganos de la Unión Europea para la planificación de las políticas públicas, la mejora de la gestión, la protección de los intereses financieros de la Unión Europea y de la Hacienda Pública y, en particular, la lucha contra el fraude de subvenciones y ayudas públicas.*

– *La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.*

– *La colaboración con las Administraciones tributaria y de la Seguridad Social en el ámbito de sus competencias.*

– Aplicación presupuestaria de la concesión de préstamo.
– Proyecto de la concesión.
– Participante de la concesión.

c) Pago.
d) Devolución
e) Reintegro.
f) Sanción.
g) Inhabilitación.
h) Beneficiario.

2. Cuando se empleen servicios web para el suministro de la información las entidades de información se agruparán en los distintos servicios contemplados en la disposición Quinta.

– *La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.*

– *La colaboración con el Tribunal de Cuentas u órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus funciones.*

– *La colaboración con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo en el ejercicio de sus funciones de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley 12/2003, de 21 de mayo, de Bloqueo de la Financiación del Terrorismo.*

– *La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias en el cumplimiento de las funciones que le atribuye el artículo 45.4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.*

– *La colaboración con el Defensor del Pueblo e instituciones análogas de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus funciones.*

– *La colaboración con la Comisión Nacional de Defensa de los Mercados y la Competencia para el análisis de las ayudas públicas desde la perspectiva de la competencia.*

En estos casos, la cesión de datos será realizada preferentemente mediante la utilización de medios electrónicos, debiendo garantizar la identificación de los destinatarios y la adecuada motivación de su acceso.

La *Resolución de 7 de diciembre de 2015* de la IGAE denomina cesionario al órgano con acceso directo a la BDNS al que se cede la información contenida en la Base de Datos Nacional de Subvenciones para el cumplimiento de sus funciones de gestión o para alguno de los objetos previstos en el artículo 20.5 de la Ley General de Subvenciones, definiéndose como usuarios las autoridades o empleados públicos que tienen acceso a la BDNS para efectuar las distintas tareas de registro, consulta de datos y administración, en función de los perfiles de acceso adecuados a sus funciones.

Las demás Administraciones, organismos, entidades o instituciones en general que, en virtud de lo establecido en el apartado 20.5 de la Ley deseen acceder de forma esporádica a algún contenido de la BDNS y no tengan habilitado el acceso directo, podrán dirigirse al Administrador solicitando la información requerida. La cesión se efectuará para los fines y cumpliendo el procedimiento previsto en el citado precepto.

Como complemento de estas previsiones, la LGS, en la disposición adicional 23.ª, autoriza a la IGAE a ceder los datos de naturaleza tributaria o subvencional de que disponga a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la lucha contra el fraude fiscal. Los datos cedidos sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y

para la imposición de las sanciones que procedan. Inversamente, la Ley General Tributaria autoriza a la Agencia a ceder los suyos a la IGAE para que pueda utilizarlos en el ejercicio de sus funciones de control.

Con carácter más general, la LGS contempla en el art. 20.6 que *«dentro de las posibilidades de cesión previstas en cada caso, se instrumentará la interrelación de la Base de Datos Nacional de Subvenciones con otras bases de datos, para la mejora en la lucha contra el fraude fiscal, de Seguridad Social o de subvenciones y Ayudas de Estado u otras ayudas».*

La información incluida en la Base de Datos Nacional de Subvenciones tendrá carácter reservado (art. 20.5 LGS). Consecuentemente, las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones Públicas que tengan conocimiento de los datos contenidos en la base de datos estarán obligados al más estricto y completo secreto profesional respecto a los mismos. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieren corresponder, la infracción de este particular deber de secreto se considerará siempre falta disciplinaria muy grave (art. 20.7 LGS).

4.6 **La BDNS como sistema nacional de publicidad de subvenciones (SNPS)**

Paradójicamente, pese al carácter reservado de la información, la BDNS ha asumido, tras la nueva redacción del art.20 LGS y con efectos de 1 de enero de 2016, el cometido de sistema nacional de publicidad de subvenciones. Ello obliga a diferenciar entre datos reservados y datos destinados a conocimiento público.

La *Resolución de 10 de diciembre de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado* definía en su apartado segundo el Sistema Nacional de Publicidad de Subvenciones (SNPS) como «el sistema a través del que se da publicidad a aquella información contenida en la BDNS que debe ser pública de acuerdo con lo establecido en los artículos 18 y 20 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de de Subvenciones». Aunque la citada Resolución ha sido derogada y sustituida por la de 15 de junio de 2020, al no contener esta última definición del SNPS estimamos utilizable la contenida en la Resolución de 2015.

www.pap.minhap.gob.es/bdnst.»

En aras de este cometido se hará efectiva a través del SNPS tanto la publicidad de las subvenciones convocadas como la de las subvenciones concedidas así como de otros extremos con los siguientes contenidos:

a) *Publicidad de las convocatorias de subvenciones*

Con la finalidad de dar publicidad a todas las subvenciones que se convoquen, las administraciones concedentes comunicarán a la Base de Datos Nacional de

Subvenciones el texto de la convocatoria y la información requerida por la Base de Datos. La BDNS dará traslado al diario oficial correspondiente del extracto de la convocatoria, para su publicación, que tendrá carácter gratuito. La convocatoria de una subvención sin seguir el procedimiento indicado será causa de anulabilidad de la convocatoria. La eficacia de la convocatoria se produce con la publicación de su extracto en el Diario oficial a través del Servicio Nacional de Publicidad de Subvenciones, como sitio web exhaustivo para la publicación de todas las convocatorias que se acuerden en todo el territorio nacional» (Resolución de 15 de junio de 2020 de la IGAE).

En aquellas subvenciones o ayudas públicas en las que no sea preceptiva la convocatoria, el órgano gestor registrará los datos estructurados en la BDNS, a través de una convocatoria instrumental; el registro se efectuará inmediatamente después de que se publique la disposición reguladora si se trata de subvenciones o ayudas con destinatarios indeterminados, o en el momento de la concesión, en el resto de los casos. El SNPSAP dará publicidad inmediata de tales datos. (Cuarto.2 de la Resolución de 15 de diciembre de 2020).

b) *Publicidad de las subvenciones y ayudas concedidas*

A fin de hacer efectiva esta publicidad, las administraciones concedentes deberán remitir a la BDNS las subvenciones y demás ayudas públicas concedidas; para su publicación, con indicación según cada caso, de la convocatoria, el programa y crédito presupuestario al que se imputen, beneficiario, cantidad concedida y objetivo o finalidad de la subvención con expresión de los distintos programas o proyectos subvencionados, así como las devoluciones o reintegros exigidos.

Igualmente deberá informarse, cuando corresponda, sobre el compromiso asumido por los miembros contemplados en el apartado 2 y en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 11 de la LGS.

No serán publicadas las subvenciones concedidas cuando la publicación de los datos del beneficiario en razón del objeto de la subvención pueda ser contraria al respeto y salvaguarda del honor, a la intimidad personal o familiar de las personas físicas en virtud de lo establecido en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, y haya sido previsto en su normativa reguladora.

c) *Información que publiquen las entidades sin ánimo de lucro*

Se utilizará también la BDNS para la información que publiquen las entidades sin ánimo de lucro que persigan exclusivamente fines de interés social o cultural y cuyo presupuesto sea inferior a 50.000 euros, utilizando la BDNS como medio

electrónico puesto a su disposición por la Administración de conformidad previsto en el segundo párrafo del artículo 5.4 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la información pública y Buen gobierno.

d) *Sanciones firmes impuestas por infracciones muy graves*

Finalmente, prevé el art. 20 LGS, en su apartado 9, que la BDNS podrá suministrar información pública sobre las sanciones firmes impuestas por infracciones muy graves. En concreto, se publicará el nombre y apellidos o la denominación o razón social del sujeto infractor, la infracción cometida, la sanción que se hubiese impuesto y la subvención a la que se refiere, siempre que así se recoja expresamente en la sanción impuesta y durante el tiempo que así se establezca.

4.7 **Responsabilidad por incumplimiento de los deberes de publicidad y transparencia**

Las consecuencias del incumplimiento de los deberes de publicidad y transparencia no presentan especialidades respecto de otros sectores y, como es obvio, son diversas dependiendo de quien sea el sujeto que los incumple:

a) *Si los incumple la Administración concedente*

La falta de suministro de información por parte de las administraciones, organismos y demás entidades obligados a suministrar información a la Base de Datos Nacional de Subvenciones se tipifica como infracción grave (art. 57 g LGS), estableciéndose como sanción una multa, previo apercibimiento, de 3.000 euros, que podrá reiterarse mensualmente hasta que se cumpla con la obligación.

La materia se haya actualmente regulada en el artículo 10 del RBDNS, que además de remitirse al citado artículo 57 de la LGS que establece que si como consecuencia del incumplimiento de la obligación prevista en el apartado anterior, se diera lugar a la concesión de una subvención a un beneficiario incurso en una causa que, de haberse conocido, hubiese provocado la imposibilidad de obtener la condición de beneficiario en los términos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, y en las normas reguladoras de la subvención, o se impidiera conocer a los órganos administrativos la existencia de supuestos de incumplimiento de las reglas de financiación previstas en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, y en las normas reguladoras de la subvención, responderá el órgano administrativo u organismo o entidad pública obligado al suministro de la información señalado en el apartado 1 del artículo 3, en los términos previstos en la

legislación vigente, sin perjuicio de la responsabilidad directa que atribuye la citada ley a los beneficiarios de la subvención.

Añade que asimismo responderá el órgano obligado al suministro de información cuando como resultado del incumplimiento del citado deber se hubiera otorgado la condición de entidad colaboradora a aquella persona incursa en alguna causa de las previstas en el artículo 13 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, sin perjuicio de la responsabilidad directa que corresponde en su caso a la misma.

Por último determina que si como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de suministro de información a la BDNS derivadas de normas del derecho de la Unión Europea, el Reino de España fuera sancionado por las instituciones europeas, o condenado por tribunales internacionales o por órganos arbitrales, las Administraciones públicas y demás entidades obligadas asumirán las responsabilidades que se deriven de tal incumplimiento, en los términos previstos en la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y en el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimientos del Derecho de la Unión Europea, dictado en desarrollo de la disposición adicional segunda de la citada ley.

b) *Si los incumple el beneficiario*

El artículo 37.1 LGS, por su parte, considera causa de reintegro el incumplimiento de la obligación de difusión por el beneficiario.

5. CONCURRENCIA DE FONDOS DE DISTINTA PROCEDENCIA EN LA FINANCIACIÓN DE LAS ACTIVIDADES SUBVENCIONADAS

Por su propia naturaleza toda actividad subvencionada supone empleo de fondos públicos, sin embargo no siempre el importe de los mismos cubre el coste de la actividad, pudiendo concurrir fondos públicos con fondos privados así como fondos de una Administración con los procedentes de otra.

La consecuencia inmediata de la concurrencia de fondos privados con aportaciones públicas es la común afectación o destino de unos y otros al cumplimiento del fin para el que se otorgó la subvención. Igual afectación se produce con los rendimientos financieros que se generen por el dinero público librado a los beneficiarios, que, según prevé la LGS (art. 19.5), incrementarán el importe de la subvención concedida y se aplicarán igualmente a la actividad subvencio-

nada, salvo que, por razones debidamente motivadas, se disponga lo contrario en las bases reguladoras de la subvención. De esta previsión sobre los rendimientos financieros únicamente quedan exceptuados los supuestos en que el beneficiario sea una Administración Pública, lo que a fin de cuentas significa que se otorga preferencia al principio de no afectación de recursos, que propugna que éstos se destinen a la satisfacción del conjunto de las necesidades públicas, y al de legalidad presupuestaria, que rige igualmente en la actividad financiera pública, el cual obliga a mantener el gasto dentro de los límites del Presupuesto.

Los supuestos de cofinanciación que pueden presentarse son variados y sus efectos también son diversos, si bien hay uno común: reintegrar el exceso de subvención sobre el costo, si lo hubiere *(cfr.* cap. IX, apartado 3.1).

El primer supuesto a considerar, por demás muy frecuente, es que la financiación pública alcance sólo una parte del coste del proyecto o actividad quedando la diferencia a cargo del beneficiario o de una entidad privada distinta. Como criterio general se prevé que la normativa reguladora de la subvención podrá exigir un importe de financiación propia para cubrir la actividad subvencionada, en cuyo caso, de conformidad con el artículo 30.4 LGS, la aportación de fondos propios al proyecto o acción subvencionada habrá de ser acreditada en el momento de justificar la subvención. Con respecto a este supuesto caben dos situaciones: que se financie una determinada proporción o porcentaje de la actividad o que se financie un importe cierto.

En la primera situación, «salvo que las bases reguladoras establezcan otra cosa, el presupuesto de la actividad presentado por el solicitante, o sus modificaciones posteriores, servirán de referencia para la determinación final del importe de la subvención, calculándose éste como un porcentaje del coste final de la actividad. En este caso, el eventual exceso de financiación pública se calculará tomando como referencia la proporción que debe alcanzar dicha aportación respecto del coste total, de conformidad con la normativa reguladora de la subvención y las condiciones de la convocatoria» (art. 32.1 RLGS). En suma, el porcentaje de financiación pública sobre el coste total será el estimado en el presupuesto si dicho coste se mantiene o se reduce; por el contrario, si el coste se elevara ello no determinará una mayor subvención. En el precepto sólo se contempla que se produzca un «eventual exceso de financiación», que dará lugar a un reintegro (art. 37.3 LGS y art. 91.3 RLGS).

La segunda situación se presenta cuando la normativa reguladora de la subvención hubiese fijado la aportación pública como un importe cierto y sin referencia a un porcentaje o fracción del coste total. Si no existiese previsión sobre este extremo en las bases reguladora será aplicable la situación considerada en el párrafo anterior. En esta segunda situación, se entenderá que queda de

cuenta del beneficiario la diferencia de financiación necesaria para la total ejecución de la actividad subvencionada, debiendo ser reintegrada la financiación pública únicamente por el importe que rebasara el coste total de dicha actividad (art. 32.2 RLGS). A diferencia de la situación precedente, en la que la financiación pública puede experimentar reducción en función del coste, en ésta no se modifica ni al alza ni a la baja, a menos que se sobrepase el coste total.

Ahora bien, lo que con contempla el RLGS en el art. 32 es que la diferencia entre la financiación presupuestada y la financiación final derive de una desviación en la ejecución de la actividad subvencionada, lo cual es inevitable, pero no que las condiciones de financiación se puedan alterar por el beneficiario. El art. 19.4 LGS señala que *«toda alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, y en todo caso la obtención concurrente de otras aportaciones fuera de los casos permitidos en las normas reguladoras, podrá dar lugar a la modificación de la resolución de concesión, en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención»,* y el art. 37.1 *g)* LGS determina que puede ser causa de reintegro la imposibilidad, por causa imputable al beneficiario, de verificar «*la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.*

Para el supuesto de concurrencia de fondos de distintas Administraciones la LGS (art. 19) contempla igualmente dos posibles situaciones: que las subvenciones sean compatibles o que sean incompatibles.

A tenor del artículo 19 LGS, a la normativa reguladora de la subvención emanada de cualquier Administración corresponde determinar el régimen de compatibilidad o incompatibilidad para la percepción de otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.

Atendiendo a la regulación legal nada impide que, después de solicitada una subvención, se solicite una segunda, incluso en el supuesto de que sea incompatible con la precedente. Claramente no tendría justificación prohibirlo antes de conocer si ha obtenido la primera, pues se correría el riesgo de quedar privado de ambas, pero, incluso aunque constara la concesión de la primera, no sería razonable negar el acceso a otra más beneficiosa. La incompatibilidad de distintas subvenciones lo que impide es que se puedan disfrutar simultáneamente. Por tanto, si se obtiene una segunda incompatible con otra anterior, deberá renunciarse a la primera, renuncia que llevará consigo el reintegro de su importe, si ya se hubiera cobrado.

De acuerdo con el artículo 14.1.*d)* LGS es obligación del beneficiario *«comunicar al órgano concedente o la entidad colaboradora la obtención de otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos que financien las actividades subvencionadas».* Esta comunicación, que *«deberá efectuarse tan pronto como se conozca y, en todo caso, con anterioridad a la justificación de la aplicación dada a los fondos percibidos»,* afecta tanto a subvenciones compatibles como incompatibles, pues la Ley no distingue a estos efectos entre unas y otras, aunque ciertamente no tiene una clara justificación en el caso de las subvenciones compatibles.

En el caso de que las subvenciones obtenidas sean compatibles el único efecto sustantivo que puede producir la concurrencia sobre la relación subvencional primeramente constituida es el reintegro de un eventual exceso de las subvenciones sobre el costo (art. 34 RLGS).

En principio, la comunicación de la concurrencia antes de la justificación no le permitirá a la Administración conocer el eventual exceso, por lo que bien podría haberse prescindido del trámite sin perjuicio de que de la concesión de la segunda y del reintegro, en su caso, quedara constara constancia en la justificación, extremo este que expresamente se contempla en el art. 72.2.*e)* RLGS, que establece que la memoria económica de la cuenta justificativa de la subvención deberá contener *«una relación detallada de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad subvencionada con indicación del importe y su procedencia».*

Para el caso de que las subvenciones sean incompatibles, el 33 RLGS dispone:

«1. *Cuando se solicite una subvención para un proyecto o actividad y se hubiera concedido otra anterior incompatible para la misma finalidad, se hará constar esta circunstancia en la segunda solicitud.*

En este supuesto la resolución de concesión deberá, en su caso, condicionar sus efectos a la presentación por parte del beneficiario de la renuncia a que se refiere el apartado siguiente en relación con las subvenciones previamente obtenidas, así como en su caso, al reintegro de los fondos públicos que hubiese percibido.

2. *Una vez obtenida, en su caso, la nueva subvención el beneficiario lo comunicará a la entidad que le hubiera otorgado la primera, la cual podrá modificar su acuerdo de concesión, en los términos establecidos en la normativa reguladora. El acuerdo de modificación podrá declarar la pérdida total o parcial del derecho a la subvención concedida, y el consiguiente reintegro, en su caso, en los términos establecidos en la normativa reguladora.»*

El incumplimiento del deber del beneficiario de comunicar la obtención de distintas aportaciones públicas para una misma finalidad se tipifica por la Ley como

falta grave (art. 57 LGS) y la obtención concurrente, fuera de los casos permitidos en las normas reguladoras, podrá dar lugar a la modificación de la resolución de concesión, en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención (art. 19. 4 LGS), pudiendo llegar a declarar la pérdida total o parcial del derecho, o en reintegro, en su caso (art. 33.2 RLGS).

6. JUNTA CONSULTIVA DE SUBVENCIONES

Como novedad organizativa, y sin que responda a ninguna previsión de la Ley, crea el RLGS la Junta consultiva de subvenciones (JCS), órgano que aun no se ha puesto en funcionamiento.

El hecho de que la actividad subvencional se desarrolle por una multiplicidad de centros gestores, funcional y orgánicamente independientes, y la enorme variedad de situaciones y circunstancias en las que la LGS y el RLGS deben ser aplicados aconsejaba la creación de un órgano consultivo especializado que garantice una aplicación correcta y uniforme de la normativa reguladora a partir de la interpretación previa de aquellos aspectos que puedan presentar mayor dificultad. Para alcanzar este objetivo se crea la Junta consultiva de subvenciones, que se configura como un órgano de carácter colegiado, adscrito al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, del que formarán parte, entre otros posibles miembros, los Departamentos ministeriales, organismos y entidades del sector público estatal con mayor actividad en este ámbito.

La función principal de la JCS será la emisión de informes sobre todas aquellas cuestiones que se sometan a su consideración, tanto en materia de elaboración de normas como en materia de procedimientos administrativos ligados a la concesión de las subvenciones nacionales o financiadas con cargo a fondos de la Unión Europea. El ejercicio de dicha función contribuirá, sin duda, a reducir incertidumbres en la aplicación del nuevo escenario normativo y podrá constituir una contribución importante a la seguridad jurídica. La segunda función que se le asigna, «elaborar y proponer, en su caso, medidas o instrucciones generales que se estimen necesarias para garantizar una adecuada gestión y aplicación de las subvenciones», confiere a la función asesora una dimensión no sólo jurídica sino también técnica y de impulso de buenas prácticas que, si se desarrolla adecuadamente, permitirá una permanente actualización y mejora de la gestión.

La función consultiva va estar al servicio no sólo de los órganos de las Administraciones Públicas sino de los beneficiarios que podrán solicitar informes a través de los presidentes de organizaciones asociativas, federativas o empresariales representativas de los distintos sectores afectados por las subvenciones. De

acuerdo con el artículo 9.4 RLGS, podrán solicitar informes de la Junta Consultiva de Subvenciones:

a) Los Secretarios de Estado, los Subsecretarios, los Secretarios Generales y los Directores Generales de los Ministerios.

b) Los Presidentes o Directores de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales y demás entidades del sector público estatal, así como de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Presidentes de organizaciones asociativas, federativas o empresariales representativas de los distintos sectores afectados por las subvenciones, que acrediten su representatividad de acuerdo con las normas reguladoras de los sectores afectados.

d) Los titulares de las Consejerías de las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de que tales Comunidades Autónomas puedan crear Juntas Consultivas de Subvenciones, con competencias en sus respectivos ámbitos territoriales.

e) Los Presidentes de las Corporaciones Locales, en aquellos supuestos en que tenga competencia para emitir informes la Junta.

7. GARANTÍAS

En el ámbito de la actividad subvencional, la garantía es una institución que persigue bien el aseguramiento de la integridad de los fondos públicos, objeto de la subvención, bien el del cumplimiento los compromisos asumidos por beneficiarios y entidades colaboradoras.

La LGS se ocupa de las garantías a prestar por los beneficiarios y entidades colaboradoras en su artículo 21 disponiendo que el correspondiente régimen se establecerá reglamentariamente. Por otra parte, tanto el artículo 16 de dicha Ley, al determinar el contenido del convenio de colaboración entre el órgano administrativo concedente y la entidad colaboradora, como el artículo 17, al determinar el contenido de las bases reguladoras de la concesión, mencionan entre los extremos que han de formar parte de dicho contenido las medidas de garantía que sea preciso constituir a favor del órgano administrativo concedente, medios de constitución y procedimiento de cancelación. A partir de este mínimo marco legal, el Reglamento de la Ley dedica 13 artículos (arts. 42 a 54) a establecer el régimen aplicable a las garantías.

Las bases reguladoras de la subvención podrán exigir la constitución de garantías en los tres siguientes casos:

– En los procedimientos de selección de entidades colaboradoras.

– Cuando se prevea la posibilidad de realizar pagos a cuenta o anticipados.

– Cuando se considere necesario para asegurar el cumplimiento de los compromisos asumidos por beneficiarios y entidades colaboradoras.

Cada uno de estos tres casos presenta peculiaridades, de acuerdo con el desarrollo reglamentario.

7.1 **Sujetos exceptuados y sujetos obligados a constituir garantía**

A tenor de los citados artículos 16 y 17 LGS compete a las bases reguladoras y al convenio de colaboración establecer los supuestos en que deben exigirse garantías, que en ningún caso vienen impuestas por la LGS. El RLGS, a partir de esta previsión legal, establece supuestos en los que determinados sujetos quedan exonerados de constituirlas así como otros en los que deben exigirse pero añade que dichas previsiones sólo se aplicarán si las bases reguladoras no hubieran establecido otra cosa.

Se encuentran en la primera situación, es decir, exonerados de constituir garantías:

a) Las Administraciones Públicas, sus organismos vinculados o dependientes y las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones del sector público estatal, así como análogas entidades de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

b) Los beneficiarios de subvenciones concedidas por importe inferior a 3.000 euros, salvo que residan fuera del territorio nacional.

c) Las entidades que por Ley estén exentas de la presentación de cauciones, fianzas o depósitos ante las Administraciones Públicas o sus organismos y entidades vinculadas o dependientes.

d) Las entidades no lucrativas, así como las federaciones, confederaciones o agrupaciones de las mismas, que desarrollen proyectos o programas de acción social y cooperación internacional.

Se encuentran en la segunda situación, es decir, obligados a constituirlas, los residentes fuera del territorio nacional, así como las entidades colaboradoras cuando la colaboración contemple la entrega o distribución de los fondos.

No existe impedimento legal para que se exijan a unos beneficiarios y a otros no, dentro de una misma convocatoria, si la naturaleza de las actuaciones financiadas o las especiales características del beneficiario así lo justifiquen.

7.2 **Garantía provisional en los procedimientos de selección de entidades colaboradoras**

La condición de entidad colaboradora puede recaer en una entidad del sector público o en una entidad privada. En el primer caso no se presenta el problema

de la constitución de garantías pues, según hemos visto, estas entidades, en principio, no están sujetas a la obligación de constituirlas.

Cuando la condición de entidad colaboradora recaiga en una entidad privada se hace necesario distinguir a su vez dos supuestos: que la colaboración se formalice en un contrato o que se formalice mediante un convenio de colaboración.

En el caso de que la colaboración se formalice mediante un contrato el régimen de garantías será el previsto en la normativa reguladora de la contratación pública.

A tenor del art. 106 de la LCSP, establece que no procederá la exigencia de garantía provisional, salvo cuando de forma excepcional el órgano de contratación, por motivos de interés público, lo considere necesario y lo justifique motivadamente en el expediente podrá exigir a los licitadores la constitución de una garantía que responda del mantenimiento de sus ofertas hasta la adjudicación del mismo. Para el licitador que resulte adjudicatario, la garantía provisional se devolverá al licitador seleccionado como adjudicatario cuando haya constituido la garantía definitiva, pudiendo aplicar el importe de la garantía provisional a la definitiva o proceder a una nueva constitución de esta última.

Efectivamente de los medios que se hubiese comprometido a dedicar o adscribir a la ejecución del contrato, y de haber constituido la garantía definitiva que sea procedente.

Cuando el órgano de contratación decida exigir una garantía provisional deberá justificar suficientemente en el expediente las razones de su exigencia para ese concreto contrato.

En los casos en los que la colaboración se formaliza mediante un convenio de colaboración la situación coincide en lo sustancial con la anterior. En este caso su exigencia deberá establecerse, como sabemos, en las bases reguladoras y reflejarse en el convenio, teniendo igualmente carácter provisional, debiendo aportarse por los participantes en el procedimiento de selección.

A tenor del artículo 44.2 RLGS, los medios de constitución y depósito y la extensión de las garantías serán, salvo previsión expresa en las bases reguladoras, los previstos en la normativa reguladora de la contratación administrativa. En consecuencia, podrá constituirse en efectivo, valores anotados, avales o certificados de seguros.

Con respecto a su depósito la LCSP dispone en su artículo 106 que cuando se exijan garantías provisionales éstas se depositarán, en las condiciones que las normas de desarrollo de esta Ley establezcan, en la siguiente forma:

a) En la Caja General de Depósitos o en sus sucursales encuadradas en las Delegaciones de Economía y Hacienda, o en la Caja o establecimiento público

equivalente de las Comunidades Autónomas o Entidades locales contratantes ante las que deban surtir efecto cuando se trate de garantías en efectivo.

b) Ante el órgano de contratación, cuando se trate de certificados de inmovilización de valores anotados, de avales o de certificados de seguro de caución.

La autoridad administrativa a cuya disposición se hayan constituido las garantías acordará su cancelación en el plazo de quince días desde la finalización del procedimiento de selección. Transcurrido el plazo anterior sin que se haya procedido a acordar la cancelación, si resulta procedente, será de cuenta de la Administración el coste de mantenimiento de la misma (art. 44 RLGS). Dicho coste normalmente vendrá dado por la comisión que cobre al avalado la entidad avalista.

7.3 **Garantías en pagos anticipados y abonos a cuenta**

La LGS establece, como regla general, que el pago de la subvención se realizará una vez ejecutada la actividad y presentada la correspondiente justificación (art. 34). No obstante, permite que, cuando la naturaleza de la subvención así lo justifique, puedan realizarse pagos a cuenta y pagos anticipados. En este segundo caso, muy frecuente en la actividad subvencional, la LGS habilita para que las bases reguladoras determinen las garantías exigibles. La finalidad de estas garantías es que la Administración recupere los fondos públicos entregados si se da un supuesto de reintegro por las causas contempladas en el artículo 37 LGS.

El marco que establece el RLGS en relación con este supuesto puede definirse así:

a) *Importe de las garantías*

La garantía se constituirá de manera que garantice a la Administración el cobro de un importe igual a la cantidad del pago a cuenta o anticipado, incrementada en el porcentaje que se establezca en las bases reguladoras y que no podrá superar el 20 por 100 de dicha cantidad.

b) *Extensión de las garantías*

Las garantías responderán del importe de las cantidades abonadas a cuenta o de las cantidades anticipadas y de los intereses de demora. No obstante, como consecuencia del límite del 20 por 100, puede ocurrir que la garantía no cubra la totalidad de los intereses devengados.

c) *Formas de constitución de las garantías*

Las garantías se constituyen a disposición del órgano concedente. No obstante, en la Administración General del Estado el depósito y custodia de las mismas se encomienda a un órgano del Ministerio de Economía y Hacienda, la Caja General de Depósitos, que se encuadra en la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera y que cuenta con sucursales en las Delegaciones de Economía y Hacienda (7). En las Entidades locales las garantías se constituyen en los establecimientos públicos equivalentes dependientes de las mismas.

Cuando las subvenciones se hayan concedido por representaciones en el exterior, y sin perjuicio de las especialidades que pudieran establecerse al amparo de la disposición adicional 18.ª de la Ley, las garantías se depositarán en las sedes de la respectiva Misión Diplomática Permanente u Oficina Consular.

De acuerdo con el Real Decreto 937/2020, de 27 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de la Caja General de Depósitos, al que se remite el RLGS, la garantía podrá constituirse en efectivo, avales prestados por entidades de crédito, establecimientos financieros de crédito o sociedades de garantía recíproca, seguros de caución otorgados por entidades aseguradoras y valores de deuda del Estado.

d) *Ejecución de las garantías*

Si se acordara por el órgano competente el reintegro total o parcial de la cantidad anticipada o entregada a cuenta, una vez transcurrido el plazo para el ingreso en período voluntario sin que se haya hecho efectivo, se solicitará la incautación de la garantía en el importe adeudado y la Caja General de Depósitos, o la caja o establecimiento público equivalente de la Entidad local en que se encuentre depositada, procederá a ejecutarla de acuerdo con lo solicitado.

Cuando la garantía no sea bastante para satisfacer las responsabilidades a las que está afecta, la Administración procederá al cobro de la diferencia continuando el procedimiento administrativo de apremio, con arreglo a lo establecido en las normas de recaudación.

---

(7) Como norma específica téngase en cuenta la disposición adicional 12.ª del RLGS, que establece:

«Sin perjuicio de lo establecido en el presente Reglamento, en las subvenciones destinadas a fomentar la investigación, desarrollo e innovación tecnológica convocadas por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial, cuando las garantías revistan la modalidad de aval otorgado por entidad bancaria o por sociedad de garantía recíproca se podrán constituir en el propio organismo, el cual se encargará de su cancelación o ejecución. En cualquier otro caso, las garantías se constituirán en la Caja General de Depósitos.»

e) *Cancelación de las garantías*

Las garantías se cancelarán por acuerdo del órgano concedente una vez comprobada de conformidad la adecuada justificación del anticipo por el beneficiario, o si ha habido lugar a la exigencia de reintegro, cuando éste haya tenido lugar. Deberán también cancelarse si, presentada la justificación, la Administración no se pronuncia sobre su adecuación. La cancelación, según el artículo 52.2 RLGS, deberá ser acordada dentro de los siguientes plazos máximos:

– Tres meses desde el reintegro.
– Tres meses desde la liquidación del anticipo a partir de la justificación presentada.
– Seis meses desde que tuviera entrada en la Administración la justificación, y ésta no se hubiera pronunciado sobre su adecuación o hubiera iniciado procedimiento de reintegro.

Los supuestos considerados a efectos de cómputo del plazo, en consecuencia, son tres: *a)* si el beneficiario presenta la justificación y la Administración no la comprueba o no se pronuncia sobre su adecuación, el plazo será de seis meses y contará desde la fecha de presentación; *b)* si la presenta y la Administración liquida el anticipo de conformidad, por considerar adecuada la justificación, comenzará a correr el plazo de tres meses a partir de la liquidación, y *c)* si la justificación no se presenta o presentada no es aceptada, dando lugar a un procedimiento de reintegro, el plazo de tres meses contará desde que el reintegro se produzca.

Estos plazos se suspenderán cuando se realicen requerimientos o soliciten aclaraciones respecto de la justificación presentada, reanudándose en el momento en que sean atendidos.

La Administración reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste del mantenimiento de las garantías cuando éstas se extendieran, por causas no imputables al interesado, más allá de los plazos previstos para la cancelación. Dicho coste se calcula de acuerdo con lo establecido en el artículo 33 de la Ley General Tributaria (8).

---

(8) El artículo 33. «Reembolso de los costes de las garantías», de la Ley General Tributaria dispone:

1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías. Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías.

7.4 **Garantías en cumplimiento de compromisos asumidos por entidades colaboradoras**

Con independencia de la garantía provisional que puede exigirse a las entidades colaboradoras que participen en un proceso de selección, antes estudiada, la Administración concedente puede exigir una garantía definitiva a aquella entidad que resulte seleccionada, para garantizar el cumplimiento de sus compromisos. También en relación con esta garantía se hace preciso distinguir entre los casos en que la colaboración se formaliza en un convenio y aquellos otros en que se formaliza en un contrato.

En el primer caso serán las bases reguladoras las que prevean la aportación de garantías, los medios de constitución y el procedimiento de cancelación que, además, deberán hacerse constar en el convenio. Por el contrario, cuando la colaboración se formalice mediante un contrato, resultarán de aplicación las garantías previstas en la normativa reguladora de la contratación administrativa, además de las que puedan establecerse en las bases si la entidad participa en la entrega y distribución de fondos. A tal efecto, hay que señalar que en la normativa contractual los adjudicatarios de los contratos públicos están obligados a constituir una garantía definitiva por el importe del 5 por 100 del importe de adjudicación o alternativamente una garantía global con referencia a todos los contratos que celebren. No obstante, el órgano de contratación, justificándolo adecuadamente, puede dispensar la constitución de garantía, o incrementarla hasta un 10 por 100 del precio del contrato (art. 107 de la LCSP).

Cuando la colaboración contemple la entrega o distribución de los fondos, será necesario presentar, salvo que las bases reguladoras lo hubieran exceptuado, garantía por el importe total de los fondos públicos recibidos más los intereses de demora correspondientes hasta seis meses después de la finalización del plazo de justificación de la aplicación de los fondos por parte de la entidad colaboradora.

Las garantías responderán de la aplicación de los fondos públicos por parte de la entidad colaboradora y de los reintegros e intereses de demora que pudieran exigirse.

---

2. Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.
3. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La cancelación de las garantías no deberá rebasar el plazo de seis meses desde la justificación de la aplicación de los fondos por parte de la entidad colaboradora. Si se rebasara este plazo la Administración reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste del mantenimiento de las garantías en los términos antes indicados, a menos que fuera por causas no imputables al interesado, como por ejemplo que la justificación presentada fuera incompleta y hubiera de reclamarse que la completara o subsanara.

Cuando se hubieran asumido compromisos que fueran a extenderse más allá del plazo de justificación, podrán mantenerse las garantías que se consideren adecuadas en los términos previstos en las bases reguladoras, sin que en ningún caso puedan mantenerse una vez cumplidos plenamente los compromisos ni alcanzar un importe superior a la cantidad que hubiera de reintegrarse por el incumplimiento del compromiso garantizado.

7.5 **Garantías y otras medidas cautelares en cumplimiento de compromisos asumidos por beneficiarios**

Los beneficiarios de las subvenciones asumen unos compromisos o cargas como consecuencia de la subvención. Para garantizar su cumplimiento y, en especial, el mantenimiento en el tiempo si éste es dilatado puede exigir la Administración la constitución de garantías o adoptar otras medidas cautelares.

Estas garantías pueden operar como requisito para obtener la subvención, como requisito para su cobro, una vez concedida, o como parte integrante de la justificación de la subvención.

Las garantías podrán adoptar, además de las modalidades previstas para las garantías de pagos a cuenta o anticipados, las formas de hipoteca o prenda.

La normativa reguladora de la subvención podrá prever cautelarmente, de conformidad con el artículo 31.4 LGS, la inscripción en los registros correspondientes del destino de los bienes, inversiones o actividades financiadas al fin concreto para el que se concedió la subvención así como el importe de ésta *[cfr.* cap. VII, apartado 2.3.*b)]*. Podrá asimismo establecerse cualquier otra salvaguarda que se considere adecuada a la naturaleza.

La forma de constitución, extensión, acreditación, cancelación y ejecución deberán estar previstas en las bases reguladoras. No obstante, cuando adopten las formas previstas para las garantías por pagos a cuenta o anticipados, se aplicará el régimen previsto para éstas, ya estudiado.

La falta de constitución y acreditación ante el órgano competente de estas garantías, cuando fueran exigidas por las bases reguladoras, tendrá alguno de los siguientes efectos:

– Desestimación de la solicitud, si la acreditación de la constitución se configuró como requisito para acceder a la condición de beneficiario.

– Retención del pago de la subvención concedida, hasta el momento en que se acredite la constitución de la garantía, pudiendo dar lugar a la pérdida del derecho al cobro de la subvención de forma definitiva cuando, habiéndose realizado requerimiento previo del órgano concedente para que se acredite la constitución de la garantía, éste no fuera atendido en el plazo de quince días.

– Con respecto a los efectos que puedan producirse en el caso de que la garantía se exija como parte integrante de la justificación de la subvención nada dice el Reglamento. En realidad carece de lógica que la garantía forme parte de los justificantes de la realización de la actividad pues no garantizaría nada.

Cuando se hubieran asumido compromisos que fueran a extenderse más allá del plazo de justificación, podrán mantenerse las garantías que se consideren adecuadas en los términos previstos en las bases reguladoras, sin que en ningún caso puedan mantenerse una vez cumplidos plenamente los compromisos ni alcanzar un importe superior a la cantidad que hubiera de reintegrarse por el incumplimiento del compromiso garantizado.

Los compromisos se extenderán más allá del plazo de justificación siempre que se financien bienes inventariables (duraderos) para el desarrollo de una actividad, los cuales deberán aplicarse a su destino durante el tiempo marcado en las bases reguladoras.

CAPÍTULO IV

LAS SUBVENCIONES Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. RESPONSABILIDADES

1. INTRODUCCIÓN

El estudio de las relaciones entre el Derecho comunitario o, más precisamente, el Derecho de la Unión Europea y el derecho interno sobre subvenciones exige diferenciar dos planos: cómo afecta aquél a la legislación española aplicable a las subvenciones que se financian con cargo a los presupuestos nacionales, es decir, a las que más abreviadamente podemos denominar subvenciones nacionales, y cuál es la legislación aplicable a los fondos comunitarios, es decir, a los fondos recibidos de la Unión Europea que se gestionan por las Administraciones españolas, ya se destinen a financiar un régimen de subvenciones, ya un gasto real. De ambas cuestiones nos ocuparemos en este capítulo, que se completará con el estudio de las responsabilidades que pueden derivar de la gestión de fondos comunitarios, de las que se ocupa también la LGS.

2. LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA SOBRE SUBVENCIONES Y EL DERECHO DE LA UNIÓN

El Derecho comunitario no vino a sustituir el derecho de los Estados sobre las subvenciones y ayudas públicas financiadas con sus presupuestos, aunque, eso sí, lo ha condicionado. Los Estados conservan las potestades para establecer y otorgar ayudas pero quedan sometidos a las limitaciones que establecen los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)

y los correspondientes reglamentos comunitarios de desarrollo con el fin de garantizar la libre competencia.

En los Tratados se establece un mercado interior, que implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados (art. 26 TFUE). Este principio conduce a establecer limitaciones a la actividad subvencional en la medida en que podría perturbar la libre competencia y los intercambios entre países.

La legislación española al regular las subvenciones públicas se ha hecho eco también de las exigencias comunitarias sobre la competencia y libertad de mercado y ha establecido las normas complementarias para su aplicación. Básicamente estas normas son las relativas a la comunicación a la Comisión Europea de los proyectos para el establecimiento de subvenciones (art. 9.1 LGS y art. 16 RLGS) y las relativas al reintegro cuando tiene su origen en «decisiones de recuperación» de la Comisión (art. 37 LGS). Se trata de preceptos formales, de procedimiento. Ello es mera consecuencia de la naturaleza de esta Ley. La LGS regula los procedimientos de concesión, reintegro, control e infracciones en materia de subvenciones, pero la LGS no crea subvenciones. Las subvenciones se crean por las leyes sectoriales, e incluso por reglamentos, de entre los que destacan las bases reguladoras, cuya aprobación es condición necesaria para la concesión. Estas normas mediante las que se establecen o crean las ayudas sí que se van a ver afectadas por el Derecho comunitario en el plano sustantivo, pero es asunto ajeno a la LGS.

Ahora bien, aunque la LGS es una ley predominante formal, algún eco también se ha hecho de las exigencias sustantivas derivadas no solo del Derecho comunitario sino también de la Constitución española. Nos estamos refiriendo a uno de los principios que formula en el art. 8 LGS. A tenor de este artículo los órganos de la Administración que se propongan el establecimiento de subvenciones deben concretar en un plan estratégico, entre otros extremos, los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación. Esto es lo que nos dice el apartado 1, y el apartado 2 añade: *«Cuando los objetivos que se pretenden conseguir afecten al mercado su orientación debe dirigirse a corregir fallos claramente identificados y sus efectos deben ser mínimamente distorsionadores».* Más atrás nos hemos ocupados del alcance de este principio (cf cap. III, 1.1)

3. LA NORMATIVA COMUNITARIA SOBRE AYUDAS DE ESTADO

El régimen comunitario de ayudas de Estado se contiene en los Tratados, en la actualidad en los arts. 107 a 109 TFUE, y para su efectividad se apoya en dos

pilares fundamentales: en la notificación por las autoridades nacionales de las ayudas que pretenden conceder y en el examen por la Comisión de todo tipo de ayudas. Por tanto, la normativa española complementaria se ha orientado a estos fines, es decir, a garantizar el conocimiento por la Comisión de las ayudas y la eficacia de las decisiones que adopte cuando queda a cargo del Estado su implementación, particularmente la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles. Por eso, la primera tarea que hemos de abordar es dar cuenta del régimen comunitario de ayudas de Estado, para a continuación entrar en una consideración más detallada de la regulación española.

3.1 **Principio general de incompatibilidad de las ayudas que falseen la competencia**

El precepto del que hay que partir en relación con el objetivo que ahora pretendemos es el artículo 107 TFUE, en el que se formula la regla general sobre ayudas incompatibles con el mercado común en los siguientes términos:

«Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

Las exigencias de este principio requieren una consideración detenida.

a) *La noción de ayuda*

El significado y alcance de la expresión «ayuda de Estado» se ha ido perfilando a partir del citado artículo 107 TFUE, y del antecedente artículo 87.1 TCE, por la Comisión Europea, a la que corresponde en exclusiva decidir si una intervención estatal constituye ayuda, lo que ha ido resolviendo a partir del examen de los casos concretos que se han sometido a su consideración, y por el Tribunal de Justicia al que corresponde el control de legalidad de las decisiones de la Comisión sobre compatibilidad o incompatibilidad de las ayudas con el mercado común, al conocer en casación las sentencias del Tribunal General, así como al proporcionar a los órganos judiciales nacionales los elementos de interpretación que le permitan determinar si una medida nacional puede calificarse de ayuda de Estado en el sentido del Derecho de la Unión (1).

(1) Sobre el concepto de ayuda de Estado véase la colaboración de Ordóñez Solís, D., que, bajo el título «El derecho de las subvenciones y ayudas públicas en la Unión Europea»,

La Comisión acoge bajo este concepto una larga serie de supuestos: «Subvenciones, exoneraciones de impuestos y tasas, exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses, garantías de préstamos en condiciones puramente favorables, suministro de bienes o servicios en condiciones preferentes, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente» A los indicados supuestos se añadieron posteriormente la «cesión de terrenos o inmuebles de forma gratuita o en condiciones particularmente favorables, y suministros de bienes o servicios en condiciones preferentes» (2).

Las resoluciones del Tribunal de Justicia han refrendado este concepto amplio tratando de diferenciarlo del concepto de subvención. Así en la Sentencia de 15 de julio de 2004 (TJCE 2004, 204), España/Comisión, reiterando doctrina anterior (sentencia de 21 de febrero de 1961 –asunto 30/59–, y en el mismo sentido la sentencia Denkavit de 27 de marzo de 1980 y sentencia de 24 de febrero de 1987), afirma: «El concepto de ayuda es más general que la noción de subvención, porque comprende no solamente prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos».

De este modo, podemos definir, con Pariente de Prada, la ayuda estatal a que se refiere el artículo 87 del Tratado (art. 207 TFUE) como aquellas medidas financieras tomadas por los Estados con un fin de acción económica en favor de las empresas y sin recibir por ello contrapartida alguna, suponiendo para la empresa una ventaja, y para el Estado un sacrificio financiero de fondos públicos (3).

Frente a este concepto amplio y de contornos no siempre precisos, para la LGS la subvención se caracteriza, entre otras notas, por ser «*un acto de disposición a título gratuito»,* cuyo objeto es la *«entrega de una cantidad de dinero»*. Se deduce de esto que no serán subvenciones, aunque sí ayudas, aquellas no den lugar a una disposición de fondos, aunque los efectos económicos sean iguales o análogos, como los beneficios fiscales. Por tanto, el término «ayuda» no se corresponde con el concepto de subvención de la LGS, pero lo incluye, por lo que las incompatibilidades establecidas alcanzan de lleno a las subvenciones. Es más las subvencio-

---

se incluye (capítulo 4) en la obra colectiva Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas, coordinada por Mario Garcés y Alberto Palomar. Ed. Aranzadi. 2023, pp. 185 y ss.

(2) Respuesta a la cuestión parlamentaria núm. 48, de 30 de julio de 1963 («Diario Oficial» núm. 125, de 1963). Este concepto fue ampliado por la Comisión en el décimo cuarto Informe sobre la competencia con la frase final del párrafo trascrito.

(3) Véase I. Pariente Prada: «El sistema comunitario de control de las ayudas estatales a empresas: La decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1993 sobre un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco», *RVAP*, 39/1994, p. 211.

nes constituyen el grueso de las ayudas públicas. Según cálculos de la Comisión, citados por D. Ordóñez Solís, las subvenciones representan el 60 por 100 de las ayudas de la Unión Europea, elevándose al 80 por 100 en el caso de España (4).

b) *Factores determinantes de la incompatibilidad*

Para calificar la incompatibilidad de una ayuda hay que atender, según el art. 107.1 TFUE transcrito, a cuatro factores o circunstancias, que se deducen de su mera lectura, si bien su alcance ha sido aquilatado por la Comisión, con el refrendo del TJCE. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 2004 (apartado 33) resume así los requisitos:

«El artículo 92, apartado 1, del Tratado establece los siguientes requisitos: en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario, y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia (sentencia Altmark Trans *y* Regierungsprasidium Magdeburg, *apartado 75)»*

Destaquemos en relación con el primer requisito que las ayudas han de ser estatales en el sentido de que tengan su origen en el Estado o se hagan efectivas con cargo a fondos estatales. En este punto el Derecho comunitario se muestra ajeno a preocupaciones formalistas o a las calificaciones dadas por los Derechos nacionales de lo que ha de entenderse por Estado o fondos estatales o al régimen jurídico a que estén sujetas las instituciones o entidades afectadas. Dentro del concepto Estado deben comprenderse: Administración General del Estado, CC. AA., CC. LL., siendo irrelevante que la concesión de la ayuda se haga directamente o a través de organismos o empresas de ellas dependientes. Incluso la ayuda otorgada a través de una empresa privada queda comprendida si ésta se encuentra en una relación especial de subordinación o dependencia del Estado (sentencia Van der Kooy, de 2 de febrero de 1988).

En cuanto al segundo factor (que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros) se parte de la presunción de que toda ayuda provoca una perturbación, real o potencial, del mercado que corresponde destruir, en su caso, al Estado miembro, aunque a tenor de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es difícilmente destruible. Una repercusión de la ayuda en la capacidad de producción de una empresa, una disminución de los costes de producción, etc., es decir, aspectos prácticamente inherentes a la ayuda, se consideran circunstancias que producen un efecto sobre los intercambios comerciales, y ello aun cuando la cuota del mercado europeo que posea la empresa sea mínimo.

(4) Véase Ordóñez Solís, D.: *Administraciones, Ayudas de Estado y Fondos Europeos.* Ed. Bosch, 2006, p. 30.

En cuanto al tercer factor determinante de incompatibilidad es que con la ayuda se falsee la competencia. Basta con que se produzca una amenaza de falseamiento, es decir, con un falseamiento potencial, cualquiera que sea su forma, y ello tanto si afecta a los productores de un Estado en relación a los competidores de otro Estado miembro como si sólo afecta a productores del mismo Estado (caso de las ayudas sectoriales).

El cuarto factor que determina la incompatibilidad de la ayuda es que favorezca a determinadas empresas o producciones. Esta circunstancia se dará siempre que la ayuda sea selectiva, es decir, concedida únicamente a ciertas empresas o producciones, comprendiéndose dentro del concepto de empresa a toda persona física o jurídica que ejerza una actividad económica. No afecta a las subvenciones a particulares, por el contrario, es irrelevante que la empresa sea pública o privada o la forma jurídica que adopte. Quedan afectadas por esta circunstancia las subvenciones destinadas a mantener en el mercado empresas en crisis («ayudas de salvamento») carentes de viabilidad.

La duda surge en relación con la posible incorporación al concepto de ayuda de aquellas ventajas selectivas concedidas a los operadores que no implican, ni siquiera indirectamente, un gasto o minoración de ingresos. Tras una etapa caracterizada por las vacilaciones tanto de la Comisión como del Tribunal de Justicia en la actualidad se abre paso el criterio de exigir una transferencia directa o indirecta de fondos públicos (5).

La regla general del apartado 1 sufre dos tipos excepciones que podemos calificar respectivamente de automáticas y de ayudas que excepcionalmente pueden ser consideradas compatibles por los órganos de la Comisión.

3.2 **Excepciones automáticas al principio general de incompatibilidad**

Las excepciones automáticas al principio general de incompatibilidad se contienen en el apartado 2 del citado art. 107 TFUE*:*

«Serán compatibles con el mercado interior:

a) *las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;*

b) *las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.*

(5) Véase en este sentido DESCALZO GONZÁLEZ, A.: «Ayudas públicas y defensa de la competencia», colaboración en la obra colectiva Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas» dirigida por GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y PALOMAR OLMEDA, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, p. 226.

Las excepciones automáticas resultan compatibles con el mercado común sin consideración a que afecten a intercambios comerciales entre países o al falseamiento de la competencia.

3.3 **Ayudas que excepcionalmente pueden ser consideradas compatibles por la Unión Europea**

Las ayudas que pueden considerarse compatibles con el mercado interior por decisión de la Comisión son, según el apartado 3*:*

a) *las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como de las regiones contempladas en el art. 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;*

b) *las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;*

c) *las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;*

d) *las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común;*

e) *las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión.»*

La compatibilidad de las ayudas contempladas en este apartado, excepto la última, en la que solo es proponente, corresponde apreciarla discrecionalmente a la Comisión.

3.4 **Ayudas sometidas a un régimen especial**

Tampoco hemos de olvidar que existen ayudas sometidas a un régimen especial al margen de lo previsto en los artículos 107 a 109 TFUE. Se encuentran en esta situación las siguientes:

a) Ayudas a la producción y comercio de productos agrícolas

Al amparo del artículo 42 TFUE el Consejo podrá autorizar la concesión de ayudas tanto para la protección de las explotaciones desfavorecidas por condiciones estructurales o naturales, como en el marco de programas de desarrollo económico.

b) Ayudas en materia de transporte

El artículo 93 del TFUE dispone que: «Serán compatibles con el presente Tratado las ayudas que respondan a las necesidades de coordinación de los transportes o que correspondan al reembolso de determinadas obligaciones inherentes a la noción de servicio público».

Al amparo de este artículo serán posibles las compensaciones financieras de los costes de determinados servicios de transporte, singularmente el ferroviario.

c) Ayudas a la producción o al comercio de armas, municiones y armas de guerra [art. 346.1.b) TFUE].

3.5 **El deber de comunicación de las nuevas ayudas**

La vigilancia y control de las ayudas nacionales para verificar su compatibilidad con el mercado interior corresponde a la Comisión, pero con la colaboración de los Estados. Y es aquí donde aparece la norma nacional contenida en la LGS que establece las normas de procedimiento complementarias de las establecidas en la normativa comunitaria. Una vez más para valorar su alcance es necesario partir de esta última.

Por regla general, todas las subvenciones y ayudas que se pretendan otorgar vendrán comprendidas en la obligación de hacer la comunicación. Sin embargo, hay que tener presente que existen numerosas exclusiones reglamentarias del deber de comunicación, hasta el extremo de que, en número, son más las excluidas que las comprendidas.

Las principales de estas **excepciones** se contemplan en varios reglamentos que se ocupan, respectivamente, de las excepciones por razón de cuantía y de las excepciones por categorías.

Las primeras se contemplan en el *Reglamento (UE) 2023/2831 de la Comisión, de 13 de diciembre de 2023, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de minimis,* es decir, a las ayudas de escasa cuantía, entendiendo por tales las que no excedan de 300.000 euros por empresa en un período de tres ejercicios fiscales o impositivos. Dicho límite cuantitativo se computa de forma acumulada, respecto del total de ayudas de estado concedidas por un mismo Estado Miembro durante dicho marco temporal. Este límite cuantitativo se eleva a 750.000 euros en el caso de empresas que presten servicios de interés económico general, tal y como se dispone en el *Reglamento (UE) 2023/2832 de la Comisión, de 13 de diciembre de 2023, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcio-*

namiento de la Unión Europea a las ayudas de minimis concedidas a empresas que prestan servicios de interés económico general.

Estos reglamentos se aplican a todas las ayudas inferiores a dicha cuantía, excepto a ciertos sectores o empresas, expresamente mencionadas en los citados Reglamentos. En la práctica, el gestor redactará y decidirá el contenido de su convocatoria en función de la cuantía estimada de las ayudas y de que pretenda excluirlas o no de comunicación, habida cuenta de que el proceso de comunicación puede llevar un tiempo considerable (unos tres meses). En la convocatoria se hará constar que las ayudas están sujetas al Reglamento de minimis.

Actualmente, las ayudas de *minimis* no requieren notificación previa ni remisión de información posterior. No obstante, se exige mantener durante diez ejercicios un registro con toda la información necesaria para demostrar que se cumplen los requisitos. A partir del del 1 de enero de 2026, la información sobre las ayudas de minimis concedidas se consignará en un registro central a escala nacional o de la Unión, cuyo acceso será público, respetando la normativa de protección de datos. Los Estados miembros que utilicen un registro central a nivel nacional presentarán a la Comisión, a más tardar el 30 de junio de cada año, datos agregados sobre las ayudas de minimis concedidas durante el año anterior.

El Reglamento (UE) 1408/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013 y el Reglamento (UE) 717/2014 de la Comisión, de 27 de junio de 2014, establecen límites cuantitativos específicos para las ayudas de minimis en el sector agrícola y en el sector de la pesca y acuicultura, respectivamente.

La exención del deber de notificación previa se ha extendido igualmente a ciertas categorías. En la actualidad se regulan, en primer lugar, en el *Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014* por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado. Dentro de las condiciones y umbrales cuantitativos establecidos en el mismo, el Reglamento es de aplicación a los regímenes correspondientes a las siguientes categorías de ayudas:

a) Ayudas de finalidad regional;

b) Ayudas a las PYME en forma de ayudas a la inversión, ayudas de funcionamiento y ayudas para el acceso de las PYME a la financiación;

c) Ayudas para la protección del medio ambiente;

d) Ayudas a investigación, desarrollo e innovación;

e) Ayudas a la formación;

f) Ayudas a la contratación y empleo de trabajadores desfavorecidos y de trabajadores con discapacidad;

g) Ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales;

h) Ayudas de carácter social para el transporte a favor de residentes en regiones alejadas;

i) Ayudas para infraestructuras de banda ancha;

j) Ayudas a la cultura y conservación del patrimonio;

k) Ayudas a infraestructuras deportivas y recreativas multifuncionales;

l) Ayudas a infraestructuras locales.

m) Ayudas a aeropuertos regionales;

n) Ayudas a puertos;

o) Ayudas para proyectos de Cooperación Territorial Europea;

p) Ayudas incluidas en productos financieros apoyados por el Fondo InvestEU.

Los Estados miembros transmitirán a la Comisión, a través del sistema de notificación electrónica de esta, información resumida relativa a cada medida de ayuda exenta y un informe anual sobre la aplicación del Reglamento.

Asimismo deben llevar y conservar durante diez años registros detallados de la información y la documentación de apoyo necesarias para determinar el cumplimiento de todas las condiciones establecidas en el presente Reglamento.

La excepciones por categorías indicadas se completan con las establecidas en el *Reglamento (UE) 2022/2473 de la Comisión, de 14 de diciembre de 2022,* por el que se declaran determinadas categorías de ayuda en los sectores agrícola y forestal y en zonas rurales compatibles con el mercado interior; y en el *Reglamento (UE) 2022/2473 de la Comisión, de 14 de diciembre de 2022,* por el que se declaran determinadas categorías de ayudas a empresas dedicadas a la producción, transformación y comercialización de productos de la pesca y de la acuicultura compatibles con el mercado interior.

Los tres reglamentos de exención por categorías establecen los contenidos que cada Estado miembro deberá publicitar en materia de ayudas de Estado, lo cual en España se lleva a cabo a través de la Base de Datos Nacional de Subvenciones, tal como se contempla en la *Resolución de 9 de diciembre de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regula el contenido y periodicidad de la información a suministrar a la nueva Base de Datos Nacional de Subvenciones.*

3.6 **El procedimiento de notificación**

3.6.1 Normativa aplicable

Las normas comunitarias sobre vigilancia y examen de las ayudas de Estado se contienen en el artículo 108 TFUE, desarrolladas por el *Reglamento (UE)*

2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Las nacionales, en los arts. 9 y 37 LGS, en el art. 16 RLGS y en el RD 1755/1987, de 23 de diciembre, en el que se regula el procedimiento de comunicación, anterior a la LGS, pero que continua vigente.

La norma interior no aparece, pues, complementando la definición de la noción de ayudas de Estado, ni la determinación de los factores de incompatibilidad. Esto nos lo suministra el Derecho comunitario. Aparece regulando la colaboración de las Administraciones españolas en el control de las nuevas ayudas y en el reintegro de las ayudas ilegales incompatibles.

Para el entendimiento de este conjunto normativo hay que distinguir tres tipos de ayudas: las ayudas existentes, las nuevas ayudas y las ayudas ilegales.

De conformidad con las definiciones del Reglamento UE 2015/1589, del Consejo, se consideran **ayudas existentes** toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del TFUE en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda y las ayudas individuales que se hubieran llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del TFUE en el Estado miembro respectivo y sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma; toda ayuda autorizada, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales autorizados por la Comisión o por el Consejo; las aprobadas tácitamente o por silencio administrativo; las ayudas ilegales tras diez años sin ser cuestionadas; y las que sin poder calificarse originariamente como ayudas pasan a serlo, debido a la evolución del mercado común. Cuando determinadas medidas pasen a ser ayudas tras la liberalización de una determinada actividad por la legislación de la Unión, dichas medidas no se considerarán como ayudas existentes tras la fecha fijada para la liberalización.

En relación con las ayudas existentes el art. 108.1 del TFUE establece: *«La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común».*

Son **nuevas ayudas** las que no pueden ser calificadas de existentes, es decir, las que se establecen ex novo, así como las modificaciones de las existentes. Por otra parte, existe una distinción en el Reglamento UE 2015/1589, dentro de las nuevas ayudas, entre «régimen de ayudas» y «ayudas individuales» que no deja de tener consecuencias, como veremos, y cuyo concepto es la siguiente:

– «Régimen de ayudas»: el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como todo dispositivo con arreglo al cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un

proyecto específico, a una o varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado.

– «Ayuda individual»: la ayuda que no se concede en virtud de un régimen de ayudas y la ayuda concedida con arreglo a un régimen de ayudas pero que debe notificarse;

En relación con esta clasificación indiquemos que la norma general en nuestro Derecho es que las nuevas ayudas se concedan en el marco de un «régimen de ayudas», aunque no sea esta la expresión utilizada. No otra cosa puede significar la necesidad, previa a su concesión, de elaborar un plan estratégico, o las bases reguladoras o normas sectoriales… Excepciones a esta regla general la constituyen las subvenciones nominativas y, en general, las que pueden ser objeto de concesión directa…

El tercer concepto es el de **ayuda ilegal.** Se califica así «cualquier nueva ayuda que se lleve a efecto contraviniendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 108 TFUE», o lo que es igual que se aplique antes de su notificación a la Comisión Europea o su ejecución tenga lugar antes de que esta se pronuncie.

Seguidamente trataremos de ofrecer una visión integrada de la normativa comunitaria y de la LGS, con su desarrollo reglamentario, en relación con estos tres tipos de ayudas.

3.6.2 Tramitación de la notificación

Ciertamente la clave del régimen de notificación de ayudas de Estado está en la regulación de la UE no en la reproducción por las leyes españolas de estas obligaciones, de tal manera que la legislación española, en buena medida, no pasa de ser un recordatorio de aquella; no obstante, la integración de la obligación de notificación en la LGS y su imbricación en el procedimiento de concesión de la subvención, con los controles administrativos a que éste está sujeto, como el previo de intervención, ha supuesto un paso importante en orden al efectivo cumplimiento del régimen comunitario de ayudas de Estado. Para la LGS (art. 9) la comunicación se configura como un requisito para el otorgamiento. Ya desde 1987 se reguló un procedimiento de comunicación de los proyectos de concesión de ayudas (RD 1755/1987, de 23 de diciembre) pero su eficacia fue limitada. De hecho al Comisión detectó numerosos casos de ayudas no notificadas, algunos de los cuales terminaron en denuncia ante el Tribunal de Justicia. Tal vez la explicación resida en la falta de articulación de dicho deber, como un trámite, en el procedimiento de concesión.

La regulación de la notificación de las nuevas ayudas se contiene en el artículo 108 TFUE que dispone: *«La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder pre-*

sentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva».

Se trata, como puede apreciarse, de un control previo que pretende evitar que el Estado miembro ejecute las ayudas antes de un pronunciamiento de la Comisión.

El procedimiento se inicia, por tanto, con la comunicación del proyecto de nueva ayuda o su modificación a la Comisión por el Estado miembro. De conformidad con el artículo 2 del Reglamento UE 2015/1589, del Consejo, salvo disposición en contrario de cualesquiera Reglamentos adoptados de conformidad con el artículo 109 del TFUE o cualquier otra disposición pertinente del Tratado, el Estado miembro interesado deberá notificar a la Comisión con la suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda. La Comisión comunicará sin demora al Estado miembro de que se trate la recepción de toda notificación.

En España el artículo 9 LGS citado dispone que *«en aquellos casos en los que, de acuerdo con los artículos 87 a 89 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea (sic), deban comunicarse los proyectos para el establecimiento, la concesión o la modificación de una subvención, las Administraciones Públicas o cualesquiera entes deberán comunicar a la Comisión de la Unión Europea los oportunos proyectos de acuerdo con el artículo 10 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y en los términos que se establezcan reglamentariamente, al objeto que se declare la compatibilidad de las mismas. En estos casos, no se podrá hacer efectiva una subvención en tanto no sea considerada compatible con el mercado común».*

Por su parte, el RD 1755/1987, de 23 de diciembre, dispone que todas las Administraciones y Entes públicos que se propongan establecer, conceder o modificar ayudas que hayan de ser objeto de comunicación previa, deberán remitir los correspondientes proyectos con una antelación de tres meses a la fecha prevista para su entrada en vigor, quedando igualmente en la indefinición lo que ha de entenderse por entrada en vigor de un proyecto. Y el art. 16 RLGS establece que *«para las subvenciones a que se refiere el artículo 9.1 de la Ley General de Subvenciones, no podrá iniciarse ningún procedimiento de concesión de subvenciones sin que se haya producido la comunicación de los proyectos para su establecimiento, concesión o modificación a los órganos competentes de la Unión Europea»* añadiendo que *«el pago de la subvención estará en todo caso condicionado a que los órganos competentes de la Unión Europea hayan adoptado una decisión de no formular objeciones a la misma o hayan declarado la subvención compatible con el mercado común y en los términos en los que dicha*

declaración se realice, extremo éste que deberá constar en el acto administrativo de concesión».

Resulta claro a partir de estas disposiciones que el procedimiento de concesión no debe iniciarse en ningún caso antes de la notificación ni la ayuda hacerse efectiva hasta que se declare la compatibilidad de forma expresa o presunta. Por el contrario, con respecto al momento en el que la comunicación ha de hacerse, la cuestión puede resultar dudosa. Cabe preguntarse si la exigencia queda satisfecha siempre que la comunicación se haga en cualquier momento anterior al inicio del procedimiento de concesión, es decir, de la convocatoria o si debe ser anterior al establecimiento del régimen de ayudas en su caso. En principio, parece que la expresión «proyectos para el establecimiento, la concesión o la modificación de una subvención» de la Ley o el término «proyecto» del art. 108.3 TFUE obligan a situarla, siempre que se trate de un régimen de ayudas, con anterioridad a la aprobación de las bases reguladoras o, en su caso, de las normas sectoriales que establezcan el régimen en cuestión. Por esta respuesta aboga la STS de 7 de febrero de 2006 (RJ 2006, 464), y la respuesta a la cuestión prejudicial que la precedió. Esta sentencia anuló el Decreto de la Xunta de Galicia 217/1994, de 23 de junio, sobre ayudas para el sector de la construcción naval en Galicia, por ser contrario a derecho por no haberse notificado a la Comisión Europea antes de su aprobación. El TS al conocer del asunto en casación planteó una cuestión prejudicial sobre la obligación de notificar estas ayudas a la que el TJCE respondió:

«… si un régimen de ayudas a la construcción y transformación naval como el establecido por el Decreto núm. 217/1994, que no está incluido en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/684, puede por sí solo generar la concesión de ayudas de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, dicho régimen debe ser notificado previamente a la Comisión en virtud del artículo 93, apartado 3, del Tratado»

Ahora bien, el Decreto anulado había establecido un régimen ayudas; por el contrario, en el caso de ayudas individuales, el punto de referencia debería ser el inicio del procedimiento de concesión o de formalización del convenio (art. 16.1 RLGS).

Cuestión distinta es si ha de esperarse a conocer la decisión, expresa o presunta, de la Comisión para iniciar el procedimiento o sólo para la efectividad de la ayuda. En este sentido la Ley (lo mismo que el art. 3 Reglamento UE 2015/1589) sólo exige que la subvención no se haga efectiva hasta que sea considerada compatible y el RLGS (art. 16.2), dando un paso más en la concreción de esta exigencia, establece que el pago de la subvención estará en todo caso condicionado a que los órganos competentes de la Unión Europea hayan adoptado una decisión de no formular objeciones a la misma o hayan declarado la subvención compa-

tible con el mercado común y en los términos en los que dicha declaración se realice, extremo éste que deberá constar en el acto administrativo de concesión.

En consecuencia, a tenor de lo expuesto, cabrá tramitar el expediente una vez hecha la comunicación, aun cuando deberá posponerse la resolución final hasta que la Comisión hubiera dictado la «decisión de no formular objeciones», tras el examen previo de la notificación (art. 4.3 Reglamento) o una decisión positiva, es decir, de compatibilidad, tras el procedimiento de investigación formal (art. 9.3) o, al menos, dictar una resolución sometida a la condición suspensiva de que se obtenga la pertinente decisión de Comisión.

Igualmente, según la previsión del art. 16 RLGS, cuando los órganos de la Unión Europea hubieran condicionado la decisión de compatibilidad estableciendo exigencias o requisitos cuyo cumplimiento pudiera verse afectado por la actuación del beneficiario, las condiciones establecidas deberán trasladarse al beneficiario, entendiendo que son asumidas por éste si en el plazo de quince días desde su notificación, no se hubiera producido la renuncia a la subvención concedida.

En todo caso lo que resulta claro a partir de estas disposiciones es que el procedimiento de concesión no debe iniciarse en ningún caso antes de la notificación ni la ayuda hacerse efectiva hasta que haya decisión sobre la compatibilidad de forma expresa o presunta.

El órgano al que han de remitirse los proyectos de ayuda es la Secretaría de la Comisión Interministerial para Asuntos Europeos, ubicada en la Dirección General de Coordinación del Mercado Interior y otras Políticas Comunitarias (Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación). La Comisión Interministerial podrá recabar los datos adicionales que estime necesarios y aprobar instrucciones para la normalización de la información.

La remisión a la Comisión de la Unión Europea de los proyectos de ayudas por el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación habrá de hacerse en el plazo de un mes contado desde la recepción de los mismos (6).

El plazo general para el examen previo es de dos meses, que puede ser prorrogado con el consentimiento tanto de la Comisión como del Estado miembro, y que también puede ser reducido por la Comisión. El silencio es positivo, de manera que si el Estado no obtiene respuesta en el plazo previsto quedará facultado para establecer la ayuda. No obstante, para ejecutar la ayuda es necesario un preaviso a la Comisión, que aún dispondrá de un plazo de quince días más para adoptar una decisión.

---

(6) En el caso de proyectos de las Comunidades Autónomas es de aplicación el Acuerdo de la Conferencia Sectorial para asuntos relacionados con las Comunidades Europeas (*BOE* núm. 216, de 8 de septiembre de 1992) sobre notificación a la Comisión de las Comunidades Europeas de los proyectos de ayudas públicas.

Si se inicia procedimiento de investigación formal el plazo ordinario será de 18 meses.

El deber de comunicación alcanza en la misma medida a CCAA y a las Entidades locales que deben canalizarla a través de la Administración General del Estado.

3.7 **Recuperación de ayudas de Estado.**

Nos referíamos anteriormente a tres tipos de de ayudas: las ayudas existentes, las nuevas ayudas y las ayudas ilegales. Pues bien, la primera incidencia de la normativa comunitaria en la LGS se produce en la regulación del procedimiento de comunicación de las nuevas ayudas, y la segunda incidencia se va a producir en relación con las ayudas ilegales, es decir, en relación con aquellas que se aplican antes de su notificación a la Comisión Europea o que se ejecutan antes de que esta se pronuncie favorablemente.

Cuando llega a conocimiento de la Comisión la existencia de ayudas de este tipo, ésta, tras el correspondiente procedimiento, podrá adoptar una «decisión negativa», si llega a la conclusión de que son incompatibles con el mercado común. Dicha decisión se denomina «decisión de recuperación». Lo que dice concretamente el art. 16 del Reglamento 2015/1589 es lo siguiente:

«Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda (denominada en lo sucesivo «decisión de recuperación»). La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario».

La «decisión de recuperación» puede tener su origen también en otros supuestos: Así, cuando la Comisión revoca una decisión suya anterior o en el caso de las «ayudas abusivas» por la forma en que son utilizadas por el beneficiario (art. 20). Incluso cabe una decisión de recuperación en el caso de ayudas ilegales (no notificadas) que resulten compatibles, limitada en este caso a los intereses.

La decisión en cuestión tiene por destinatarios a los Estados, no al beneficiario, sin perjuicio de que éste sea considerado parte interesada, y de que quede obligado al reintegro con los correspondientes intereses, de acuerdo con las normas de procedimiento del Estado español *«siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión»*.

Pues bien, la LGS se va a ocupar de las consecuencias que derivan de las ayudas ilegales, bien que someramente, en el título que dedica al reintegro de las subvenciones en dos preceptos: uno que afecta a lo sustantivo [art. 37.1.*h)* LGS] y otro a lo formal (art. 41. 2 LGS).

En primer lugar, cuando la LGS enumera las causas de reintegro de las subvenciones en su art. 37, incluye en la enumeración la siguiente:

h) *La adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea (sic) de una decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro.* (La referencia ha de entenderse hecha a los arts. 107 a 109 del TFUE)

La expresión «decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro», no es otra que la que el Reglamento 2015/1589, en desarrollo de dichos artículos, denomina «decisión de recuperación».

Pese a la inclusión de esta causa de reintegro en el Título II LGS, junto con los demás propias de la gestión de las subvenciones, no pueden desconocerse varias especialidades, que afectan al devengo de intereses (*cfr.* cap. IX, apartado 3.2.2), a la prescripción del derecho a exigirlo (*cfr.* cap IX apartado 3.2.3) y al propio procedimiento (*cfr.* cap IX, apartado 10). Estas peculiaridades, impuestas por el Derecho comunitario, habrá que aplicarlas, aunque se aparten de la normativa aplicable a las subvenciones que derivan de las otras causas de reintegro, por la primacía de aquél.

4. FONDOS COMUNITARIOS, DERECHO INTERNO Y LEGISLACIÓN DE SUBVENCIONES

El presupuesto comunitario es básicamente un presupuesto de transferencias por cuanto la mayor parte de sus recursos no se gestiona centralizadamente por los órganos de la Comisión Europea sino por los Estados miembros en gestión compartida, de manera que llegan a sus destinatarios finales a través de las autoridades nacionales o son las propias Administraciones Públicas las destinatarias y gestoras de los mismos. Pues bien, mientras que los de gestión centralizada se rigen íntegramente por el Derecho comunitario, singularmente por el «Reglamento financiero aplicable al Presupuesto General de las Comunidades Europeas» y los reglamentos de aplicación, para determinar el régimen aplicable a los fondos o ayudas que se gestionan por los Estados, se hace preciso atender al Derecho comunitario, al derecho interno y a los principios de articulación entre uno y otro ordenamiento, sin olvidar la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. En la medida en que exista normativa comunitaria será ésta de aplicación preferente respecto del derecho interno. A la Comisión Europea corresponderá, cuando menos, fijar el destino y la supervisión general de su ejecución, pero el ámbito cubierto por la normativa comunitaria no siempre es el mismo. En primer lugar, hay que tener presente que la financiación europea puede extenderse a la totalidad o a parte de las acciones

nacionales, requiriéndose en este segundo supuesto un complemento o cofinanciación estatal; en segundo término, aunque la gestión se encomiende a los Estados, en nuestro caso, a las distintas Administraciones españolas, no cabe olvidar que también participa en la misma la Comisión europea, lo que requiere una estrecha colaboración entre ambas partes; y, por último, los fondos comunitarios están sometidos a diversos mecanismos de control y exigencia de responsabilidades tanto por parte de las instituciones comunitarias como nacionales, que a su vez deben actuar coordinadamente.

Las **disposiciones comunitarias sobre los fondos** se contienen en los propios Tratados y han sido objeto de desarrollo a través de Reglamentos. La normativa reglamentaria está bastante dispersa. Cada fondo, cada período, se ve afectado por variedad de reglamentos. Éstos contienen disposiciones que, en unos casos, se dirigen a los Estados, estableciendo los criterios a los que ha de atenerse el propio Estado para conseguirlas así como las normas de concesión, justificación y control aplicables; en otros casos, las normas regulan principalmente el aspecto sustantivo: requisitos de acceso de los beneficiarios, cuantía, deberes que asumen, etc. Aunque en los últimos años se advierte una tendencia a la homogeneización de las normas reguladoras de los distintos fondos, derivada del marco financiero aplicable a los distintos períodos de programación, junto a las disposiciones comunes se dicta también normativa específica de cada uno de los fondos.

Centrando nuestra atención en el vigente período de programación financiera, denominado «perspectivas financieras» o «marco financiero plurianual», la distribución de los gastos comunitarios entre las distintas categorías y los límites de gasto para la actividad financiera de la Unión Europea son los aprobados por Reglamento (UE, EURATOM) 2020/2093 DEL CONSEJO de 17 de diciembre de 2020 por el que se establece el marco financiero plurianual para el período 2021-2027. Estos gastos pueden dividirse, una vez más, en dos grandes grupos: gastos cofinanciados con las distintas Administraciones nacionales generalmente afectados a actuaciones de tipo estructural y gastos exclusivamente comunitarios, como las del Fondo Europeo Agrícola de Garantía. Las expresadas circunstancias influyen en la mayor o menor intensidad de la regulación comunitaria.

Las acciones estructurales utilizan como instrumentos financieros los fondos estructurales [Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) y Fondo Social Europeo Plus (FSE+)] y el Fondo de Cohesión. La finalidad última de los fondos estructurales es alcanzar un grado de desarrollo homogéneo entre las distintas regiones de Europa.

Los instrumentos con que cuenta la UE para aplicar la Política Agrícola Común (PAC) son el Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA), que se financia en exclusividad por el presupuesto comunitario, y Fondo Europeo de Desarrollo Rural (Feader), cofinanciado por los Estados. La PAC se gestiona, en su mayor

parte, por las Comunidades Autónomas y se coordina por el Fondo Español de Garantía Agraria (FEGA), organismo autónomo adscrito al Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Se complementan estas ayudas con las derivadas de la política pesquera, financiadas a través del «Fondo Europeo Marítimo, de Pesca y Acuicultura» (FEMPA).

Las **disposiciones comunes a los fondos** se contienen en el «Reglamento (UE) 2021/1060 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de junio de 2021, por el que se establecen las disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo Plus, al Fondo de Cohesión, al Fondo de Transición Justa y al Fondo Europeo Marítimo, de Pesca y de Acuicultura, así como las normas financieras para dichos Fondos y para el Fondo de Asilo, Migración e Integración, el Fondo de Seguridad Interior y el Instrumento de Apoyo Financiero a la Gestión de Fronteras y la Política de Visados.

Además de las expresadas ayudas el presupuesto europeo prevé una lista de programas para financiar actuaciones enmarcadas en políticas de educación, inmigración e investigación y desarrollo de las que también España será beneficiaria.

Asimismo, hay que señalar el Reglamento (UE) 2020/2094 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la Unión Europea para apoyar la recuperación tras la crisis de la COVID-19.

Particular relevancia entre la normativa comunitaria tiene la **regulación destinada a preservar los intereses financieros,** con amplia repercusión en el derecho interno. Recordemos, en primer lugar, las dos consecuencias fijadas en el Reglamento (CEE, EURATOM) 2988/95, relativo a protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea, en caso de comisión de una irregularidad:

– La obligación de abonar las cantidades debidas o de reembolsar las cantidades indebidamente percibidas.

– La pérdida total o parcial de la garantía constituida en apoyo de la solicitud de una ventaja concedida o en el momento de la percepción de un anticipo.

En segundo lugar, merecen ser destacadas las correcciones financieras. Por corrección financiera se entiende la supresión total o parcial de la participación comunitaria en una acción como consecuencia de una irregularidad. Las irregularidades que pueden dar lugar a correcciones financieras se caracterizan por ser incumplimientos del Derecho de la Unión o nacional que afectan directa o indirectamente a la subvencionabilidad, la regularidad, la gestión o el control de las operaciones y el gasto correspondiente declarado a la Comisión: «solo los gastos efectuados de conformidad con las normas comunitarias son soportados por el presupuesto comunitario» (TJCE sentencia 15 septiembre de 2005). La corrección financiera podrá ir acompañada o no de un reintegro según afecte o no a pagos de fondos realizados.

El marco legal de las **correcciones financieras** está constituido por el artículo 317 del TFUE, el Reglamento (UE, Euratom) 2024/2509 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de septiembre de 2024, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión (Reglamento financiero), y las normas sectoriales específicas.

De acuerdo con este marco legal, las correcciones financieras se pueden aplicar por el Estado y por la Comisión. Según el artículo 101 del Reglamento financiero «Los Estados miembros tendrán la responsabilidad principal de llevar a cabo controles y auditorías y recuperar importes gastados indebidamente, según lo establecido en las normas sectoriales específicas. En la medida en que los Estados miembros detecten irregularidades y las corrijan por su propia cuenta, quedarán exentos de correcciones financieras por parte de la Comisión en relación con dichas irregularidades». Pero las correcciones también pueden aplicarse por la Comisión «con objeto de excluir de la financiación de la Unión los gastos que hayan efectuado incumpliendo el Derecho aplicable».

A tenor del citado artículo del Reglamento financiero y los reglamentos sectoriales las correcciones financieras que apliquen los Estados miembros por irregularidades detectadas por sus sistemas de gestión y control permiten que los importes corregidos y recuperados se reutilicen en nuevos proyectos, aunque no en las concretas operaciones sujetas a corrección. Cuando las correcciones financieras sean practicadas por la Comisión, el Estado miembro también podrá reutilizar los importes afectados, si manifiesta su acuerdo con la corrección financiera propuesta, salvo en el supuesto de que la corrección financiera se practique como consecuencia de haber consignado gastos irregulares en cuentas aceptadas y dicha irregularidad no fuese detectada ni notificada por el Estado miembro, por lo que les hacen perder la ventaja de los fondos, siendo el efecto disuario ciertamente mayor.

Según se establece en el artículo 101 del Reglamento financiero y en reglamentos sectoriales específicos, existen tres tipos de correcciones financieras (7):

1. Correcciones financieras en casos individuales, basadas en una determinación exacta de los importes gastados indebidamente y las incidencias financieras en el presupuesto;

(7) Sobre los tipos de correcciones véanse la Comunicación de la Comisión C/2024/5991, de 3 de octubre de 2024, sobre Directrices para calcular las correcciones financieras en el marco de los procedimientos de liquidación de conformidad y de liquidación financiera de cuentas de la PAC; y la Decisión de la Comisión de 14 de mayo de 2019, por la que se establecen las directrices para la determinación de las correcciones financieras que deben aplicarse a los gastos financiados por la Unión en caso de incumplimiento de las normas aplicables a la contratación pública.

2. Correcciones financieras obtenidas por extrapolación, si no resulta posible o factible aplicar correcciones cuantitativas específicas, o puede ser desproporcionado suprimir el gasto en cuestión en su totalidad.
3. Correcciones financieras a tanto alzado, cuando no sean cuantificables porque están sometidas a demasiadas variables o porque producen efectos difuso.

Las correcciones financieras obtenidas por extrapolación y a tanto alzado solo pueden aplicarse si no es posible determinar el importe exacto de la corrección. Las correcciones financieras obtenidas por extrapolación han de basarse en una muestra representativa que permita cuantificar el importe correspondiente con un grado suficiente de confianza.

En la actualidad el Reglamento sobre disposiciones comunes (Reglamento UE 2021/1060) define en el artículo 104 en qué supuestos la Comisión podrá efectuar correcciones financieras:

«1. *La Comisión efectuará correcciones financieras reduciendo la ayuda de los Fondos a un programa cuando llegue a la conclusión de que:*

   a) hay una deficiencia grave que pone en riesgo la ayuda de los Fondos ya abonada al programa;

   b) el gasto consignado en cuentas aceptadas es irregular y dicha irregularidad no fue detectada ni notificada por el Estado miembro;

   c) el Estado miembro no ha cumplido sus obligaciones con arreglo al artículo 97 antes de que la Comisión iniciase el procedimiento de corrección financiera.

   Si la Comisión aplica correcciones financieras a tipo fijo o extrapoladas, lo hará de conformidad con el anexo XXV.

2. *Antes de adoptar una decisión relativa a una corrección financiera, la Comisión informará al Estado miembro de sus conclusiones y le dará la oportunidad de formular sus observaciones y demostrar, en el plazo de dos meses, que el alcance efectivo de la irregularidad es inferior al estimado por la Comisión. El plazo podrá ampliarse de mutuo acuerdo.*
3. *Si el Estado miembro no acepta las conclusiones de la Comisión, esta le invitará a una audiencia a fin de asegurarse de que se dispone de toda la información y todas las observaciones pertinentes que le sirvan de base para extraer sus conclusiones sobre la aplicación de la corrección financiera.*
4. *La Comisión decidirá el importe de la corrección financiera teniendo en cuenta el alcance, la frecuencia y las implicaciones financie ras de las irregularidades o las deficiencias graves, mediante un acto de ejecución,*

en un plazo de diez meses a partir de la fecha de la audiencia o de la presentación de la información adicional que hubiese solicitado.

Cuando la Comisión tome una decisión sobre una corrección financiera, tendrá en cuenta toda la información y observaciones que le hayan presentado.

Si un Estado miembro manifiesta su acuerdo con la corrección financiera en los casos contemplados en el apartado 1, párrafo primero, letras a) y c), antes de que se adopte la decisión contemplada en el párrafo primero del presente apartado, el Estado miembro de que se trate podrá reutilizar los importes afectados. Esta posibilidad no será de aplicación a un caso de corrección financiera con arreglo al apartado 1, párrafo primero, letra b).

5. *En las normas específicas del FEMPA se podrán disponer motivos específicos para las correcciones financieras efectuadas por la Comisión debido al incumplimiento de las normas aplicables en el marco de la política pesquera común.*

6. *En las normas específicas del FTJ se podrán disponer motivos específicos para las correcciones financieras efectuadas por la Comisión si no se alcanzan plenamente las metas establecidas para el FTJ.»*

Ahora bien, tal como hemos indicado, la primera responsabilidad sobre la correcta gestión de los fondos recae sobre los Estados, por lo que también estos deberán, en virtud del Derecho comunitario, practicar correcciones financieras. De conformidad con el art. 103 del Reglamento citado:

«1. *Los Estados miembros protegerán el presupuesto de la Unión y aplicarán correcciones financieras mediante la cancelación total o parcial de la ayuda de los Fondos a una operación o programa si se constata que el gasto declarado a la Comisión es irregular.*

2. *Se anotarán en las cuentas las correcciones financieras correspondientes al ejercicio contable en el que se decida la cancelación.*

3. *El Estado miembro podrá reutilizar la ayuda de los Fondos can celada dentro del mismo programa, excepto para una operación que haya sido objeto de dicha corrección o, en los casos en que se efectúe una corrección financiera respecto de una irregularidad sistémica, para cualquier operación afectada por dicha irregularidad sistémica.*

4. *En las normas específicas del FEMPA se podrán disponer motivos específicos para las correcciones financieras efectuadas por los Estados miembros debido al incumplimiento de las normas aplicables en el marco de la política pesquera común.*

5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, en las operaciones que incluyen instrumentos financieros, una contribución canceada con arreglo al presente artículo, como consecuencia de una irreguaridad individual, podrá reutilizarse en la misma operación en las siguientes condiciones:*

   a) si la irregularidad que da lugar a la cancelación se detecta a nivel de los perceptores finales, únicamente en favor de otros perceptores finales dentro del mismo instrumento financiero;

   b) si la irregularidad que da lugar a la cancelación se detecta a nivel del organismo que ejecuta el fondo específico, cuando un instrumento financiero se ejecute mediante una estructura que contenga un fondo de cartera, únicamente en favor de otros organismos que ejecuten fondos específicos.

   Si la irregularidad que da lugar a la cancelación se detecta a nivel del organismo que ejecuta un fondo de cartera, o a nivel del organismo que ejecuta el fondo específico, cuando un instrumento financiero se ejecute mediante una estructura que no contenga un fondo de cartera, la contribución cancelada no se reutilizará dentro de la misma operación.

   Si se efectúa una corrección financiera con motivo de una irregularidad sistémica, la contribución cancelada no se reutilizará para ninguna operación afectada por la irregularidad sistémica.

6. *Los organismos que ejecutan instrumentos financieros reembolsarán a los Estados miembros las contribuciones del programa afectadas por irregularidades, además de los intereses y cualquier otro beneficio generado por dichas contribuciones.*

   Los organismos que ejecutan los instrumentos financieros no reembolsarán a los Estados miembros los importes contemplados en el párrafo primero, siempre que dichos organismos demuestren que se cumplen las siguientes condiciones acumulativas para una irregularidad dada:

   a) la irregularidad se produjo a nivel de los perceptores finales o, en el caso de un fondo de cartera, a nivel de los organismos que ejecutan fondos específicos o de los perceptores finales;

   b) los organismos que ejecutan instrumentos financieros cumplieron sus obligaciones en relación con las contribuciones del programa afectadas por la irregularidad, de conformidad con el Derecho aplicable, y actuaron con el grado de profesionalidad, transparencia y diligencia

que se espera de un organismo profesional con experiencia en la ejecución de instrumentos financieros;

c) los importes afectados por la irregularidad no se pudieron recuperar a pesar de que los organismos que ejecutan los instrumentos financieros siguieron todas las medidas contractuales y legales aplicables con la debida diligencia.

Finalmente, también hay que señalar la regulación contenida en el Reglamento (UE, Euratom) 2020/2092 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2020, sobre un régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la Unión, que permite a la Comisión iniciar un procedimiento que termine con la suspensión o la reducción de fondos como consecuencia de la constatación de una vulneración de los principios del Estado de Derecho por parte de los Estados miembros.

Pero, junto a la normativa comunitaria, **el derecho interno,** salvada la primacía del Derecho comunitario, se ha ocupado también de la regulación de los fondos comunitarios. En primer lugar se ha ocupado de las relaciones financieras entre España y la Unión Europea como consecuencia de la puesta a disposición de los fondos, que es un problema de Derecho financiero. Coherentemente con su carácter las expresadas relaciones se regulan, no en la LGS, sino en la LGP (arts. 82 a 84). En segundo lugar, se ha ocupado de la gestión.

Cuando los fondos comunitarios recibidos se destinan a financiar actuaciones o proyectos públicos a ejecutar directamente por los órganos de las Administraciones Públicas habrán de hacerlo con sujeción a la legislación de contratos, patrimonial, etc., constituyendo para ellas gastos reales imputables al capítulo VI de su presupuesto. Estos gastos no tienen naturaleza de subvención con arreglo a la legislación española y tampoco con arreglo al Derecho comunitario, por lo que la normativa sobre subvenciones solo les será aplicable si expresamente así se establece, y en la medida en que se establezca. Y este es el caso de diversas disposiciones que, pese a estar contenidas en la LGS, son aplicables a los distintos fondos, como el art. 7 «Responsabilidad financiera derivada de la gestión de fondos procedentes de la Unión Europea», a la que nos referiremos seguidamente; el deber de remitir información a la base de datos nacional de subvenciones regulada en el artículo 20 LGS y disposiciones adicionales 3.ª y 4.ª del RLGS; y la normativa sobre control, que para cumplir las exigencias del Derecho comunitario se han incluido en la LGS y el RLGS, dentro de la cual hay que destacar el artículo 45 «Control financiero de ayudas y subvenciones financiadas total o parcialmente con cargo a fondos comunitarios» de la LGS y la disposición adicional 7.ª «Control financiero sobre ayudas de la Unión europea y seguimiento de sus resultados» del RLGS en la que se establece un régimen peculiar de control sobre la gestión de los fondos comunitarios, de lo

que nos ocupamos en el capítulo X, apartado 5; otras cuestiones tienen que ver con el reintegro de las ayudas de lo que nos ocupamos también más adelante (*cfr.* Cap. IX apartado 10).

Pero algunos de los fondos recibidos se destinan a otorgar ayudas dinerarias a terceros ajenos a la Administración, en cuyo caso encajan en el concepto estricto de subvención y se rigen por nuestra legislación de subvenciones allí donde la normativa comunitaria no llega. La LGS se ocupa de definir su régimen jurídico en su artículo 6, en el que dispone que tales subvenciones «*se regirán por las normas comunitarias aplicables en cada caso o por las normas nacionales de desarrollo o transposición de aquéllas. Los procedimientos de concesión y de control de las subvenciones regulados en la presente Ley tendrán carácter supletorio respecto de las normas de aplicación directa a las subvenciones financiadas con cargo a fondos de la Unión Europea*».

Por su parte, el RLGS en su art. 7 va a precisar:

1. *A los efectos previstos en el artículo 6 de la Ley General de Subvenciones, las subvenciones concedidas por cualquiera de las Administraciones Públicas definidas en el artículo 3 de la Ley que hayan sido financiadas total o parcialmente con cargo a fondos de la Unión Europea se regularán por la normativa comunitaria y por las normas nacionales de desarrollo o transposición de aquéllas. Además, resultarán de aplicación supletoria los procedimientos de concesión y de control previstos en la citada Ley.*
2. *El régimen de reintegros e infracciones y sanciones administrativas establecido en la Ley General de Subvenciones será asimismo de aplicación a las subvenciones financiadas total o parcialmente con cargo a fondos de la Unión Europea, cuando así proceda de acuerdo con lo establecido en la normativa comunitaria.*

En conclusión, las ayudas o fondos comunitarios, sean o no subvenciones, se van a regir por la normativa comunitaria (Tratados y Reglamentos) y por la normativa española complementaria y, dentro de esta, cabe distinguir dos grupos de normas: unas que son aplicables genéricamente a los fondos comunitarios, con independencia del tipo de gasto que financien, y otras que conciernen a las subvenciones concedidas y financiadas, total o parcialmente, con dichos fondos, contenidas en la LGS y el RLGS, lo que está plenamente justificado por razón de su objeto,.

Finalmente, compete en exclusiva al derecho interno, con arreglo al principio de autonomía institucional y procedimental que rige en el Derecho comunitario, la distribución de competencias, tanto normativas como de gestión, entre el Estado y Comunidades Autónomas (*cfr.* cap. XII, apartado 6).

5. RESPONSABILIDAD FINANCIERA DERIVADA DE LA GESTIÓN DE FONDOS PROCEDENTES DE LA UNIÓN EUROPEA

La responsabilidad financiera de las Administraciones públicas derivada de la gestión de fondos procedentes de la Unión Europea se regula en el art. 7 LGS. Tal regulación, no obstante, ha de verse dentro de un marco normativo más amplio, que se sustenta en el principio general de responsabilidad formulado en el art. 8 LOEPSF y que es objeto de desarrollo y concreción por la disposición adicional 2.ª de la propia LOEPSF, por el art. 7 LGS y, en el plano reglamentario, por el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

El principio de responsabilidad es uno de los siete principios generales que formula la LOEPSF en desarrollo del art. 135 CE. En esencia, dicho principio viene a positivizar una doctrina que ya había sentado el Tribunal Constitucional y que es común en todos los Estados descentralizados. Con arreglo a dicha doctrina se va a distinguir el ámbito externo de la responsabilidad –es el Estado miembro el que responde ante terceros Estados y, en nuestro caso, ante la Unión Europea– del ámbito interno –la responsabilidad se imputa a la Administración que corresponda, sea la central, la autonómica o incluso la local–.

El principio se formula, en positivo, en el párrafo 1 del art. 8 LOEPSF en los siguientes términos:

Las Administraciones Públicas que incumplan las obligaciones contenidas en esta Ley, así como las que provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea o las disposiciones contenidas en tratados o convenios internacionales de los que España sea parte, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado.

Pero, junto a las responsabilidades derivadas de incumplimientos legales o de compromisos asumidos por España, están las obligaciones derivadas de compromisos contraídos voluntariamente por las distintas Administraciones y entidades del sector público. Tampoco de estos responderá una Administración distinta de la que contrajo el compromiso, salvo en caso de garantías recíprocas por la realización conjunta de proyectos:

El Estado no asumirá ni responderá de los compromisos de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de los entes previstos en el artículo 2.2 de esta Ley vinculados o dependientes de aquellas (sector público empresarial*), sin perjuicio de las garantías financieras mutuas para la realización conjunta de proyectos específicos.*

Las Comunidades Autónomas no asumirán ni responderán de los compromisos de las Corporaciones Locales ni de los entes vinculados o dependientes de estas, sin perjuicio de las garantías financieras mutuas para la realización conjunta de proyectos específicos.

Ahora bien, dado que en el ámbito externo el que responde es el Estado, se hace necesario establecer un procedimiento de traslación de la responsabilidad desde el Estado a todas las entidades mencionadas, por lo que en el apartado 1 del art. 8 citado se añade:

En el proceso de asunción de responsabilidad a que se refiere el párrafo anterior se garantizará, en todo caso, la audiencia de la administración o entidad afectada.

Aun cuando las responsabilidades que pueden asumirse son muy diversas está claro que muchas pueden derivar de la gestión de fondos comunitarios y son estas las que se contemplan en el art. 7 LGS, precepto que hay que poner en relación tanto con el principio trascrito como con su desarrollo por la disposición adicional 2.ª de la propia LOEPSF, que se ocupa de la responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho de la Unión Europea o de tratados o de convenios internacionales de los que España sea parte, tanto si dichos incumplimientos son imputables a una Administración pública como a cualquier entidad del sector público, aun cuando no tenga naturaleza de Administración. En estos supuestos, será el Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, el órgano competente para declarar las responsabilidades y acordar, en su caso, la compensación o retención de dichas deudas con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario. El desarrollo reglamentario de estas previsiones se ha llevado a cabo por el citado Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

Pues bien, dentro de este marco legal, el art. 7 LGS que, como hemos dicho, se circunscribe a la regulación de la responsabilidad financiera derivada de la gestión de fondos procedentes de la Unión Europea va a diferenciar los siguientes regímenes:

a) La responsabilidad de los sujetos previstos en la DA 2.ª de la LOEPSF (todas las entidades del sector público) que tenga su origen en correcciones financieras acordadas mediante sentencias, actos o decisiones dictados por las instituciones europeas.

La letra a) del art. 7.1 LGS ha sido declarada inconstitucional por la Sentencia del TC 70/2016, de 14 de abril de 2016, por motivos de forma, al haber sido introducida mediane un Real Decreto-Ley sin que hubiera quedado acreditada

la existencia de una extraordinaria y urgente necesidad. No obstante, el Tribunal señala que «*el sistema de traslado de responsabilidad no se ve alterado sustancialmente con el nuevo artículo 7.1 a) de la Ley general de subvenciones, de manera que la modificación que en este precepto introduce la norma de urgencia no innova la regulación del régimen de traslado de responsabilidades en lo que se refiere a los posibles incumplimientos del Derecho de la Unión Europea. Su efecto, más limitado, radica en introducir una mejora técnica en la normativa ya existente, de suerte que se excluyen del régimen de los procedimientos contenidos en la Ley general de subvenciones aquellos supuestos que tengan su origen en correcciones financieras acordadas mediante sentencias, actos o decisiones dictados por las instituciones europeas. De modo que, si bien se clarifican los procedimientos, ya existía un procedimiento de traslado de responsabilidades».* En consecuencia, la anulación del precepto no afecta al sistema legal y reglamentario establecido por la LOEPSF.

En estos casos la responsabilidad se determinará y repercutirá conforme al régimen establecido en la disposición adicional y su normativa de desarrollo, a las que acabamos de referirnos. En consecuencia, la competencia para resolver los procedimientos para la determinación y repercusión de la responsabilidad en estos casos será del Consejo de Ministros. De acuerdo con la DA, *«el Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, será el órgano competente para declarar las responsabilidades y acordar, en su caso, la compensación o retención de dichas deudas con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario. En dicha declaración se tendrán en cuenta los hechos y fundamentos contenidos en la resolución de las instituciones europeas, de los tribunales internacionales o de los órganos arbitrales y se recogerán los criterios de imputación tenidos en cuenta para declarar la responsabilidad. El acuerdo se publicará en el* «Boletín Oficial del Estado».

Como hemos avanzado, el desarrollo reglamentario de estas previsiones se ha llevado a cabo por el citado Real Decreto 515/2013, de 5 de julio. El RD ha venido a establecer en su ámbito un procedimiento general superando los problemas derivados de una pluralidad de regulaciones dispersas, como las relativas a fondos procedentes de la Unión Europea, los compromisos adquiridos en materia de estabilidad presupuestaria, en materia de aguas o los servicios del mercado interior (8).

El procedimiento reglamentario no tiene naturaleza sancionadora, sino que se limita a establecer los cauces para derivar las responsabilidades a los sujetos que deben afrontarlas y para ello se establecen los criterios y procedimiento a seguir para su determinación y repercusión. Se desarrollan también los posibles

(8) Véase al respecto el preámbulo del Real Decreto y la disposición derogatoria única.

mecanismos de exacción a los que puede recurrir el Estado en el caso en que no se lleve a cabo un pago voluntario de la deuda (9).

A tenor del RD 515/2013 (art. 7), en los casos de fondos procedentes de la Unión Europea, la competencia para iniciar e instruir el procedimiento corresponderá a los órganos de la Administración General del Estado y a las entidades dependientes o vinculadas a la misma que sean competentes para la coordinación de cada uno de los fondos o instrumentos europeos, o en su defecto, para proponer o coordinar los pagos de las ayudas de cada fondo o instrumento. La resolución del procedimiento corresponderá al Consejo de Ministros, mediante acuerdo.

A fin de garantizar la eficacia en la asunción de responsabilidades, el art. 7 LGS establece una previsión análoga a la de la DA 2.ª de la LOEPSF: *En defecto de pago voluntario, las compensaciones o retenciones que deban realizarse como consecuencia de las actuaciones señaladas en el apartado anterior se llevarán a cabo mediante la deducción de sus importes en los futuros libramientos que se realicen por cuenta de los citados fondos e instrumentos financieros de la Unión Europea, de acuerdo con la respectiva naturaleza de cada uno de ellos y, en su defecto, con las cantidades que deba satisfacer el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario o no presupuestario, siempre que no se trate de recursos del sistema de financiación, de acuerdo con lo previsto en la normativa aplicable.*

b) En los casos distintos de los previstos en el párrafo anterior (responsabilidades distintas de las correcciones financieras), la determinación de la responsabilidad se realizará con arreglo a los trámites establecidos en el Título II «Del reintegro de subvenciones» de la LGS. Con arreglo a esta Ley un reintegro de ayudas financiadas con fondos comunitarios puede ser acordado por los órganos de la Unión Europea, en cuyo caso la ejecución corresponderá al órgano nacional a quien competa la gestión del recurso, pero también puede ser acordado por el órgano gestor nacional de la subvención si se dan las causas determinantes del mismo, bien de oficio o a propuesta de otras instituciones y órganos de la Administración habilitados legalmente para fiscalizar fondos públicos (*cfr.* cap. IX, apartado 10).

Por otra parte, el precepto de la LGS tiene su complemento en el art. 84 LGP que bajo el epígrafe «Reintegro de ayudas y responsabilidad financiera derivados de la gestión de los fondos procedentes de la Unión Europea» establece que el reintegro de ayudas y la responsabilidad financiera derivados de la gestión de los fondos procedentes de la Unión Europea se someterá a lo previsto en la Ley General de Subvenciones y en la normativa comunitaria, añadiendo que *«en el*

(9) Véase Pascual García, J., y Rodríguez Castaño, A.R.: *Régimen jurídico del Gasto Público. Ob. cit.,* cap. 15, apartado 2.2.4.

ámbito de la Política Agraria Común y en el caso de que la Comunidad Europea no asuma un importe que previamente ha sido anticipado por las diferentes Administraciones públicas, el importe no reembolsado por la Comunidad afectará a las diferentes Administraciones públicas en relación con sus respectivas actuaciones».

c) Si hubiera lugar a la derivación de responsabilidad a «sujetos distintos de los previstos en el apartado anterior», es decir, a sujetos del sector privado, se hará conforme a lo establecido en la letra *b)* anterior, que a su vez se remite a la LGS, según acabamos de ver.

CAPÍTULO V

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DEL GASTO SUBVENCIONAL

1. INTRODUCCIÓN

Como nos recuerda la exposición de motivos de la LGS las subvenciones son, además de una actividad administrativa, una modalidad importante de gasto público. Este carácter bifronte las ha convertido en objeto de estudio del Derecho administrativo y del Derecho presupuestario, hasta el extremo de que, como vimos en el capítulo I, se han formulado dos conceptos de subvenciones, complementarios si se quiere, pero que responden a perspectivas distintas según la rama jurídica desde la que se le considera. Pues bien, frente a esa doble perspectiva, tanto el concepto de subvención que nos brinda el artículo 2 LGS como su regulación a lo largo de su articulado, suponen la superación de esta dicotomía ofreciendo una visión integradora de ambas vertientes. El hecho mismo de que la normativa subvencional se haya extraído de la Ley General Presupuestaria (LGP), siguiendo los pasos de la legislación de contratos o de la legislación patrimonial del Estado, materias que en su día se regulaban en las leyes de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, antecesoras de la LGP, es ya ilustrativo al respecto.

Ciertamente la LGS no puede entenderse adecuadamente fuera del marco de los intensos cambios que se produjeron en nuestro ordenamiento presupuestario al principio del milenio cuyo punto de arranque lo constituyen las leyes de estabilidad presupuestaria del año 2001y su complemento la LGP, trami-

tada simultáneamente con la LGS y publicada sólo nueve días después. Las no menos intensas modificaciones producidas con posterioridad a la aprobación de la LGS –Reforma del art. 135 CE y leyes de desarrollo, singularmente la LOEPSF– no han hecho sino refrendar la conexión de la misma con este sector del ordenamiento, y prueba de ello los cambios en su articulado introducidos al compás de dichas modificaciones. La austeridad en el gasto que deriva del principio general de estabilidad presupuestaria «impide gastar más e impele a gastar mejor». Ello explica el énfasis en mejorar la eficacia de la gestión (plan estratégico), incrementar el control, aumentar la transparencia… en definitiva, se han subrayado todos esos aspectos que hicieron proclamar a un conocido autor que «el de las subvenciones es un tema que preocupa más a los interventores de Hacienda que a los tratadistas del Derecho administrativo» (De la Cuétara). No obstante, la segregación de la normativa subvencional de las leyes presupuestarias, en sentido estricto, de las que formaba parte puede interpretarse también como una llamada a considerar que la subvención es algo más que gasto. Es decir, que es algo que interesa no sólo a los interventores de Hacienda. Centrada así la cuestión, acercarse al estudio del régimen presupuestario de las subvenciones públicas se nos presenta como una tarea que no puede desligarse de la otra vertiente, la estrictamente administrativa. Por ello, a medida que vayamos desgranando los aspectos presupuestarios pondremos de relieve su imbricación con los aspectos administrativos.

Estas consideraciones confirman que es imprescindible en cualquier aproximación al instituto de la subvención ir más allá del texto de la LGS, que no agota la regulación de la materia. Cuando el artículo 5 nos dice que las subvenciones se regirán, además de por la propia LGS, por las restantes normas de Derecho administrativo nos está remitiendo de manera muy especial a la LRJSP y a la LPAC y a la LGP, con relación a las cuales la regulación de la LGS es una ley especial por razón del tipo de actividad, que aplica las normas generales administrativas a su ámbito, y por razón del gasto, que aplica las normas generales presupuestarias al gasto subvencional.

Según la doctrina tradicional del Consejo de Estado de la que se hace eco expreso el Tribunal Constitucional (STC 294/1994, de 7 de noviembre), el principio de legalidad en relación con los actos de gasto comporta una doble condicionalidad. El acto mediante el que la Administración obliga al Estado viene condicionado en su legitimidad por la existencia de una ley que habrá habilitado a aquélla para realizarlo, pero en cuanto dicha actuación comporta gasto viene también condicionada por la puesta a su disposición de los medios por la ley presupuestaria. Las competencias atribuidas por la legislación sustantiva habrán de ejercerse dentro de los límites de los créditos asignados a cada órgano para cumplimiento de sus fines. Como dice el supremo intérprete de la Constitución

en sentencia 68/1996, de 18 de abril, «en cuanto manifestación del más genérico principio de legalidad en materia financiera, también la realización del gasto público y de las subvenciones como parte integrante del mismo debe ser regulada por ley (arts. 133.4 y 134.1 y 2 CE)».

Centrada así la cuestión nos ocuparemos, en primer lugar, de la relación entre las leyes presupuestarias y las normas administrativas reguladoras de las subvenciones y después de las peculiaridades del gasto subvencional. Y dentro de las leyes presupuestarias hemos de considerar tanto las de aplicación directa a todas las Administraciones, singularmente la LOEPSF, como las leyes de Hacienda de las distintas Administraciones Públicas, con preceptos no siempre idénticos, pero análogos, por la unión que les presta por arriba la CE, la LOEPSF y las demás normas de desarrollo del art. 135 CE. En relación con la normativa propia del gasto subvencional las abundantes normas básicas de la LGS van a propiciar que las consideraciones que formulamos sean válidas, en lo sustancial, para todas las Administraciones Públicas pues la relación LGS/leyes de Hacienda es prácticamente la misma en los ámbitos estatal, autonómico y local.

2. RELACIÓN ENTRE LAS LEYES PRESUPUESTARIAS Y LAS NORMAS REGULADORAS DE LAS SUBVENCIONES: EXAMEN DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS QUE CONOCE NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

El punto de partida para el estudio que vamos a emprender es el artículo 9 LGS, que es básico, en el que se establecen los requisitos comunes para el otorgamiento de las subvenciones. En este precepto se exigen para el otorgamiento de las subvenciones dos requisitos previos:

a) que se hayan aprobado las normas que establezcan las bases reguladoras de la concesión, bases que como la propia LGS nos dice en su artículo 17 no serán necesarias cuando existan normas sectoriales específicas que las incluyan, y

b) la existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido económico que se derivan de la concesión de la subvención.

En suma, se está exigiendo, de forma similar a lo que ocurre con todas las obligaciones generadoras de gasto público, la existencia de dos normas: la de creación o establecimiento de las ayudas (norma administrativa) y la de concesión de los créditos (norma presupuestaria). En ciertos casos, ambas normas se integran en una Ley única. Tal es el caso de las leyes de concesión de créditos extraordinarios o de las leyes de Presupuestos cuando no se limitan a habilitar las dotacio-

nes presupuestarias sino que entran en la regulación material de la subvención. Lo normal será, sin embargo, que las normas habilitadoras de los créditos y las reguladoras de las ayudas se incluyan en disposiciones distintas, planteándose la cuestión de la eficacia que tiene cada una por separado y sus posibles interferencias. En este sentido, conviene subrayar que hablar de ley de creación o establecimiento no es hablar de la LGS, que no crea subvenciones. La creación se va a decidir por el legislador o por cada Administración, en el marco de su autonomía financiera, mediante una norma *ad hoc*.

Las situaciones que pueden presentarse son variadas, dependiendo tanto de la configuración de la subvención en la norma que la establece como de que su rango sea legal o reglamentario. Veamos las posibles situaciones que pueden presentarse a partir de un somero recorrido por nuestro derecho positivo.

a) *Subvenciones establecidas mediante ley que confiere a los beneficiarios un derecho subjetivo a su obtención*

La Ley constituye la principal fuente de las obligaciones económicas del Estado (art. 20 LGP). Es un lugar común en la doctrina financiera considerar excluidas de la prohibición del artículo 46 LGP y, de consiguiente, de la sanción de nulidad, las obligaciones nacidas de la Ley sin crédito presupuestario. En efecto, de la simple lectura de los artículos citados resulta que dicha sanción únicamente es de aplicación a actos administrativos y disposiciones *«con rango inferior a ley»*. Lo que es obvio, ya que siendo la Ley General Presupuestaria una ley ordinaria no puede condicionar lo que establezcan leyes futuras y, en cuanto a la reserva de Ley del artículo 134 de la Constitución, la exigencia se limita a que la obligación financiera se contraiga con arreglo a la Ley, lo que tratándose de obligaciones de origen legal queda, por principio, satisfecho, aunque se rebasen los límites presupuestarios (1).

Ninguna objeción cabe, pues, oponer al establecimiento de subvenciones, mediante norma de rango legal, sin consideración a la existencia o inexistencia de consignación presupuestaria.

El razonamiento anterior es irreprochable y lo asumimos, pero se impone una precisión. La Ley no siempre configura la obligación en todos sus elementos y circunstancias, sino que existen distintos grados o niveles de concreción en la configuración legal. La Ley puede llegar a concretar el beneficiario de la subvención, bien designándolo nominativamente, bien atribuyendo un derecho

(1) Véase J. Pascual García y A.R. Rodríguez Castaño: «Régimen jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control», *Boletín Oficial del Estado,* ed. 7.ª, 2018, cap. XIV.

a la percepción de los fondos públicos a cuantos se hallen en el supuesto de hecho previsto en la norma. La Ley General de Subvenciones alude a estas subvenciones en su artículo 22 cuando se refiere a las ayudas o subvenciones que estén *«previstas nominativamente»* en los Presupuestos o que su *«otorgamiento o cuantía venga impuesto a la Administración por una norma de rango legal»*. En rigor la designación nominativa puede hacerse en cualquier ley y no sólo en la de Presupuestos Generales del Estado, presentando en este segundo supuesto unas peculiaridades de las que nos ocuparemos más adelante. En lo que atañe a la cuestión aquí estudiada, ni siquiera ha de ser objeto de consideración, pues es inherente a la misma la existencia de crédito. Pues bien, las leyes que crean derechos subjetivos a la subvención legitiman a la Administración para dictar actos administrativos declaratorios del derecho al margen también de la existencia de crédito. En tales supuestos, la Administración no es conformadora sino que simplemente aplica la Ley mediante la subsunción de la situación del beneficiario en el supuesto de hecho previsto en la norma. La falta de consignación arrastrará como consecuencia la inexigibilidad temporal de la obligación a cargo de la Hacienda Pública (más adelante nos ocuparemos de este problema); pero la inexigibilidad temporal no supone que el órgano competente pueda denegar la subvención. La resolución otorgando la ayuda, en la medida en que es una «resolución reglada», en terminología tradicional, es decir, una resolución que declara que el particular tiene derecho a la subvención en virtud de la norma, puede servir de fundamento legitimador para una modificación presupuestaria (transferencia, ampliación de crédito, crédito extraordinario, etc.) o, en último extremo, para la inclusión de la oportuna previsión en un Presupuesto futuro. En todo caso, el particular, en el supuesto de ver desestimada su solicitud por acto expreso o presunto, podrá acudir a los Tribunales y obtener de éstos una sentencia de condena que obligará a la Administración a tramitar la habilitación del crédito de manera que pueda ser hecha efectiva la obligación (art. 106 LJCA).

Leyes que reúnan las características expresadas no son infrecuentes, aunque no constituyen el supuesto normal. Puede mencionarse, como ejemplo significativo, la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, a las cuales tienen el derecho de acceder las expresadas víctimas por el importe a determinar en la forma establecida por la propia norma en su art. 6 y con el límite máximo de la indemnización que hubiera fijado la sentencia. Los interesados podrán impugnar las resoluciones del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en relación con tales ayudas en el plazo de un mes desde su notificación personal a los interesados. La impugnación podrá fundarse en cualquiera de los motivos de nulidad o anulabilidad previstos en los artículos 47 y 48 de la LPAC (art. 12).

A este tipo de leyes se adscribe también la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen electoral general (LOREG). Esta Ley establece un sistema de financiación pública, a través de subvenciones, de los gastos ocasionados a los partidos, federaciones, coaliciones o agrupaciones, por su concurrencia a las elecciones al Congreso de los Diputados y al Senado, al Parlamento Europeo y a las elecciones municipales. El importe de dichas subvenciones, que en ningún caso puede sobrepasar la cifra de gastos justificados (art. 127), viene fijado en la propia Ley en euros constantes, que por orden del Ministerio Hacienda y Administraciones Públicas se actualizan a euros corrientes en cada convocatoria (art. 175.4).

El nivel de concreción de estas subvenciones puede apreciarse en la lectura del artículo 175, en el que se establecen las reglas para calcular las que corresponden en la elección de Diputados y Senadores (2).

---

(2) El tenor del art. 175 LOREG es el siguiente:

«1. *El Estado subvenciona los gastos que originen las actividades electorales de acuerdo con las siguientes reglas:*

a) *21.167,64 por cada escaño obtenido en el Congreso de los Diputados o en el Senado.*
b) *0,81 euros por cada uno de los votos conseguidos por cada candidatura al Congreso, uno de cuyos miembros al menos, hubiera obtenido escaño de Diputado.*
c) *0,32 euros por cada uno de los votos conseguidos por cada candidato que hubiera obtenido escaño de Senador.*

2. *Para las elecciones a las Cortes Generales o a cualquiera de sus Cámaras, el límite de los gastos electorales será el que resulte de multiplicar por 0,37 euros el número de habitantes correspondientes a la población de derecho de las circunscripciones donde presente sus candidaturas cada partido, federación, coalición o agrupación.*
3. *Además de las subvenciones a que se refieren los apartados anteriores, el Estado subvencionará a los partidos, federaciones, coaliciones o agrupaciones los gastos electorales originados por el envío directo y personal a los electores de sobres y papeletas electorales o de propaganda y publicidad electoral de acuerdo con las reglas siguientes:*

a) *Se abonarán 0,22 euros por elector en cada una de las circunscripciones en las que haya presentado lista al Congreso de los Diputados y al Senado, siempre que la candidatura de referencia hubiera obtenido el número de Diputados o Senadores o de votos preciso para constituir un Grupo Parlamentario en una u otra Cámara.*
La obtención de Grupo Parlamentario en ambas Cámaras no dará derecho a percibir la subvención más que una sola vez.
b) *La cantidad subvencionada no estará incluida dentro del límite previsto en el apartado 2 de este artículo, siempre que se haya justificado la realización efectiva de la actividad a que se refiere este apartado.*

4. *Las cantidades mencionadas en los apartados anteriores se refieren a euros constantes. Por Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se fijan las cantidades actualizadas en los cinco días siguientes a la convocatoria.*

Establecida así la subvención, a la Administración (en este caso, al Tribunal de Cuentas en virtud de lo dispuesto en el art. 133) sólo le corresponde comprobar si los beneficiarios reúnen los requisitos fijados por la Ley para obtenerla y el importe correspondiente en aplicación estricta de las previsiones legales. Efectuadas las comprobaciones *«el Gobierno presentará a las Cortes Generales un proyecto de crédito extraordinario por el importe de las subvenciones adjudicadas, las cuales deben ser hechas efectivas dentro de los cien días posteriores a la aprobación por las Cortes Generales»*

«La liquidación del importe de las subvenciones por parte del órgano competente se realizará de acuerdo con el contenido del Informe de Fiscalización aprobado en las Cortes Generales por la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas y con lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 127 de la presente ley» (art. 134 LOREG).

b) *Subvenciones establecidas mediante ley que no confiere derechos subjetivos a su percepción*

Frecuentemente los eventuales beneficiarios de las subvenciones se ven afectados por el Presupuesto no ya en el momento del cumplimiento por la Administración de la obligación a su cargo sino en el del otorgamiento de las mismas. Ello es así porque la Ley no configura auténticos derechos subjetivos sino meras expectativas de obtención de las ayudas. En estos casos, las relaciones entre ley sustantiva y ley presupuestaria son más complejas y variadas. No se trata obviamente de una limitación intrínseca de la ley sustantiva sino de una opción legislativa, mediante la que los efectos sobre el gasto público se dejan para su regulación por la legislación presupuestaria. A su vez esta última puede desempeñar un doble papel: bien el que le es propio, autorizando el gasto y estableciendo unos límites al mismo a través de los estados de gastos, bien integrando la ley sustantiva a través de su articulado. El examen de algunos casos concretos puede aclarar esta relación.

En primer lugar, nos encontramos con las limitaciones que derivan de los efectos propios del Presupuesto, que se traducen en la prohibición de que el gasto rebase el importe del crédito. Siempre que la ley que establece las subvenciones condicione su concesión a la existencia de crédito o simplemente no imponga su «otorgamiento y cuantía», la Administración se verá sujeta a los límites presupuestarios a la hora de otorgarlas.

5. *No habrá lugar al pago de las subvenciones en los supuestos establecidos en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 127 de la presente Ley.»*

Una remisión expresa, a efectos cuantitativos, a la Ley de Presupuestos Generales del Estado se establece, por ejemplo, en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 julio, sobre financiación de los Partidos Políticos. Según el artículo 3 el Estado otorgará a los partidos políticos con representación en el Congreso de los Diputados, subvenciones anuales no condicionadas, con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, para atender sus gastos de funcionamiento. La Ley regula la distribución de dichas subvenciones en función del número de escaños y de votos obtenidos en las últimas elecciones al Congreso de los Diputados. Ahora bien, ni la cuantía individual ni el importe total se fija por la Ley 8/2007 sino por la de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio. A partir de la aprobación de ésta, la expectativa de obtención se transformará en un derecho exigible, pero no antes. Dicho derecho no ha de concebirse como un derecho genérico a la ejecución del Presupuesto sino como derivado de la ley sustantiva una vez integrada en el aspecto financiero por la ley presupuestaria. Es aquélla la que establece el deber de distribuir la totalidad del crédito.

Frecuentemente se aprueban leyes que van acompañadas de habilitaciones genéricas a la Administración para que, dentro de ciertos límites porcentuales o cuantitativos, regule los beneficios y los adjudique entre los solicitantes. La fórmula es frecuente en las leyes sectoriales. En estos casos no se fijan en las leyes de creación o establecimiento de las ayudas condicionamientos cuantitativos, pero tampoco son objeto de remoción los derivados del Presupuesto, por lo que habrán de aplicarse por la Administración en los términos resultantes de la legalidad presupuestaria. Éste es el caso, por ejemplo, de la Ley 55/2007, de 28 diciembre, del cine, en cuyo artículo 19, entre otras medidas, se prevé que:

«1. *El Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, dentro de los límites presupuestarios aprobados en cada ejercicio:*

a) *Establecerá medidas de fomento para la producción, distribución, exhibición y promoción en el interior y exterior de películas cinematográficas y otras obras audiovisuales, con especial consideración hacia la difusión de obras de interés cultural, así como para la conservación en España de negativos, másters fotoquímicos o digitales y otros soportes equivalentes mediante la convocatoria anual de ayudas.*

b) *Fomentará y favorecerá la producción independiente, con incentivos específicos, ayudas suplementarias para la amortización de sus películas y medidas que faciliten la competitividad y desarrollo de las empresas.»*

En el ámbito local un caso paradigmático se contempla en el artículo 72 LBRL:

«Las Corporaciones locales favorecen el desarrollo de las asociaciones para la defensa de los intereses generales o sectoriales de los vecinos, les facilitan la más amplia información sobre sus actividades y, dentro de sus posibilidades, el

uso de los medios públicos y el acceso a las ayudas económicas para la realización de sus actividades e impulsan su participación en la gestión de la Corporación en los términos del número 2 del artículo 69. A tales efectos pueden ser declaradas de utilidad pública.»

En estos supuestos la discrecionalidad administrativa es de una gran amplitud, viéndose limitada por el crédito concedido que opera como techo de la misma, pero nada obliga a emplear todo el crédito disponible. Por ello la LGS se limita establecer que la convocatoria de las subvenciones deberá expresar la cuantía total máxima de las convocadas dentro de los créditos disponibles (art. 23.2), sin que tenga que consumirse éste en su integridad.

En otras ocasiones los márgenes de la discrecionalidad en la fijación de la cuantía y condiciones se ven marcados no sólo por el Presupuesto sino por la propia ley que establece las ayudas, que marca criterios al respecto dentro de lo que permiten los techos presupuestarios.

Por último, es digno de consideración el supuesto de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado venga a integrar la ley sustantiva no ya mediante el otorgamiento del crédito sino con una regulación complementaria contenida en su articulado. Un ejemplo significativo es el módulo por unidad escolar que se fija anualmente en el articulado de la Ley de PGE, de acuerdo con lo establecido en los apartados 2.º y 3.º del artículo 117 y de la DA 27.ª de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, a efectos de distribución de la cuantía global de los fondos públicos destinados al sostenimiento de los centros concertados. Dicha cuantía global queda consignada en las correspondientes partidas presupuestarias y constituye un límite al número de conciertos que puede suscribir la Administración, pero corresponde a la Ley de Presupuestos Generales del Estado la determinación de los importes concretos que han de percibir los centros. En consecuencia, sólo a partir de la aprobación de la Ley de Presupuestos, tanto de sus estados como del articulado, queda plenamente definido el derecho en su contenido económico.

Como esta muestra de nuestra variada legislación de subvenciones pone de manifiesto, la articulación entre la ley sustantiva y la ley presupuestaria no obedece a un modelo único siendo necesario examinar en cada caso las previsiones concretas. No obstante, en la medida en que las leyes de creación no contengan previsiones al respecto o en que se limiten a efectuar una remisión a las Leyes de Presupuestos, la consignación presupuestaria operará como un límite cuantitativo a la actividad subvencional de la Administración, con las consecuencias y alcance que en el apartado siguiente se estudian.

c) *Subvenciones establecidas por norma reglamentaria*

Como anteriormente se puso de manifiesto (*cfr.* cap. I, apartado 6.1), el establecimiento de las subvenciones puede hacerse mediante ley o mediante norma

reglamentaria. La ley, al establecerlas, puede atribuir a determinadas personas un derecho subjetivo a su obtención, con independencia de que exista o no crédito presupuestario. El que lo haga así o condicione la obtención o su cuantía a los créditos presupuestarios es, en último extremo, fruto de la decisión soberana del legislador. Pero cuando la subvención se establece mediante norma reglamentaria, ésta no puede por sí misma crear obligaciones financieras, prescindiendo de la autorización presupuestaria. Según el artículo 46 LGP son nulas de pleno derecho las disposiciones generales con rango inferior a ley mediante las que se adquieran compromisos de gasto u obligaciones por importe superior a los créditos. Dicha prohibición no es sino una concreta aplicación al ámbito presupuestario del artículo 47.2 LPAC que declara nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución o las leyes, o regulen materias reservadas a Ley. Una disposición reglamentaria que generara un compromiso de gasto no presupuestado se situaría en alguna de la situaciones contempladas en el expresado artículo, pues o habilita el crédito invadiendo la reserva de Ley en materia presupuestaria (art. 66 CE) o contraviene la Ley de Presupuestos contrayendo obligaciones extrapresupuestarias (3).

Normalmente las normas reglamentarias reguladoras de las subvenciones contienen expresas previsiones en orden a que las ayudas se concedan dentro de los límites presupuestarios, pero no es necesaria tal prevención, que ha de considerarse una simple norma didáctica. En el íter normal de la actividad subvencional, las normas reguladoras de las ayudas se limitan a establecer en forma abstracta el objeto de las mismas y los requisitos para acceder a ellas. La concesión u otorgamiento en favor de beneficiarios concretos se realiza mediante actos administrativos singulares, que no revisten por su propia naturaleza forma de reglamento, y que habrán de atenerse tanto a lo dispuesto en las normas reguladoras como a los límites crediticios. De acuerdo con estas premisas la LGS, en su artículo 9, considera como dos requisitos distintos y necesarios para el otorgamiento de las subvenciones el establecimiento de las bases reguladoras de la concesión y la *«existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido económico que se derivan de la concesión de la subvención»*.

En consecuencia, un reglamento que estableciera una subvención sin sujeción a las expresadas exigencias presupuestarias incurriría en una extralimitación y no podría ser aplicado por los Tribunales, ni aun por los funcionarios administrativos, sin perjuicio de que subsistan los actos firmes dictados durante el período en que hubiera estado vigente.

---

(3) Véase PALOMAR OLMEDA y LOSADA GONZÁLEZ: *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control,* Dikinson, 1995, pp. 151 a 156.

3. LOS CRÉDITOS PARA SUBVENCIONES EN LAS LEYES ANUALES DE PRESUPUESTOS

3.1 **La clasificación de los créditos para subvenciones: posibles conflictos con los principios inspiradores de la concesión**

Se denomina crédito presupuestario a la suma puesta a disposición del gestor por la Ley de Presupuestos para una finalidad concreta. Dicha finalidad viene determinada por la conjunción de las clasificaciones por programas, a nivel de programa de gasto; económica, a nivel de artículo, concepto o subconcepto, según cuál de éstos sea vinculante; y orgánica, a nivel de servicio. Los créditos presupuestos se definen por un literal (texto) y un código numérico que viene dado por su triple clasificación. Los créditos para gastos subvencionales se distribuyen, en forma desigual, entre los distintos programas de gasto y servicios presupuestarios de las sucesivas Leyes anuales de Presupuestos. Atendiendo a la clasificación económica su ubicación tiene lugar en el capítulo IV, Transferencias corrientes, y en el capítulo VII, Transferencias de capital. Ni la clasificación orgánica ni la clasificación en programas presentan peculiaridad alguna en relación con el gasto subvencional. Por el contrario la clasificación económica que viene aplicándose en las sucesivas Leyes de Presupuestos da lugar a no pocos conflictos con la legalidad administrativa, comunitaria e incluso constitucional, paliados en parte por el RLGS, y que técnicamente deja no poco que desear, por lo que merece que se le preste atención.

Los vigentes códigos de la clasificación económica de los gastos del Presupuesto del Estado y sus Organismos autónomos, aprobados por Resolución de 20 de enero de 2014 de la Dirección General de Presupuestos (cuya importancia hay que medir no tanto por el rango de la norma cuanto por ser elemento interpretativo fundamental del significado de las partidas presupuestarias, pues el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado se elabora con arreglo a los criterios marcados en dichos códigos) definen las expresadas transferencias como «Pagos, condicionados o no, efectuados por el Estado, organismos autónomos, agencias estatales y otros organismos públicos sin contrapartida directa por parte de los agentes receptores, los cuales destinan estos fondos a financiar gastos de naturaleza corriente» (transferencias corrientes) o «a financiar operaciones de capital» (transferencias de capital).

Los dos capítulos de transferencias se desagregan en artículos de igual texto, y distinto código numérico, según pertenezcan al capítulo IV o VII. Dichos artículos presupuestarios son:

– Artículo 40/70. A la Administración del Estado.

– Artículo 41/71. A Organismos autónomos.

– Artículo 42/72. A la Seguridad Social.

– Artículo 43/73. A Agencias estatales y otros organismos públicos

– Artículo 44/74. A sociedades, entidades públicas empresariales, fundaciones y resto de entes del sector público

– Artículo 45/75. A Comunidades Autónomas.

– Artículo 46/76. A Corporaciones locales.

– Artículo 47/77. A empresas privadas.

– Artículo 48/78. A familias e instituciones sin fines de lucro.

– Artículo 49/79. Al exterior.

Según los códigos, todos los artículos de los capítulos IV o VII se desagregarán a nivel de concepto para recoger el agente receptor o/y la finalidad de la transferencia. Tales conceptos sin embargo no aparecen tipificados en ninguna otra disposición. No obstante, de conformidad con el artículo 43 LGP, la especificación de estos créditos en el presupuesto del Estado se hace a nivel de concepto en ambos capítulos, por lo que, en definitiva, la partida vinculante vendrá dada por la conjunción de las clasificaciones por programas, a nivel de programa; económica, a nivel de concepto, y orgánica, a nivel de servicio.

Tanto de las definiciones contenidas en el Código como del «literal» de las partidas se deduce que, en los expresados capítulos y en los artículos en que éstos se desarrollan, se alojan todos los créditos para gastos de transferencia, concepto que, como se expresó en el capítulo primero, es de mayor amplitud que el de subvención, tal como ésta se define en el artículo 2 LGS. Esta unificación impide que la ley presupuestaria informe diferenciadamente de dos modalidades de gasto (transferencias y subvenciones) de naturaleza económica y régimen jurídico absolutamente dispares. Así, por ejemplo, dentro del artículo 46, Transferencias a Corporaciones locales, se incluyen las que el Estado les hace por su participación en los tributos del Estado, que constituyen pieza fundamental de la financiación local (transferencias), y las que pudiera realizar para desarrollar un plan de atención a enfermos de alzheimer (subvenciones). Muestra de los inconvenientes de esta mezcolanza son las dificultades que las autoridades y órganos de la Administración, y no digamos los estudiosos ajenos a la misma, se ven obligados a afrontar cuando tratan de ofrecer cifras de gasto subvencional, cifras que se caracterizan por su disparidad. Pero con ser grave este problema no es el principal, que no es otro que el que genera la agrupación de los créditos por tipos o clases de perceptores (artículos), que a veces llega a la concreción nominativa del perceptor final (concepto). Esta agrupación supone una limitación o conflicto

con los principios de concurrencia, igualdad y no discriminación que rigen en la gestión de las subvenciones (art. 8 LGS).

Si en el concepto presupuestario aparece designado el perceptor queda eliminada toda posible concurrencia (art. 22.2 LGS). Ciertamente se trata de un supuesto excepcional. Pero la agrupación en artículos de los distintos tipos o clases de perceptores, que viene exigida por la clasificación, y que no reviste carácter excepcional sino ordinario, tampoco está exenta de problemas. Y ello por más de una razón. En primer lugar, por la restricción que ello supone en la aplicación del principio de igualdad. Aun cuando no se llegue, como en el caso de las subvenciones nominativas, a la eliminación total de la concurrencia, ninguna razón objetiva justifica que determinadas acciones de fomento, como es la investigación científica o técnica, la formación del personal, etc., queden predeterminados para determinadas clases o grupos de perceptores: empresas públicas, empresas privadas, instituciones sin fines de lucro, organismos públicos dependientes de otras Administraciones, etc. La necesidad de información sobre los perceptores (no parece que pueda aducirse otra razón) debe resolverse por otras vías, sin establecer límites legales a la gestión de los créditos que pueden rozar los propios principios informadores del gasto público: equidad, economía y eficiencia (art. 31 CE) al limitar el acceso a quienes se encuentren en situaciones idénticas. En segundo lugar, en algún caso puede violentarse el Derecho comunitario y dificultarse la aplicación de leyes administrativas sin ninguna razón que lo justifique. Tal ocurre con la diferente posibilidad de obtener subvenciones que tienen las empresas, según sean públicas o privadas, consecuencia necesaria de estar ubicadas en artículos distintos las ayudas que pueden recibir de los Presupuestos públicos. Recordemos que el artículo 106 TFUE consagra, como norma general, el principio de igualdad de trato de unas y otras. Para salvar los obstáculos que la clasificación presupuestaria presenta en orden al acceso a las subvenciones en condiciones de igualdad el RLGS ha forzado una fórmula en su artículo 58.4, a tenor de la cual la cuantía total máxima de las subvenciones convocadas se puede distribuir entre distintos créditos presupuestarios, de manera que, si se otorga expresamente a dicha distribución carácter estimativo en la convocatoria, la alteración de la distribución no precisará de nueva convocatoria, sin perjuicio de las modificaciones que procedan en el expediente de gasto antes de la resolución de la concesión. Aun cuando el problema no se soluciona en su raíz, solución que excede de las posibilidades de un reglamento, evidentemente puede atenuarse con esta medida [*cfr.* cap. V, apartado 4.1.1.*b)*].

Por último, desde una perspectiva puramente técnica el criterio clasificatorio no sale mejor parado. La finalidad de la clasificación económica es, en palabras de J. Sánchez Revenga, indicar «el objeto del gasto, esto es, en qué se está gastando,

y constituye la base de la contabilidad analítica» (4); por tanto, queda desvirtuada si se reconduce a una clasificación que atienda a la naturaleza jurídica del perceptor.

Por todo lo expuesto, y sin perjuicio de que la clasificación surta los efectos jurídicos que le son propios, fundamentalmente hacer efectivo el principio de especialidad, no pueden dejar de subrayarse las anomalías que arrastra en su configuración actual. La solución deberá venir, a nuestro entender, de una clasificación en la que se distingan, en primer lugar, las tres principales categorías de transferencias que se agrupan en los capítulos 4 y 7 de la clasificación: transferencias de financiación a favor de otras Administraciones, subvenciones en sentido estricto y pagos al exterior. Dentro de la categoría de las subvenciones, la desagregación tendría que hacerse atendiendo exclusivamente a su finalidad genérica, sin distinción por grupos de perceptores, sin perjuicio de los supuestos excepcionales de subvenciones nominativas.

Buena prueba de la distorsión que, incluso a la gestión pública, causa la actual estructura la constituye la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2002, que declaró, con justificado apoyo en el artículo 59 TRLGP, la nulidad de la adjudicación de una subvención a una empresa pública por haberle sido reconocida con imputación a la partida correspondiente a empresas privadas.

3.2 **Modificaciones presupuestarias de los créditos para subvenciones: especialidades**

Las facultades administrativas de modificación presupuestaria sufren restricciones en materia de subvenciones, en especial las transferencias para incrementar créditos con asignación nominativa. Según el artículo 52.3 LGP, en la redacción dada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, «en ningún caso las transferencias podrán crear créditos destinados a subvenciones nominativas o aumentar los ya existentes salvo que sean conformes con lo dispuesto en la Ley General de Subvenciones o se trate de subvenciones o aportaciones a otros entes del sector público». Dicha restricción no es más que una consecuencia de los principios de «publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación» que rigen en la gestión de las subvenciones (art. 8 LGS). Aun cuando no exista una prohibición semejante en las leyes autonómicas de Hacienda, ni en la Ley de Haciendas Locales, anterior por demás a la Ley General de Subvenciones, la solución en estas otras Administraciones Públicas no puede ser distinta pues, en definitiva, es una simple consecuencia de los expresados principios, de los

(4) Véase J. Sánchez Revenga: *Presupuestos Generales del Estado y aspectos básicos del Presupuesto general de las CEE,* Ariel Economía, Barcelona, 1989, p. 83.

que no puede escapar ningún órgano de la Administración, al amparo de sus competencias financieras. Ahora bien, en su redacción vigente, el ámbito de la prohibición del artículo 52.3 LGP no deja de ser enigmático. En efecto, en lo que concierne a las transferencias con destino a entes del sector público, la excepción no tiene sentido, ya que estas transferencias (salvo las subvenciones que resulten de una convocatoria pública) quedaron fuera del ámbito de aplicación de la LGS a partir de la modificación introducida en el artículo 2.2 LGS por la Ley de PGE para 2007, y en lo que concierne a la exigencia de que *«sean conformes con lo dispuesto en la Ley General de Subvenciones»* la referencia no parece muy acertada, pues la LGS no define qué subvenciones pueden o no ser nominativas. Ahora bien, si nos atenemos a lo dispuesto en la Orden HFP/147/2022, sobre documentación y tramitación de expedientes de modificaciones presupuestarias [apartado 3.1.i)], cuya redacción probablemente tenga el mismo origen que las modificaciones legales citadas, el significado del precepto no parece que pueda ser otro que el de permitir la dotación o el incremento de la asignación crediticia nominativa, vía transferencias, en aquellos casos en los que concurre cualquier otra causa de concesión directa de las contempladas en el artículo 22.2 LGS, es decir, en aquellos casos en que la concesión directa deriva de la LGS, y no de las competencias administrativas para modificar los créditos. En concreto, lo que dispone la citada Orden ministerial es que *«en aquellos expedientes en que se proponga la creación o incremento de una subvención nominativa destinada a entidades no pertenecientes al Sector Público Estatal, se hará referencia a la norma legal que ampara la subvención o al Real Decreto que haya aprobado sus normas reguladoras, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones».* El amparo para la nominatividad del crédito, en consecuencia, lo prestará bien la Ley especial que dé cobertura a la concesión directa bien el art. 28 «concesión directa» de la LGS y el Real Decreto que se dicte en su aplicación.

Si bien, en su literalidad, la LGP prohíbe tanto crear créditos con asignación nominativa como incrementar los ya existentes, no existe impedimento legal a que se disminuya un crédito para subvenciones con asignación nominativa, para incrementar otro distinto siempre que se respeten las restricciones legales a las transferencias de crédito que impone el art. 52 LGP, pues el crédito nominativo, como veremos más adelante, no implica una obligación de gastar sino un límite al gasto.

Por último, cabe plantearse una cuestión que, por extraño que parezca, no aborda la LGP: si las restricciones para dotar o incrementar créditos nominativos vía transferencias son extensibles a las demás figuras de modificación presupuestaria. En los razonamientos anteriores se contiene, a nuestro entender, la respuesta. A crear o incrementar un crédito nominativo vía crédito extraordinario, suplemento de crédito, generación o incorporación, si la modificación se hace en virtud de

norma de rango legal nada cabe que objetar, pero las facultades administrativas de modificación no habilitan para hacerlo, pues supondría vulnerar los principios que rigen la concesión de la subvención. Un caso singular sería el de la ampliación de un crédito nominativo. En tanto el carácter ampliable ha de venir conferido por una Ley no existirá obstáculo para que la Administración lo amplíe.

4. LA GESTIÓN DEL GASTO SUBVENCIONAL Y LOS LÍMITES PRESUPUESTARIOS

El Presupuesto produce variados efectos sobre el gasto público. Dichos efectos, en positivo, son la habilitación a la Administración para gastar, y, en negativo, una triple limitación: cuantitativa (art. 46 LGP), cualitativa (art. 42 LGP) y temporal (arts. 34 y 49 LGP). Pues bien, en las páginas que siguen nos vamos a ocupar de los efectos que produce el Presupuesto sobre el gasto subvencional. Pero estos efectos dependen no sólo del Presupuesto sino de la norma de creación de la subvención, por lo que en alguna medida las cuestiones no son distintas de las consideradas en el apartado 2 anterior, aunque ahora las veremos desde otra perspectiva.

La exigencia de cobertura presupuestaria para que el gasto público pueda realizarse lícitamente es predicable del gasto subvencional, como de cualquier otra modalidad de gasto. Así se refrenda en el citado artículo 9 LGS, precepto básico, y el Tribunal constitucional en la Sentencia 3/2003, reiterando su doctrina anterior, nos dice: «En efecto, como señalamos en la STC 13/1992, de 6 de febrero, los «créditos consignados en los estados de gastos de los presupuestos generales» constituyen «autorizaciones legislativas para que dentro de unos determinados límites la Administración del Estado pueda disponer de los fondos públicos necesarios para hacer frente a sus obligaciones» y «predeterminan el concepto por el que autorizan su uso» (F. 5). Y, en relación con las subvenciones, dijimos en la STC 68/1996, de 18 de abril, que «el principio de legalidad en materia presupuestaria exige que sea la Ley de presupuestos la que establezca el importe máximo de tales subvenciones y determine con la suficiente concreción su destino» (F. 9)».

Los créditos de transferencias (caps. IV y VII) tienen carácter limitativo y vinculante a nivel de concepto, según la regla general del artículo 43 LGP, y si establecen subvenciones nominativas, la vinculación operará de manera que únicamente podrán aplicarse en favor del designado en la partida, cualquiera que sea su nivel (art. 43 LGP).

Supuesta la existencia de consignación presupuestaria, los actos de realización del gasto son al propio tiempo actos de ejecución del Presupuesto, es decir, de

consumo del crédito. Dicha ejecución o consumo no tiene lugar mediante un acto único sino a través de un proceso o sucesión de actos, de los que son especialmente relevantes dos: la disposición del crédito o compromiso de gasto y el reconocimiento de la obligación de pago. De ahí que el estudio de la forma en que afectan los límites presupuestarios a la gestión de las subvenciones exija poner en relación, en primer lugar, la disposición o compromiso con el acto de otorgamiento, para posteriormente considerar los actos encaminados al pago o cumplimiento de la subvención concedida.

4.1 **La limitación cuantitativa del gasto subvencional: alcance de la necesidad de consignación para la validez de la concesión**

La violación más frontal del Presupuesto consiste en comprometer un gasto sin crédito o, lo que es igual, el incumplimiento de la limitación cuantitativa. La LGP, en su artículo 46, prohíbe a la Administración contraer compromisos de gasto por cuantía superior al importe de los créditos limitativos concedidos y condena a la nulidad los actos administrativos de los que deriven dichos compromisos. Por su trascendencia conviene reproducir literalmente el citado artículo:

«Los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a ley que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades reguladas en el Título VII de esta ley.»

En similares términos el artículo 173 TRLHL dispone:

«5. No podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar.»

La primera cuestión que nos plantean las expresadas exigencias presupuestarias es si son o no predicables de los actos de otorgamiento de la subvención de tal manera que hayan de considerarse radicalmente nulos si la Administración las desconoce. El estudio de esta cuestión cobra especial importancia por la disociación que cierto sector doctrinal pretende ver entre los actos de gestión presupuestaria y los actos del procedimiento administrativo, considerando que aquéllos tienen carácter autónomo sin que su invalidez se transmita al acto generador de las obligaciones. Según esto, el nacimiento de la obligación está sujeto a una legalidad no presupuestaria que no tiene punto alguno de conexión

con la disciplina presupuestaria. La Ley condenaría a la nulidad, por falta de crédito, las disposiciones de gasto, no las obligaciones. El análisis del problema requiere un examen separado de las obligaciones subvencionales poniéndolas en relación con su fuente generadora, es decir, según nazcan de la ley directamente o de actos administrativos, supuestos analizados más atrás, cuyas consecuencias en orden a la validez y eficacia de los acuerdos de concesión extraemos ahora.

a) *Compromiso de gasto y subvenciones establecidas mediante ley que confiere a los beneficiarios un derecho subjetivo a su percepción*

A estas subvenciones nos hemos referido en un apartado anterior y ya dejamos sentado que en nada se veía afectada su validez por la inexistencia de crédito. Ahora bien, aunque la obligación subvencional nazca de una norma legal, los actos del procedimiento de ejecución del gasto necesarios para su efectividad corresponde dictarlos en todo caso a la Administración. Ésta, al acordar el compromiso o disposición, reconoce la existencia de una obligación a cargo del Presupuesto y afecta a su cumplimiento una parte de los créditos, que quedan reservados mediante el oportuno registro contable, pero no crea la obligación sino que la cumple. En estas condiciones acordar la disposición del crédito es obligado para la Administración, si existe consignación, pero si carece de ella no podrá acordarlo por imposibilidad material. No cabe afectar un crédito inexistente. Estaríamos ante un acto de contenido imposible, condenado a la nulidad absoluta por imperativo del artículo 47.1.*c)* LPAC, pero no porque a la subvención le alcance la sanción del artículo 46 LGP, ya que dicha sanción se establece para los actos o disposiciones «con rango inferior a Ley» de los que derivan los compromisos, mientras que en este caso derivan de una Ley. Habrá por tanto obligación financiera e incluso acto declarativo del derecho pero no acto de cumplimiento (disposición del crédito). La nulidad, por tanto, sería predicable únicamente del acto de gestión presupuestaria pero no de la subvención, como tal.

b) *Subvenciones otorgadas por actos de la Administración*

El ámbito propio de aplicación del artículo 46 LGP es el de aquellas subvenciones cuyas normas reguladoras –legales o reglamentarias– no confieren derechos subjetivos a su obtención, sino meras expectativas. En estos supuestos, que en la actividad de fomento son la regla general, la obligación financiera surge del acto administrativo, unilateral o bilateral, mediante el cual se otorgan. La Administración, al dictar dicha resolución, está sujeta tanto a la legalidad administrativa como a la legalidad financiera, que exige la previa consignación. El artículo 9.4 LGS, en coherencia con el citado de la LGP, establece que es requisito necesario, entre

otros, para el otorgamiento *«la existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido económico que se derivan de la concesión de la subvención»*.

Los efectos sobre el acto generador del compromiso contraído sin crédito (nulidad absoluta) son predicables del acuerdo de otorgamiento o concesión, pues, como afirma Lozano Serrano (5), la decisión de conceder una subvención produce, de modo directo, el nacimiento de la misma, pero al mismo tiempo consiste, desde el punto de vista del gasto, en la disposición de éste; es decir, en su compromiso. En las obligaciones que nacen de actos administrativos el compromiso está inserto en el acto generador de la obligación. Acertadamente la LGS ha venido a refrendar esta tesis cuando establece en su artículo 34 que la resolución de concesión de la subvención conllevará el compromiso de gasto correspondiente. La Administración, al obligarse frente a terceros, no lo hace sólo en determinados aspectos, sino de forma plena. Si se obliga a hacer efectiva una subvención se obliga a realizar un gasto y, por tanto, a afectar a ello el crédito preciso y desarrollar los actos necesarios para su empleo. Si no existe crédito que afectar, sencillamente no debe obligarse, es decir, no debe otorgar la subvención. La tesis que propugna la disociación entre ambos actos (Bayona Perogordo, Soler Roch, Martín Queralt, etc.) es, a nuestro entender, rechazable a partir de un análisis de nuestro derecho positivo y puede considerarse minoritaria frente a la contraria (García Añoveros, Ferreiro Lapatza, Rodríguez Bereijo...). Como afirman Palomar Olmeda y Losada González, el requisito previo de la existencia de crédito en el capítulo correspondiente no puede ser considerado como un requisito ajeno a los procedimientos sustantivos, ya que éstos no deberían iniciarse ni instruirse y menos aún resolverse si aquél no existe, ya que dicha inexistencia implica la imposibilidad de la Administración de actuar en este campo (6). Cayón Galiardo, que ha analizado la naturaleza del compromiso de gasto, a fin de precisar el alcance de la declaración de nulidad del artículo 60 de la anterior LGP, entiende que sería erróneo atribuirle una eficacia meramente contable o confundirlo con la autorización de gasto. El compromiso es un acto que se inserta en la fase de contracción de obligaciones y, puesto que la asunción de éstas puede realizarse mediante un acto administrativo o mediante una disposición general de rango no legal, al prohibirse en el artículo 60 TRLGP el compromiso se está prohibiendo la emisión del acto o disposición general en virtud de los cuales se produzca aquel efecto que hemos indicado (7).

---

(5) Véase C. Lozano Serrano: *Las subvenciones del Estado a los municipios,* IEAL, año 1981.

(6) Véase Palomar Olmeda y Losada González: *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control,* Dikinson, 1995, p. 128.

(7) Véase A. Cayón Galiardo: «Las obligaciones económicas del Estado en la Ley General Presupuestaria», *Presupuesto y Gasto Público,* núm. 3/1979, p. 66.

La tesis que mantenemos, deducida del análisis de la legalidad presupuestaria, se refuerza con los correspondientes preceptos de las leyes administrativas especiales (8). Así, la LCSP considera la inexistencia de crédito como supuesto de invalidez del contrato mismo (art. 39), no de un ulterior y distinto compromiso de gasto. Y en el concreto campo de las subvenciones y ayudas públicas, el artículo 9.4 citado de la LGS y numerosas leyes, algunas mencionadas más atrás, condicionan el otorgamiento por la Administración a la existencia de crédito. Entre los artículos 9.4 LGS y 46 LGP existe una clara correspondencia, de tal manera que el primero no es sino una aplicación al gasto subvencional de la general exigencia de cobertura presupuestaria para la realización de todo gasto público. Pero si alguna duda cabía sobre el particular ésta nos la resuelve la LGS que en su artículo 36 contempla como causa de nulidad absoluta de la resolución de concesión, y por tanto causa de devolución, *«la carencia o insuficiencia de crédito, de conformidad con lo establecido en el artículo 60 de la Ley General Presupuestaria* (en la actualidad, el art. 46 LGP) *y las demás normas de igual carácter de las Administraciones Públicas sujetas a esta Ley».*

Los propios defensores de la disociación entre actos administrativos y presupuestarios terminan por aceptar que, en ciertos ámbitos, concretamente en la contratación administrativa y en las subvenciones, en virtud de su legislación o caracteres específicos, los actos administrativos de adjudicación y otorgamiento no pueden dictarse si se carece de consignación, estando condenados a la nulidad si se infringen dichas exigencias (9). Obviamente si se admiten estas excepciones, el ámbito de la regla general sería bastante más reducido que el de las excepciones en cuestión.

Así pues, resulta obligado concluir, con base en unas u otras razones, que no le es lícito a la Administración otorgar subvenciones por importe superior a los créditos presupuestarios, sin que dicha prohibición afecte en modo alguno a las subvenciones concedidas directamente por Ley. Finalmente hemos de señalar que éste es el rumbo que marca la más reciente jurisprudencia.

En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, proclive en el pasado a desconocer los efectos frente a terceros de la inexistencia de crédito presupuestario (10), ha venido a sentar la doctrina que consideramos correcta en diversidad de sentencias, que hoy está consolidada. Así en la sentencia de 30 de noviembre

(8) Con mayor amplitud me he ocupado de la cuestión en el apartado 4 del capítulo XII de la obra *Régimen jurídico del Gasto Público, cit.*

(9) Véase J. M. Martín Queralt y C. Lozano Serrano: *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* Tecnos, 1994, p. 529.

(10) Véase J. Pascual García: «La legalidad presupuestaria de las obligaciones del Estado en la jurisprudencia», *Presupuesto y Gasto Público,* núm. 13/1982, y, más recientemente, Palomar Olmeda y Losada González: *Ob. cit.,* pp. 151 a 156.

de 1994 (RJ 8992), con motivo de un recurso extraordinario de revisión para unificación de doctrina, afirma:

«La consignación presupuestaria agotada o comprometida para atender otras peticiones prioritarias en el tiempo, o por otras causas, impiden el que se otorguen las subvenciones a que se refería el artículo 1.º de la Ley Foral de 30 de abril 1985, aunque en el tiempo en que se solicitó la subvención no estuviera materialmente agotada aquélla por no haberse resuelto todos los expedientes en trámite; y por ello la resolución de la Administración fue conforme a Derecho, no habiendo podido concederse lo que por ley no podía otorgarse dada la limitación establecida, sin que existiera obligación alguna de proceder a un incremento del crédito presupuestado mediante transferencias u otros instrumentos sobre modificación del Presupuesto, ya que no existía una ilimitada e indefinida contribución de la Administración a la medida de fomento del empleo sin atender a las posibilidades financieras de la Comunidad Autónoma de Navarra, y lo contrario supondría la conculcación de la norma legal en cuestión condicionada en su efectividad por la disponibilidad presupuestaria» (11).

Más recientemente en la sentencia de 16 de diciembre de 2004 (RJ 2005/54) se pronuncia así:

«Ello claro está, teniendo en cuenta que, de acuerdo con la doctrina de esta Sala, el agotamiento de la consignación presupuestaria establecida impide que se otorguen las subvenciones, sin que exista obligación de proceder a un incremento de crédito presupuestario mediante transferencias u otros instrumentos de modificación del presupuesto (*cfr.* SSTS de 22 de enero de 1995 y 27 de julio de 1995, que parten de la sentencia de 28 de febrero de 1991), sin perjuicio, claro está, de la responsabilidad patrimonial en que pueda incurrir la Administración cuando concurran los requisitos establecidos para su exigencia.»

4.2 **La Administración no puede hacer efectivas las subvenciones concedidas si carece de consignación**

El segundo de los efectos que derivan de la falta de consignación sobre las obligaciones de la Hacienda Pública es el de su inexigibilidad, efecto que se manifiesta en el momento del reconocimiento de la obligación, impidiendo que se dicte este acto del procedimiento de gestión presupuestaria. Según el artículo 21 de la LGP, *«las obligaciones de la Hacienda Pública estatal sólo son exigibles*

(11) En el índice alfabético de conceptos de jurisprudencia contencioso-administrativa, del Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi 1994, en la voz «subvenciones», aparecen relacionadas más de 200 sentencias en que se contiene igual doctrina.

cuando resulten de la ejecución de los presupuestos, de conformidad con lo dispuesto en esta ley, de sentencia judicial firme o de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas», y en el artículo 22 se hace referencia a la *«gestión de los créditos presupuestarios en orden a extinguir las obligaciones de la Hacienda Pública»*. Preceptos que tienen su equivalente en el artículo 173 TRLHL que dispone que *«Las obligaciones de pago sólo serán exigibles de la hacienda local cuando resulten de la ejecución de sus respectivos presupuestos, con los límites señalados en el artículo anterior, o de sentencia judicial firme».*

La existencia de crédito constituye, por tanto, condición necesaria para que puedan ser hechas efectivas las obligaciones públicas, tanto si derivan de la Ley como de un acto administrativo. En consecuencia, una subvención *«cuyo otorgamiento y cuantía venga impuesto a la Administración por norma de rango legal»*, aun cuando sea válida, no podrá contraerse en cuentas y, por tanto, ser hecha efectiva hasta que se habilite el crédito necesario al efecto, bien al aprobarse el Presupuesto, bien mediante una modificación presupuestaria.

Si la subvención hubiere sido otorgada discrecionalmente por la Administración, siempre que el procedimiento de ejecución del gasto se hubiere desarrollado regularmente, no se presentarán problemas de insuficiencia en el momento del cumplimiento, pues su otorgamiento presupone la existencia de dotación que debe quedar afectada e indisponible para otra finalidad. Pese a ello no son infrecuentes los casos en que, llegado el fin de ejercicio, los créditos se anulan sin que hayan llegado a reconocerse y contraerse en cuentas las correspondientes obligaciones, bien por problemas de gestión administrativa bien por otras causas, que a veces constituyen verdaderas irregularidades contables. Esta situación puede dar lugar a que en el ejercicio siguiente se carezca de crédito para hacerla efectiva o a que el existente no pueda aplicarse con esta finalidad, lo que habrá de remediarse habilitando el crédito preciso mediante alguno de los mecanismos de modificación presupuestaria previstos en la Ley. En ninguno de los dos casos las subvenciones se ven afectadas en su validez sino que permanecen en una situación denominada quiescencia de la obligación, que finalizará con la aprobación del crédito.

4.3 **La limitación temporal de los gastos subvencionales**

La vigencia anual de los Presupuestos impide que presten su cobertura a gastos ajenos al ejercicio. En consecuencia, el procedimiento de gestión presupuestaria de un determinado gasto, que *finaliza* con el acto de reconocimiento de la obligación, en la medida en que comporta empleo de crédito debe desarrollarse, en principio, dentro del año natural. No obstante, la gestión administrativa tiene sus exigencias, que no siempre casan con los principios presupuestarios, y ello ha

dado lugar a que el ordenamiento financiero se haya abierto cada vez con mayor amplitud a la posibilidad de que se comprometan gastos de duración plurianual, dentro de unos límites cuantitativos y temporales que la propia Ley fija. Ello implica que la Administración, antes de autorizar el gasto, debe asegurar que la obligación financiera a contraer (compromiso) quedará reconocida o contraída dentro del ejercicio al que ha de ser imputada de conformidad con el compromiso, anual o plurianual, pues más allá de la fecha de cierre no cabe la imputación de un gasto realizado con anterioridad, dado que se anulan los remanentes de créditos no aplicados (art. 49.2 LGP).

Por tanto, no será lícito conceder subvenciones en un año para imputarlas a un Presupuesto posterior, fuera de los límites en que se permite el compromiso plurianual, estableciendo condiciones para la contracción o reconocimiento de la obligación que no puedan ser cumplidas dentro del ejercicio de imputación. Tampoco resulta compatible con la legislación en la materia aceptar solicitudes que queden pendientes de que se habilite crédito en presupuestos futuros, lo cual sería contrario a la configuración del procedimiento de concurrencia competitiva y a las exigencias de estabilidad y transparencia presupuestarias.

Ahora bien, la imputación temporal de los gastos subvencionales presenta singularidades. Mientras que en los gastos reales el «crédito exigible» nace cuando la Administración recibe las correspondientes prestaciones a cargo del acreedor, en las subvenciones, al no existir contraprestación, ¿cuándo tendrá lugar el nacimiento, que es el que marca el empleo definitivo del crédito? O dicho en términos contables ¿cuándo se produce el devengo en estos gastos? A esta cuestión así como a la naturaleza del acto de reconocimiento o contracción (si es o no declarativo de derechos con las importantes consecuencias que esto arrastra) trataremos dar respuesta más adelante, al ocuparnos del procedimiento de pago (*cfr.* cap. VIII, apartado 4.1). No obstante, avanzaremos que en nuestro ámbito el crédito del beneficiario será exigible cuando se cumplan los requisitos para el cobro, que no deben confundirse con los requisitos para la concesión.

Las excepciones a la anualidad están contempladas en el artículo 47 LGP. Dicho artículo permite adquirir compromisos de gasto que hayan de extenderse a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen, siempre que el número de ejercicios al que se apliquen los gastos no sea superior a cuatro y que el gasto que se impute a cada uno de los ejercicios posteriores no exceda de la cantidad que resulte de aplicar al crédito inicial a que corresponda la operación los siguientes porcentajes: en el ejercicio inmediato siguiente, el 70 por 100, en el segundo ejercicio, el 60 por 100, y en los ejercicios tercero y cuarto, el 50 por 100 (*cfr.* cap. VI, apartado 3.4.2).

El nuevo apartado 6 del artículo 47 LGP y la nueva redacción de la regla 43 de la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado,

de 1 de febrero de 1996 (IOC), también permiten la tramitación anticipada de subvenciones y ayudas sujetas a la LGS, pudiendo llegarse hasta la formalización del compromiso de gasto, es decir, hasta la aprobación de la resolución de concesión, resultado de aplicación los límites cuantitativos y anualidades anteriores.

En este sentido, la interpretación de los arts. 56 y 57 del RLGS debe ahora realizarse junto con la nueva redacción del art. 47 LGP, entendiéndose tácitamente derogados en cuanto sean incompatibles con la nueva regulación legal. De esta forma, solo nos encontraremos ante expedientes de gastos plurianuales cuando la ejecución del gasto comience en el mismo ejercicio en el que se convoca y concede la subvención (ejercicio corriente), debiendo emplear la tramitación anticipada cuando la ejecución del gasto comience en un ejercicio posterior, y sin que resulte de aplicación la limitación temporal del art. 56.1 RLGS. A estos efectos, y para este tipo de expedientes, debe entenderse por ejecución del gasto la ejecución presupuestaria, es decir, la fase de reconocimiento de la obligación (12).

En el resto de subvenciones y ayudas públicas a las que no resulte de aplicación la LGS, habrá que estar a lo dispuesto en su normativa específica en cuanto al trámite al que se pueda llegar en la tramitación anticipada de este tipo de expedientes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 47.6 de la LGP y en la regla 43 de la IOC. En defecto de disposiciones análogas a las establecidas en el RLGS *«se podrá llegar como máximo hasta el momento inmediatamente anterior al compromiso de gasto»,* es decir, al momento anterior a la aprobación de la resolución de concesión.

Una última cuestión que plantea la violación de la limitación temporal es la de la clase de nulidad que afectaría al acto administrativo que infringiera la limitación temporal. La sanción que conlleva una eventual infracción de la limitación temporal del gasto por el Presupuesto no está contemplada expresamente en el ordenamiento presupuestario, por lo que caben dos posibles interpretaciones. La primera que, al no estar expresamente previstos los efectos de la irregularidad, será de aplicación la cláusula general del artículo 48 LPAC, y por tanto el efecto será la anulabilidad (13). Otra interpretación, que consideramos más fundada, es que se incurre en la nulidad absoluta establecida en el artículo 46 LGP. El crédito de un futuro Presupuesto hoy es inexistente y ni siquiera se tiene seguridad de que vaya a ser aprobado en el Presupuesto venidero. Si comprometer el gasto en un ejercicio venidero estaría condenado a la nulidad absoluta en caso de que en el mismo se careciera de consignación, adelantar el compromiso al año corriente no puede mejorar las consecuencias de la infracción.

(12) Circular 9/2013, de 18 de octubre, de la IGAE, a efectos de unificar el criterio en relación con la tramitación anticipada y compromisos plurianuales de expedientes de gasto.

(13) Este es el criterio defendido por PALOMAR OLMEDA y LOSADA GONZÁLEZ: *Ob. cit.,* p. 152.

4.4 **La limitación cualitativa de los gastos subvencionales por el presupuesto**

Según los artículos 27.2 y 42 LGP los créditos presupuestarios *«se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley»*. En términos similares se expresan las leyes autonómicas de Hacienda y la Ley de Haciendas Locales. Es el principio de especialidad en su dimensión cualitativa.

Comporta ésta que los créditos sólo podrán aplicarse a los fines que se deduzcan de la propia estructura presupuestaria y del literal del crédito. Particular importancia tiene en la delimitación de la finalidad del gasto, subvencional o no, el programa presupuestario, que marca los objetivos y actividades a desarrollar para conseguirlos. Pero no sólo la clasificación por programas. La clasificación orgánica nos señalará el órgano gestor a cuyas competencias materiales habrá que estar; y la económica la clase o naturaleza del gasto. Un caso límite en la concreción del destino de las subvenciones son las nominativas en las que el crédito presupuestario llega a concretar el perceptor.

La adecuación del gasto subvencional al crédito es condición necesaria para el otorgamiento de las subvenciones, las cuales sólo pueden otorgarse cuando exista *«crédito adecuado y suficiente»* (art. 9 LGS), el cual es uno de los extremos de necesaria comprobación en el trámite de fiscalización previa del gasto.

La prohibición de aplicar los créditos a finalidad distinta no tiene señalada como sanción la nulidad absoluta, por lo que el acto que la infrinja será meramente anulable, a tenor de lo previsto en el artículo 48 LPAC. De otra parte, no puede olvidarse la gran flexibilidad con que el ordenamiento presupuestario autoriza a la Administración a efectuar transferencias entre distintas partidas, lo cual se traduce en modificaciones frecuentes en los fines de los créditos iniciales aprobados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. No sería coherente con tal flexibilidad una sanción de nulidad de pleno derecho por apartarse de los expresados fines. En este aspecto, la única restricción adicional que tiene la Administración al gestionar estas dotaciones será la que afecta a los créditos para subvenciones nominativas, a las que nos referiremos seguidamente.

4.5 **La invalidez del acuerdo de concesión frente a los destinatarios de las subvenciones**

A partir de las consideraciones precedentes queda clara la prohibición de otorgar subvenciones sin crédito; prohibición que alcanza tanto a los titulares de la potestad reglamentaria como a los órganos competentes para el otorgamiento de

las subvenciones y que implica la nulidad de los actos que infrinjan la expresada norma. Condicionar la subvención a la existencia de crédito no sólo es lícito sino obligado para la Administración y ello tiene plena efectividad frente a los beneficiarios. Ahora bien, no puede desconocerse la existencia de situaciones en las que, de hecho, la propia Administración invita al particular a realizar actividades a las que vincula la concesión de las ayudas, sin atender a las limitaciones presupuestarias, con lo que aquél puede sufrir un claro perjuicio si, después de realizada la actividad, se encuentra con que le es negada la subvención. Y es precisamente esta circunstancia la que ha llevado a algunos autores a propugnar que la inexistencia de crédito no debe arrastrar la nulidad de la subvención. Sin embargo, la conclusión a la que ha de llevar esta situación, que por otra parte no es específica de la nulidad por falta de crédito sino que puede ir unida a otras causas de las contempladas en el artículo 47 LPAC, no ha de venir por el camino de forzar una interpretación de la ley contraria a sus propios términos sino por otros cauces que el propio ordenamiento jurídico contempla.

En efecto, ante una situación como la aquí considerada, la Administración está obligada frente al particular que ha obrado de buena fe a responder del perjuicio causado, lo que la doctrina financiera ha aceptado desde antiguo. El acto de concesión podrá adolecer de nulidad pero el perjuicio causado, como consecuencia del mismo, deberá ser reparado. El artículo 106.4 LPAC prevé que las Administraciones Públicas, al declarar la nulidad de una disposición o acto, podrán establecer en la misma resolución las indemnizaciones que proceda reconocer a los interesados, si se dan las circunstancias previstas en los artículos 32.2 y 34.1 LRJSP, sin perjuicio de que tratándose de una disposición subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma. En su defecto, el propio beneficiario podrá ejercitar una pretensión de responsabilidad frente al Estado al amparo del artículo 106.2 CE y del citado artículo 32 LRJSP. El propio Tribunal Supremo en la antes citada Sentencia de 16 de diciembre de 2004 (RJ 2005/54), tras recordar la doctrina de la Sala que declara ajustada a derecho la denegación de una subvención por agotamiento de la consignación añade: «… sin perjuicio, claro está, de la responsabilidad patrimonial en que pueda incurrir la Administración cuando concurran los requisitos establecidos para su exigencia».

A su vez la Administración del Estado podrá resarcirse de los perjuicios que se hubieren causado a los caudales públicos mediante la exigencia de responsabilidad contable a las autoridades y funcionarios públicos infractores de la legalidad presupuestaria, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 176 y 177 LGP y en la legislación del Tribunal de Cuentas (arts. 38 a 41 LOTCu y art. 49 LFTCu). Se trataría de un supuesto de responsabilidad distinto del alcance y, por lo tanto, la cuantía del perjuicio no tendría por qué venir dada necesariamente por el importe del pago realizado.

A través de este doble mecanismo quedará restablecida, de una parte, la justicia material con respecto a los destinatarios de las subvenciones y, de otra, salvaguardados los intereses del Tesoro Público, recayendo sobre los responsables las consecuencias de los actos ilícitos.

5. LOS CRÉDITOS CON ASIGNACIÓN NOMINATIVA

A las consideraciones sobre los efectos del Presupuesto sobre el gasto subvencional es inevitable añadir otras sobre algo tan singular en el régimen presupuestario de esta modalidad de gasto, como son los créditos con asignación nominativa. En los presupuestos públicos se contienen frecuentemente créditos para subvenciones en los que aparece individualizado el destinatario de las mismas. De acuerdo con el art. 22.2 LGS *«se entiende por subvención prevista nominativamente en los Presupuestos Generales del Estado aquella en que al menos su dotación presupuestaria y beneficiario aparezcan determinados en los estados de gasto del Presupuesto»* y añade que el objeto de estas subvenciones deberá quedar determinado expresamente en el correspondiente convenio de colaboración o resolución de concesión que, en todo caso, deberá ser congruente con la clasificación funcional y económica del correspondiente crédito presupuestario.

La LGS se refiere a las subvenciones nominativas como el primero de los supuestos en que queda permitida la concesión directa, pero más allá de constituir un supuesto de concesión directa, estas subvenciones gozan de un régimen singular configurado a un tiempo por el tenor de la partida presupuestaria, por las normas especiales relativas a las mismas, singularmente las contenidas en la LGS y el RLGS, y por la aplicación al caso concreto de las normas generales reguladoras del gasto público. Nos ocupamos ahora de las peculiaridades y caracteres que derivan de la legalidad financiera, dejando para otro lugar el estudio de las peculiaridades de esta forma de concesión y del procedimiento a seguir para su efectividad (*cfr.* cap. VI, apartado 2.2).

Como señala el Tribunal Constitucional (S 13/1992), las consignaciones del estado cifrado de gastos de los Presupuestos son normas jurídicas que, aunque dotadas de una peculiar estructura normativa, no dejan de producir efectos, tanto por su propia naturaleza, en cuanto norma jurídica de mera habilitación de medios a la Administración y de fijación de límites a la disposición de los mismos, en un triple sentido cualitativo, cuantitativo y temporal (arts. 59.1, 60 y 63.1 LGP), cuanto porque la propia consignación puede incorporar en alguna medida una regulación normativa. Y esto es justo lo que acontece en el caso de las subvenciones nominativas, aunque para su pleno sentido deba ser integrada con otras normas. Dicho régimen es aplicable a las que con este carácter apa-

rezcan en los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales (el art. 22 LGS es básico), resolviendo así las dudas que se planteaban con relación a su admisibilidad en la Administración local, pues, al no aprobarse sus presupuestos por norma de rango legal, resultaba cuestionable admitir que, a su través, se pudiera excepcionar la libre concurrencia, que es una exigencia legal. Al día de hoy, tras la previsión legal, la legalidad del mecanismo no admite discusión, lo que no quiere decir que esta potestad, como toda potestad administrativa, carezca de límites, que vamos a ver en otro capítulo (*cfr.* cap. VI, apartado 2.2).

Una cuestión que, pese a plantearse con frecuencia, no ha recibido una respuesta expresa del legislador, es si la Administración está obligada a entregar al destinatario designado en el Presupuesto la totalidad de la consignación. La respuesta, en nuestro criterio, ha de ser negativa.

Los créditos presupuestarios, en cuanto normas jurídicas, no tienen entre otros efectos el de establecer unos límites al gasto, pero no una obligación de gastar (art. 46 LGP, art. 172.2 TRLHL y correlativos preceptos autonómicos). Nada autoriza a considerar que los efectos limitativos, propios de los créditos presupuestarios (SSTC 13/1992 y 3/2003), sean distintos en el caso de aquellos que contienen una asignación nominativa.

Un examen de los créditos nominativos que se vienen incluyendo en los PGE confirma que la cantidad a librar puede no ser coincidente con el importe de la consignación. Así, por ejemplo, en subvenciones tales como las que aparecen en Presupuesto bajo la rúbrica «A FEVE por déficit de explotación», cuya cuantía exacta no cabe conocer en el momento de aprobar el Presupuesto, tendrán un límite máximo en la partida presupuestaria, pero no un mínimo, pues en ningún caso sería lícito transferir una cantidad superior al déficit aunque hubiera remanente presupuestario en el crédito.

Por tanto, de la legislación presupuestaria no podrá extraerse la conclusión de que exista una obligación de gastar la totalidad, sin perjuicio de lo que pudiera establecer al respecto la normativa reguladora de la ayuda.

Con independencia del techo cuantitativo que conlleva todo crédito, los recursos que habilita a gastar sólo pueden destinarse, como hemos visto más atrás, a la finalidad para la que se otorgan (art. 42 LGP). En este aspecto el nivel de vinculación de los créditos con asignación nominativa llega hasta la designación del perceptor, pero esto es todo. El crédito viene delimitado por el programa en el que se integra, el cual se ordena al cumplimiento de unos objetivos específicos, y por una clasificación económica, que condiciona el tipo de gasto que puede financiarse con la subvención. No cabrá, por ejemplo, aplicar una subvención del capítulo 7 «Transferencias de capital» a gastos de personal, que son gastos corrientes. De ahí que, a tenor del art. 22 LGS, el objeto de estas subvenciones,

determinado en el correspondiente convenio de colaboración o resolución de concesión *«deberá ser congruente con la clasificación funcional y económica del correspondiente crédito presupuestario»*.

No obstante, en caso de que el concepto presupuestario dotado en la propia LPGE sea incongruente con las definiciones recogidas en la Resolución de la Dirección General de Presupuestos por la que se establece la clasificación económica, de acuerdo con Báscones Ramos debe primar lo dispuesto en la LPGE, por su rango legal(14).

Las consecuencias presupuestarias del carácter nominativo del crédito no acaban aquí. Recordemos, en primer lugar, la doctrina del Tribunal Constitucional, que declara la inconstitucionalidad de ciertos créditos para subvenciones nominativas, por resultar incompatibles con las competencias materiales de las CC. AA., y, en segundo lugar, que las facultades administrativas de modificación presupuestaria de los mismos sufren restricciones.

En tercer lugar, la limitación temporal del Presupuesto, o mejor dicho, las excepciones a la temporalidad contenidas en el art. 47 LGP, al autorizar que dentro de ciertos límites puedan comprometerse gastos plurianuales, no son extensibles a las subvenciones nominativas. De acuerdo con el apartado 5 de dicho artículo, *«no podrán adquirirse compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros cuando se trate de la concesión de subvenciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 22.2.*a) *de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones»*.

Otra norma explícita sobre subvenciones nominativas se contiene en el artículo 151 LGP que las excluye de fiscalización previa.

Una cuestión adicional cabe plantearse y es la posibilidad de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado vulnere el principio constitucional de igualdad a través del mecanismo de la asignación nominativa. Un rastreo de los créditos con asignación nominativa contenidos en diversas leyes de Presupuestos no puede menos de suscitar recelos en ciertos casos. El principio constitucional de igualdad dimanante del artículo 14 CE, según la doctrina constitucional, exige que los ciudadanos sean tratados de un modo igual en la propia Ley (STC 308/1994, FJ 3), quedando proscrita toda diferenciación que, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carezca de una justificación objetiva, razonable y proporcionada (STC 134/1996, FJ 8). La problemática que se plantea es la propia de las

(14) Báscones Ramos; J.M., en «Aspectos comunes a la gestión y aplicación de las subvenciones y ayudas públicas. Presupuestación y contabilidad de las subvenciones y ayudas públicas. Gestión presupuestaria», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. 2023. p. 862.

leyes de caso único, con la agravante de que la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado es competencia exclusiva del Gobierno y los parlamentarios ven reducidas sus facultades de enmienda y control en la tramitación del proyecto de Ley. Incluso las propias dimensiones materiales de la Ley de Presupuestos permiten que pasen desapercibidos en mayor o menor medida estos créditos peculiares. Respecto de estas situaciones de singularidad el Tribunal resume así su doctrina en la sentencia 158/1993 (F 2): *«De conformidad con una reiterada doctrina de este Tribunal, el principio constitucional de igualdad exige, en primer lugar, que las singularizaciones y diferenciaciones normativas respondan a un fin constitucionalmente válido para la singularización misma; en segundo lugar, requiere que exista coherencia entre las medidas adoptadas y el fin perseguido y, especialmente, que la delimitación concreta del grupo o categoría así diferenciada se articule en términos adecuados a dicha finalidad y, por fin, que las medidas concretas o, mejor, sus consecuencias jurídicas sean proporcionadas al referido fin.»*

Pues bien, la justificación de la singularidad difícilmente podrá inferirse de la exposición de motivos de la ley ni de la rúbrica del crédito presupuestario, ya que ni en una ni en otra aparece, por regla general, la menor referencia al criterio que el legislador pueda haber utilizado, por lo que para valorar si concurre dicha justificación habrá que recurrir a aquellas otras normas de carácter sustantivo (leyes de gasto) que vengan a integrar en este punto la ley presupuestaria.

CAPÍTULO VI

PROCEDIMIENTOS DE CONCESIÓN DE LAS SUBVENCIONES

1. INTRODUCCIÓN

Bajo la rúbrica «Procedimientos de concesión y gestión de las subvenciones» la LGS regula en su título I un conjunto de cuestiones, algunas de las cuales rebasan la vertiente estrictamente procesal, como es el caso de las normas sobre la forma de gestión de los fondos recibidos por los beneficiarios (prohibición de la subcontratación, deber de tasación o de petición de ofertas en determinadas adquisiciones…) o las relativas a la forma y condiciones de justificación. Prescindiendo de estas cuestiones, a las que el RLGS dedica un título distinto, en el procedimiento pueden diferenciarse dos fases:

– Fase declarativa, con el estudio del procedimiento de concesión propiamente dicho, que puede desarrollarse en las modalidades de concurrencia competitiva y de concesión directa, mediante acto unilateral o convencional.

– Fase de ejecución del acuerdo de concesión, ulterior a la fase declarativa en cualquiera de sus modalidades, que la Ley regula dentro del denominado procedimiento de gestión presupuestaria.

Ahora bien, la regulación de los procedimientos de concesión va imbricada en la Ley con otra cuestión que constituye el necesario punto de partida, la de las formas de concesión o adjudicación de la subvención, de tal manera que, sólo después de fijada la forma y en función de cuál sea ésta, será posible determinar la tramitación a seguir para la concesión. Por el contrario, la ejecución del acuer-

do de concesión, que estudiaremos en otro capítulo, comprende unas actuaciones idénticas, cualquiera que haya sido la forma de concesión.

2. FORMAS DE CONCESIÓN DE LA SUBVENCIÓN

La LGS contempla dos posibles formas o procedimientos a través de los cuales se individualiza el beneficiario: el de concurrencia competitiva, que califica de ordinario, y el de concesión directa, que por oposición puede calificarse de excepcional. Con el primero de los procedimientos se satisfacen plenamente las exigencias de los principios formulados en el artículo 8.3 de la propia Ley: publicidad, objetividad, igualdad y no discriminación, que entroncan con exigencias constitucionales, particularmente con la de igualdad ante la Ley, mientras que con el segundo se produce una quiebra, de ahí que sólo sea admisible cuando concurren las causas tasadas y justificadas legalmente previstas. Veamos los supuestos y características de estas formas de concesión.

2.1 **Concesión en régimen de concurrencia competitiva**

La expresión «concurrencia competitiva» se emplea, sin definirse, en varios artículos de la LPAC) [arts. 35.2, 45.1.*b)* y 68.2]. Una definición de la misma se dio en el Reglamento del procedimiento para la concesión de subvenciones públicas, aprobado por Real Decreto 2225/1993, de 17 de diciembre, derogado por el RLGS. Con leves matices la LGS ha reproducido la definición de aquél, y ha dado el paso de convertir en procedimiento ordinario lo que allí se configuró como una simple herramienta procesal, de la cual podían hacer uso los órganos concedentes de las subvenciones, previa indicación en la convocatoria, pero sin que viniera impuesta como cauce ordinario.

A tenor del artículo 22 LGS, que es básico, *«a efectos de esta Ley tendrá la consideración de concurrencia competitiva el procedimiento mediante el cual la concesión de las subvenciones se realiza mediante la comparación de las solicitudes presentadas, a fin de establecer una prelación entre las mismas de acuerdo con los criterios de valoración previamente fijados en las bases reguladoras y en la convocatoria, y adjudicar, con el límite fijado en la convocatoria dentro del crédito disponible, aquellas que hayan obtenido mayor valoración en aplicación de los citados criterios»*. Y más adelante añade que en este supuesto la propuesta de concesión se formulará por un órgano colegiado cuya composición será la que establezcan las bases reguladoras.

A partir de su configuración legal en el artículo 22 LGS pueden considerarse como notas caracterizadoras de la concesión en régimen de concurrencia competitiva las siguientes:

a) *su iniciación mediante convocatoria pública,*

b) *el establecimiento previo de criterios de valoración,*

Respecto a la exigencia legal de que se establezcan los criterios de valoración de las solicitudes y que la subvención se otorgue a quienes obtengan una valoración mayor, el RLGS establece que, cuando se tome en consideración más de un criterio, deberá precisarse la ponderación relativa atribuida a cada uno de ellos y, si esto no fuera posible, se considerará que todos tienen el mismo peso relativo para realizar la valoración de las solicitudes. Obviamente si el criterio fuera único huelga la ponderación (art. 60 RLGS).

c) *la tramitación simultánea de las solicitudes presentadas,*

d) *la adjudicación de las subvenciones en función del orden de prelación que resulte de dichos criterios,*

El RLGS prevé la posibilidad de exceptuar de la necesidad de fijar un orden de prelación entre las solicitudes presentadas, siempre que reúnan los requisitos establecidos para ser beneficiarios, para el caso de que el crédito consignado en la convocatoria fuera suficiente, atendiendo al número de solicitudes una vez finalizado el plazo de presentación. Evidentemente establecer un orden de prelación cuando exista posibilidad de atender todas las solicitudes recibidas produciría efectos retardatarios carentes de toda justificación (art. 55.1 RLGS).

e) *la evaluación de las solicitudes por un órgano colegiado,*

La composición y funcionamiento del órgano colegiado se habrán de ajustar a los artículos 15 a 18 LRJSP y, en el ámbito de la Administración General del Estado y de Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de ella, a los artículos 19 a 22 de dicha Ley. En su composición, que se determinará en las bases reguladoras, podrán participar miembros de organizaciones representativas de intereses sociales (art. 22.3 LRJSP).

f) *la fijación de un límite en la convocatoria,*

Dos son los límites cuantitativos a que está sujeto el otorgamiento de la subvención: un límite global, que ha de establecerse en la convocatoria dentro del crédito disponible (apartado 1), y un límite individualizado, pues «no podrán otorgarse subvenciones por cuantía superior a la que se determine en la convocatoria» (apartado 3).

Por exigencia del primer límite el importe total de las subvenciones convocadas no podrá rebasar el crédito presupuestario, pero podrá ser inferior a éste. Sobre

la posibilidad de que no se distribuya en su totalidad la cantidad ofertada nada nos dice la Ley. En principio, no cabrá objetar nada si la causa es la ausencia de solicitantes que reúnan las condiciones de la convocatoria; por el contrario, parece que rebasaría el marco de la discrecionalidad administrativa dejar sin causa justificativa remanentes sin distribuir si existen solicitantes que reúnen las condiciones para acceder, aunque su valoración sea inferior a la otros. Como afirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de octubre de 1998 (FJ 2.º), «es doctrina de esta Sala que el establecimiento de las subvenciones puede ser discrecional para la Administración pero una vez reguladas por la correspondiente norma y anunciadas, termina la discrecionalidad y comienza la regla y el reparto concreto que escapa del puro voluntarismo de la Administración».

Sobre este límite, el artículo 58 RLGS prevé que, en ciertos supuestos en los que el crédito no esté disponible en el momento de la convocatoria pero cuya disponibilidad se prevea antes de la concesión, la cuantía total máxima puede incrementarse, después de la convocatoria y antes de la resolución, en una cuantía adicional hasta llegar al crédito disponible. Esta posibilidad está sujeta a unas condiciones y a unos trámites sobre los que volveremos después.

Con respecto, a la cuantía individual, la propia Ley, en el tercer párrafo del artículo 22, autoriza a que se pueda hacer un prorrateo de la cantidad global máxima convocada entre los beneficiarios, lo que abre la puerta a la posibilidad de que se reduzca el importe a percibir por cada uno de los solicitantes al aumentar el número de beneficiarios, dentro de lo previsto al respecto en las bases. El supuesto será de especial aplicación a los casos en que no sea posible determinar la ponderación atribuible a cada uno de los criterios elegidos (art. 60.2 RLGS) y exista un número elevado de solicitantes que reúnen los requisitos sin que puedan ser atendidos con los recursos disponibles. En todo caso, lo que no cabe es su incremento, aunque sí su reducción proporcional.

2.2 **Concesión directa**

La concesión directa de las subvenciones es una forma de concesión que se caracteriza en último extremo por una nota negativa: el beneficiario se elige sin seguir los trámites de la concurrencia competitiva. Sin embargo ello no impide que pueda existir pluralidad de aspirantes, si así lo prevén normas específicas, como en el caso de las convocatorias para becas públicas, con tal de que la subvención se otorgue a todo aquel que reúna los requisitos, cualquiera que sea el número de aspirantes, sin exclusión basada en el número de solicitantes o en los mayores méritos de unos sobre otros, de manera que en estos supuestos habrá concurrencia pero no comparación entre solicitudes, que es lo que caracteriza la concurrencia competitiva. En cuanto a publicidad no puede afirmarse que esté excluido el prin-

cipio de publicidad, sino que las excluidas son las reglas sobre publicidad oficial de las convocatorias que rigen en el procedimiento ordinario de concesión. El tipo de publicidad previa que haya de darse dependerá de la modalidad de concesión directa, como vamos a ver, y desde luego, tras la concesión, deberá de existir transparencia y publicidad de las subvenciones otorgadas, con el mismo alcance que en las obtenidas en régimen de concurrencia competitiva.

La concesión directa de la subvención puede hacerse bien por norma de rango legal o bien, con amparo en una norma legal, por una norma reglamentaria adaptando la forma de resolución unilateral o de convenio. El convenio de colaboración, en consecuencia, no puede considerarse un procedimiento de concesión adicional sino como un posible instrumento para canalizar las subvenciones de concesión directa, según veremos al estudiar la tramitación del procedimiento. Más concretamente, la concesión directa de las subvenciones sólo podrá utilizarse en los tres supuestos que contempla el artículo 22.2 LGS, a los que hay que añadir el que se prevé en la disposición adicional 18.ª LGS.

a) *Subvenciones nominativas*

El supuesto primero de concesión directa es el de las subvenciones previstas nominativamente en los Presupuestos. Según el art. 22.2.*a)* LGS se considera subvención nominativa *«aquella en que al menos su dotación presupuestaria y beneficiario aparezcan determinados en los estados de gasto del Presupuesto. El objeto de estas subvenciones deberá quedar determinado expresamente en el correspondiente convenio de colaboración o resolución de concesión que, en todo caso, deberá ser congruente con la clasificación funcional y económica del correspondiente crédito presupuestario».*

Por tanto, no se daría el supuesto contemplado en la norma si el beneficiario se designara en el articulado de la Ley de Presupuestos y no en el «literal» del crédito presupuestario, pues en este caso nos situaríamos en el supuesto segundo. La referencia legal a que la subvención esté prevista nominativamente y a que el beneficiario aparezca determinado exigirá que se designe por su nombre o al menos de manera individualizada, de manera que en aquellos casos en que se designa un grupo o colectivo (v. gr. Subvención para las Reales Academias) tal designación no quedaría desprovista de efectos jurídicos, el principal de ellos la exclusión de otros eventuales beneficiarios ajenos al colectivo, pero ello no implicaría que le fueran aplicables las restantes especificidades de las subvenciones con asignación nominativa, pues no lo son.

A título de ejemplo, es crédito nominativo el que se consigna en la Sección 17. Concepto 442, del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana, del Presupuesto para el ejercicio 2024, prorrogado de 2023 con el siguiente texto:

A Renfe Viajeros, S.A., para la compensación de las Obligaciones de Servicio Público, pendiente de liquidación. Importe 1.009.000,00 miles de euros.

El crédito nominativo (y en general cualquier designación individualizada de un beneficiario por una Ley) implica un trato singular mediante el que podría vulnerarse el principio de igualdad proclamado por el artículo 14 CE. Dicho principio admite dos vertientes: una referida a la igualdad en la Ley, que impide al legislador establecer, entre situaciones semejantes, diferencias de tratamiento y que comporta la interdicción de las leyes en las que se establezca una diferenciación sin justificar (SSTC 78/1984, de 9 de junio; 107/1986, de 24 de julio; y 125/1986, de 22 de octubre), y otra vertiente, referida a la igualdad en la aplicación de la Ley (STC 49/1982, de 14 de julio, y STS de 20 de noviembre de 1985).

En tanto que la Ley de Presupuestos es una ley en sentido pleno, revistiendo naturaleza legal tanto su articulado como los estados cifrados (SSTC 63/1983 y 13/1992), la forma de concesión tiene la cobertura de una norma con rango de Ley en el caso de las subvenciones estatales y autonómicas. Podría, por tanto, vulnerarse el principio de igualdad en cuanto a la exigencia de que los ciudadanos sean tratados de un modo igual en la propia Ley (STC 308/1994, FJ 3), al estar proscrita, según la doctrina constitucional, toda diferenciación que, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carezca de una justificación objetiva, razonable y proporcionada (STC 134/1996, FJ 8). Contrariamente los presupuestos locales se aprueban por acuerdo del Pleno de las correspondientes Corporaciones, siendo su naturaleza la de reglamentos. Podría vulnerarse también el principio de igualdad, pero en su vertiente segunda: igualdad ante la Ley. Tanto en uno como en otro caso será necesario que la singularización se motive adecuadamente. La consecuencia de esta diversa naturaleza es que, ante una posible vulneración del principio, la inconstitucionalidad de los presupuestos estatales o autonómicos sólo podría declararse por el Tribunal Constitucional, mientras que la ilegalidad de un presupuesto local podría apreciarse por los tribunales ordinarios.

Sin perjuicio de la peculiaridad indicada, las subvenciones nominativas gozan de un régimen singular configurado a un tiempo por el tenor de la partida presupuestaria, que designa de forma expresa al perceptor y la finalidad del gasto, por las normas generales reguladoras del gasto público y por la normativa reguladora específica. Prescindiendo ahora de las peculiaridades y caracteres que derivan de la legalidad financiera de las que nos hemos ocupado en otro lugar (*cfr*. cap. V, apartado 5), en el ámbito de la normativa específicamente subvencional, el RGLS (art. 65.2) contiene una precisión importante: *«En la Administración General del Estado, en las Entidades Locales y en los organismos públicos vinculados o dependientes de aquéllas, será de aplicación a dichas subvenciones, en defecto de normativa específica que regule su concesión, lo previsto en la Ley 38/2003, de 17 noviembre, General de Subvenciones y en este Reglamento, salvo en lo que en una y otro afecte a la aplicación de los principios de publicidad y concurren-*

cia». Dispone también que el acto de concesión o el convenio, con el contenido que detalla el artículo 17.3 LGS, tendrá el carácter de bases reguladoras de la concesión a efectos de lo dispuesto la Ley 38/2003, de 17 noviembre, General de Subvenciones, previsión reglamentaria de cuyo alcance nos hemos ocupado en otro lugar *(cfr.* cap I, apartado 6.3).

Con respecto a la exclusión de los principios de publicidad y concurrencia se imponen unas matizaciones al mencionado art. 65.2 RLGS, pues si bien la exclusión del segundo es manifiesta, esté o no objetivamente justificada, la del primero debe ser matizada. En primer lugar, está la obligación que impone el art. 8 de la LT de que los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación hagan pública la información relativa a *«las subvenciones y ayudas públicas concedidas con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiarios»* de la que no quedan excluidos los perceptores de subvenciones nominativas. La transparencia en relación con estas subvenciones ha de considerarse, a poco se reflexione, más necesaria que la de subvenciones otorgadas en concurrencia competitiva, a fin de que la ausencia de controles previos se contrarreste con su control social. Y en cuanto a las normas sobre publicidad establecidas en la LGS son inaplicables las que rigen en las convocatorias públicas, pero no el principio como tal. En efecto, las subvenciones nominativas, en primer lugar, gozan de la publicidad inherente al Presupuesto en el que se autorizan, y en segundo lugar, les son de aplicación las normas sobre publicidad de las subvenciones concedidas a cargo de la Administración y las que recaen sobre los propios beneficiarios, en los mismos términos que a las demás subvenciones *(cfr.* cap III, apartado 3).

A partir de lo expuesto puede afirmarse que el marco normativo de las subvenciones nominativas ha quedado clarificado, de manera que se evitan las graves ambigüedades de la legislación anterior a la hora de gestionarlas. Previsiones como las prohibiciones para ser beneficiario contenidas en el art. 13.2 LGS, las relativas a gastos subvencionables, deber de justificación, causas de reintegro o normas sobre infracciones y sanciones serán aplicables a estas subvenciones, como a las restantes.

b) *Subvenciones cuyo otorgamiento o cuantía viene impuesto por una norma de rango legal*

El segundo supuesto de concesión directa es el de aquellas subvenciones cuyo otorgamiento o cuantía viene impuesto por una norma de rango legal. Como sabemos *(cfr.* cap. I, apartado 6.1), el papel de la Ley en la actividad subvencional no siempre es el mismo. La Ley puede crear una subvención, habilitando a la Administración para que la regule y otorgue dentro de lo que permitan las disponibilidades presupuestarias, pero también puede precisar todas las condiciones para acceder a la misma de manera que la actividad de la Administración se limi-

te a constatar si se dan dichas condiciones encontrándose, en caso afirmativo, en el deber de hacerla efectiva. Este segundo supuesto es el que considera el legislador al referirse a los casos en que el otorgamiento o cuantía vengan impuestos por norma de rango legal. En estos casos lo que ocurre es que todo aquel que se encuentre en el supuesto de hecho contemplado en la norma tiene derecho a solicitarla, sin que el otorgamiento a un solicitante suponga exclusión de otros que se encuentren en el supuesto en cuestión. Estas ayudas no pueden denegarse por la Administración si el solicitante reúne todos los requisitos para acceder a ellas, ni siquiera en el caso de inexistencia crédito presupuestario. En este caso, la Administración estará en el deber de tramitar la habilitación del crédito necesario para hacerla efectiva. En esta forma de concesión no se exige publicidad oficial previa, sin perjuicio de la que le presta la propia Ley de establecimiento de la subvención, pero tampoco se excluye. Aun cuando exista un derecho subjetivo a la subvención conferido por la Ley de creación, nada impedirá que se realice una convocatoria pública y se abra un procedimiento para solicitarla y comprobar si los solicitantes reúnen las condiciones. Tal procedimiento, empero, no irá encaminado a establecer un orden de prioridad entre los solicitantes, sino exclusivamente a verificar el cumplimiento de los requisitos para ser beneficiario, pues el derecho a acceder lo tienen todos los que los reúnan. En suma, no sería un supuesto de concurrencia competitiva, con comparación de solicitudes.

Este es el caso, antes aludido, de las becas y ayudas al estudio que convoca el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte para seguir estudios reglados, para las que no se fija un número determinado de personas beneficiarias, y que, de acuerdo con la disposición adicional 9.ª de la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de Reforma para el Impulso de la Productividad, se concederán de forma directa al alumnado tanto universitario como no universitario. El régimen de estas becas, su cuantía y los parámetros económicos para la concesión se establecen mediante un Real Decreto, dentro del marco que la Ley establece, y son objeto de convocatorias periódicas. En la convocatoria no se fija una cuantía global máxima, como en el procedimiento de concurrencia competitiva, ni un límite en el número de beneficiarios.

El que a la concesión preceda una convocatoria o no dependerá, en último extremo, de la naturaleza de la ayuda y de la configuración del procedimiento de concesión por el legislador, pero cuantos se encuentren en la situación prevista en la Ley tendrán un derecho subjetivo a que se le otorgue.

El RLGS en su art. 66 dispone que *«las subvenciones de concesión directa cuyo otorgamiento o cuantía viene impuesto a la Administración por una norma de rango legal, se regirán por dicha norma y por las demás de específica aplicación a la Administración correspondiente»* y, como en el caso de las subvenciones nominativas, añade que *«en la Administración General del Estado, en las Entidades Locales, y en los organismos públicos vinculados o dependientes*

de ambas será de aplicación supletoria en defecto de lo dispuesto en aquella normativa lo previsto en la Ley General de Subvenciones y en este Reglamento, salvo en lo que en una y otro afecte a la aplicación de los principios de publicidad y concurrencia». Ahora bien, la salvedad que se hace de los expresados principios no excluye que puedan ser aplicables en otros términos, por lo que más que de exclusión de los principios habría que hablar de exclusión de las normas de publicidad que rigen en la concurrencia competitiva.

c) *Subvenciones en que se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública*

El tercer supuesto de concesión directa que contempla el artículo 22 se caracteriza por implicar una actuación discrecional de la Administración tanto en su establecimiento como en su concesión, si bien obviamente no faltan los elementos reglados. Se trata de aquellas subvenciones en las que concurran razones de interés público, social o económico que dificulten la convocatoria. La concesión directa se justificará, por tanto, no porque su establecimiento responda al interés público, pues esto es inherente a toda subvención, cualquiera que sea la forma de concesión, sino porque ese interés público aconseje prescindir de la convocatoria.

A la concesión de las subvenciones de este tercer grupo deberá preceder también la aprobación de su normativa reguladora si bien, para mayor garantía, el artículo 28 (no básico) exige que se apruebe, no mediante orden ministerial, como en las de concurrencia competitiva, sino por el Gobierno mediante Real Decreto. En el ámbito de las CC. AA. corresponderá a la normativa de desarrollo determinar el marco legal. En el de las entidades locales, como quiera que la potestad reglamentaria reside en el Pleno, habrá de ser éste el que establezca el correspondiente marco, de manera que no cabe, como en el Estado, diferenciación de órganos para la aprobación de la normativa reguladora, en función de la forma de concesión.

El Real Decreto en cuestión, según prevé el art. 67 RLGS, se aprobará por el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro competente y previo informe del Ministerio de Hacienda (1) y Administraciones Públicas y tendrá el carácter de

(1) El artículo 60.3 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, declara no exigible el informe del Ministerio de Hacienda en las subvenciones que se financien con fondos europeos, i bien el Ministerio de Hacienda especificará los extremos que deben quedar acreditados en la memoria explicativa respecto de las circunstancias que justifican dicha modalidad de subvención.

normas reguladoras de las subvenciones que establece (2), e incluirá los siguientes extremos:

a) *Definición del objeto de las subvenciones, con indicación del carácter singular de las mismas y las razones que acreditan el interés público, social, económico o humanitario y aquéllas que justifican la dificultad de su convocatoria pública.*

b) *Régimen jurídico aplicable.*

c) *Beneficiarios y modalidades de ayuda.*

d) *Procedimiento de concesión y régimen de justificación de la aplicación dada a las subvenciones por los beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras.*

La elaboración del Real Decreto a que se hace referencia en el apartado anterior se ajustara al procedimiento regulado en el artículo 26 de Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

El expediente incluirá, además de los documentos que se establecen en el citado precepto legal, los siguientes:

a) Una memoria del órgano gestor de las subvenciones, competente por razón de la materia, justificativa del carácter singular de las subvenciones, de las razones que acreditan el interés público, social, económico o humanitario, u otras que justifican la dificultad de su convocatoria pública.

b) El informe del Ministerio de Economía y Hacienda, que será el último que se emita con carácter previo a la elevación del expediente con el proyecto de disposición al Consejo de Ministros, a salvo de que sea preceptivo recabar dictamen del Consejo de Estado.

Con respecto al contenido del Real Decreto o del Reglamento municipal, en su caso, cabe plantearse si la mención que debe hacerse en el mismo de los «beneficiarios», incluye la designación del beneficiario concreto o simplemente habilita el órgano concedente para otorgarla directamente si se da el supuesto de hecho. Ambas situaciones se han dado en los Reales Decretos reguladores de la concesión directa que se han publicado hasta el presente y no parece que haya nada que objetar a esta práctica desde la perspectiva de su configuración legal, pues nada predetermina al respecto el artículo 28 LGS que regula su contenido. Otra cuestión que surge, al hilo del contenido de los sucesivos Reales Decretos sobre concesión directa, es si dentro del concepto se comprenden sólo aquellos casos

(2) Véase a título de ejemplo el «Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital» publicado en el *«BOE»* núm. 265, de 1 de noviembre de 2014.

en los que se designa al beneficiario sin concurrencia alguna o también aquellos otros en los que ésta exista un proceso selectivo en régimen de concurrencia, siempre que no sea la concurrencia competitiva definida en el artículo 22.1 LGS. Parece razonable aceptar, como se viene actuando en la práctica, que dentro de la autorización para la concesión directa deben considerarse comprendidos todos aquellos casos en los que existen razones «que dificulten la convocatoria pública» en régimen de concurrencia competitiva, aun cuando la elección del beneficiario responda a unos criterios preestablecidos e incluso aunque a la misma preceda una convocatoria más o menos restringida. No se trataría obviamente de una libre opción entre la concurrencia competitiva y la no competitiva pues, a menos que existan razones legales para prescindir de aquélla, resulta obligado su empleo, sino más bien de interpretar que, ante la existencia de dificultades que legalmente permitan prescindir de la misma, nada impide a la Administración objetivar su actuación, e incluso promover publicidad, siempre que «las razones que dificulten su convocatoria» no se extiendan a todos los extremos. Dicho en otras palabras, la exclusión de las normas sobre publicidad previa y sobre concurrencia a que se refiere el artículo 67.1 RLGS ha de entenderse referida a la publicidad y concurrencia tal como se configura en el procedimiento ordinario, pero no como una exclusión absoluta que impida aplicar cualquier otro tipo o modalidad de publicidad y concurrencia que sea compatible con la necesidad a satisfacer. El hecho de que la Administración autolimite sus facultades de elección objetivando, en cuanto sea posible, el procedimiento, lejos de prescindir totalmente de los principios que rigen la concesión, los aplica en la medida en que ello es compatible con el interés público, tal como una interpretación finalista de la norma postula. Aun cuando casos de «concesión directa» en el sentido expuesto son escasos, valga como ejemplo el Real Decreto 357/2006, de 24 de marzo, por el que se regula la concesión directa de determinadas subvenciones en los ámbitos de empleo y de la formación profesional ocupacional, que puede considerarse especialmente significativo por la variedad de supuestos que contempla de concesión reglada e incluso por no descartar, en algún caso, la previa convocatoria.

En relación con la tramitación del expresado Real Decreto regulador de la concesión directa, el artículo 67.4 RLGS prevé que *«si para atender las obligaciones de contenido económico que se deriven de la concesión de las subvenciones fuese preciso una previa modificación presupuestaria, el correspondiente expediente se tramitará en la forma establecida en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, una vez aprobado el correspondiente Real Decreto»*. Obviamente, ante la situación de insuficiencia presupuestaria, las situaciones posibles son dos, dependiendo que el Real Decreto se limite a regular la concesión directa de la subvención o que también la conceda, designando al beneficiario. Si el Real Decreto se limita a establecer la normativa reguladora de la concesión, pero sin designar beneficiario, podría aprobarse antes de la tramitación del expediente de modificación, al igual que ocurre con las bases reguladoras minis-

teriales, pues no existe compromiso de gasto hasta la concesión, que se situaría en un momento posterior (art. 34.2 LGS). Por el contrario, si es el propio Real Decreto el que otorga la subvención, habría que posponer su aprobación hasta que se efectúe la modificación presupuestaria, ya que en caso contrario se infringiría el artículo 9.4.*b)* LGS, en relación con el artículo 46 LGP, que prohíbe que mediante disposiciones generales de rango inferior a Ley se puedan adquirir compromisos de gastos sin consignación presupuestaria.

Con respecto a la publicidad de esta modalidad de concesión directa, con independencia de supuestos como los mencionados en los párrafos anteriores, siempre se dará la inherente al Real Decreto que la crea, si bien tal publicidad previa podrá llegar o no a dar a conocer el beneficiario, y, en cuanto a la publicidad de las subvenciones concedidas serán de aplicación las normas comunes sobre este extremo, de la que no quedan exceptuadas las de concesión directa, y que este supuesto se revela especialmente necesaria por la mayor discrecionalidad que su otorgamiento comporta.

Por último, en lo que se refiere a la regulación del procedimiento de concesión el Real Decreto se encontrará con los límites que en orden al establecimiento por vía reglamentaria de trámites adicionales o distintos a los contemplados en la Ley establece el artículo 1.2 LPAC.

d) *Subvenciones de cooperación internacional*

Por último, no puede dejar de mencionarse un cuarto supuesto de concesión directa que se contempla en la disposición adicional 18.ª LGS sobre subvenciones de cooperación internacional, de importancia creciente en los presupuestos públicos, a las que dedicamos el capítulo XIII de esta obra. Las ayudas y subvenciones de cooperación internacional se rigen por una normativa específica que excepciona en algunos aspectos la LGS. Dicha normativa está constituida fundamentalmente, además de por dicha disposición, por diversos preceptos de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, y tres Reales Decretos de desarrollo. En particular, la disposición adicional 18.ª de la LGS, habilita al Gobierno para que por Real Decreto, a propuesta conjunta de los Ministerios de Asuntos Exteriores y de Hacienda y Administraciones Públicas, apruebe las normas especiales reguladoras de las subvenciones de cooperación internacional.

De la comparación entre la Ley 23/1998 y la citada disposición adicional se deduce que la habilitación al Gobierno se extiende a regulación de las especialidades de todas las subvenciones de cooperación internacional. No obstante, en lo que atañe al empleo de la concesión directa, las excepciones a la regulación general de la LGS que contempla se circunscriben a aquellas subvenciones que

sean desarrollo de la política exterior del Gobierno y resulten incompatibles con la naturaleza o los destinatarios de las mismas, como podrían ser los Estados y Organizaciones internacionales.

Los tres Reales Decretos de desarrollo de la DA 18.ª son de aplicación respectivamente en el ámbito de la cooperación policial internacional (RD 732/2007, de 8 de junio), en materia de defensa, de seguridad y de inteligencia (RD 1265/2007, de 21 de septiembre) siendo el más genérico el Real Decreto 794/2010, de 16 de junio, por el que se regulan las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional otorgadas por la Administración General del Estado.

2.3 **La denominada concesión en régimen de concurrencia no competitiva**

Doctrinalmente se ha venido planteando la posible existencia de un tercer procedimiento, un *tertius genus,* entre los de concurrencia competitiva y concesión directa, sería la concurrencia no competitiva.

Este procedimiento se caracterizaría porque se valorarían las solicitudes de los interesados, lo que le distinguiría de la concesión directa, pero no se establecería una prelación de solicitudes de tal modo que sólo se concediese la subvención a las que obtuviesen mayor valoración, lo que le distinguiría de la concurrencia competitiva, sino que toda solicitud que alcanzase los parámetros exigibles supondría la concesión de la subvención. Es decir no se compararían solicitudes.

En consecuencia, es importante señalar que, dado que la LGS no recoge el procedimiento de concurrencia no competitiva, únicamente podrá emplearse cuando la subvención pueda otorgarse de forma directa, por concurrir el supuesto contemplado en el art. 22.2.c) de la LGS; salvo en aquellos casos concretos en que venga específicamente habilitado por otra norma con rango de ley.

El primer reflejo expreso en la normativa estatal del procedimiento de concurrencia no competitiva aparece en el artículo 62 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, que precisamente se denomina *«Subvenciones de concurrencia no competitiva financiables con fondos europeos».*

El precepto establece que en el caso de subvenciones relacionadas financiables con fondos europeos, reguladas por la LGS *«cuyo objeto sea financiar actuaciones o situaciones concretas que no requieran de valoración comparativa con otras propuestas, se podrán dictar las resoluciones de concesión por orden de presentación de solicitudes una vez realizadas las comprobaciones de concurrencia de la situación o actuación subvencionable y el cumplimiento del resto de requisitos exigidos, hasta el agotamiento del crédito presupuestario asignado en la convocatoria».*

Añade el precepto que en la Administración General del Estado las bases reguladoras de estas subvenciones se aprobarán mediante orden ministerial, siendo de aplicación en todo lo que sea compatible lo previsto en la LGS.

3. CARACTERES Y NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONCESIÓN

Los procedimientos de concesión de las subvenciones en cualquiera de sus modalidades (concurrencia competitiva o concesión directa) comparten algunos caracteres y les son aplicables ciertas normas comunes. De estos aspectos pasamos a ocuparnos, antes de entrar en el análisis específico de cada una de dichas modalidades. Los arts. 22 a 28 LGS, que constituyen objeto principal de nuestra consideración en este apartado, no son preceptos básicos.

3.1 **Relación con el procedimiento administrativo común**

Una primera cuestión, común a las dos modalidades de procedimiento, es la de su relación con el procedimiento administrativo común regulado por la LPAC. Para centrar este problema conviene partir de las previsiones tanto de esta como de la LGS.

En el título IV de la LPAC bajo la rúbrica «De las disposiciones sobre el procedimiento administrativo común» se regula dicho procedimiento en virtud de la competencia que al Estado atribuye el art. 149.1.18.ª CE, en el que se integran como especialidades los anteriores procedimientos especiales sobre potestad sancionadora y de la responsabilidad patrimonial. En este sentido es significativo que el análogo título VI de la LRJ-PAC llevaba por rúbrica «disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos» (en plural), mientras que la nueva Ley se refiere al "procedimiento administrativo común", en singular. Y cabe plantearse en qué medida se ha visto afectada por la nueva Ley la regulación del procedimiento de concesión de subvenciones en cualquiera de sus modalidades.

Como punto de partida hemos de tener presente que la LGS en su artículo 5.2 nos avisa de que a la actividad subvencional les serán de aplicación no sólo la LGS sino también «las restantes normas de Derecho administrativo». Más específicamente, el artículo 23.2 LGS dispone que el órgano competente desarrollará este procedimiento según lo establecido en la LGS (arts. 23 a 27) y de acuerdo con los principios de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, refe-

rencia que en la actualidad ha de entenderse hecha a la LPAC. A partir de estos preceptos, es fácil concluir que la LGS, lejos de pretender sustraer la regulación del procedimiento de concesión de las subvenciones a las prescripciones sobre el procedimiento administrativo común, ha pretendido adecuar a la legislación común el desarrollo de la actividad subvencional, lo que se confirma con las reiteradas remisiones que a los preceptos de dicha legislación se hacen en la regulación del procedimiento de concurrencia competitiva, y en cuanto al de concesión directa su regulación es tan escueta que prácticamente todo se reconduce a la aplicación de la LPAC.

Cabe no obstante plantearse si la situación se ha visto afectada por la aprobación de la LPAC, pues no se puede ignorar la existencia en la LGS de trámites que difieren de los contemplados en aquella.

La respuesta a futuro nos viene dada por el artículo 1.2 LPAC que establece que *«Solo mediante ley, cuando resulte eficaz, proporcionado y necesario para la consecución de los fines propios del procedimiento, y de manera motivada, podrán incluirse trámites adicionales o distintos a los contemplados en esta Ley. Reglamentariamente podrán establecerse especialidades del procedimiento referidas a los órganos competentes, plazos propios del concreto procedimiento por razón de la materia, formas de iniciación y terminación, publicación e informes a recabar».* Pero el problema que ahora se nos plantea no son los trámites que pudieran establecerse en el futuro sino los «trámites adicionales o distintos» vigentes al aprobarse la nueva Ley, respecto de los cuales, al menos de los trámites «distintos», cabe plantearse si están comprendidos en la disposición derogatoria, que afecta a todas las «normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente Ley». La respuesta nos la da la disposición adicional 1.ª que, en su apartado 1, establece que *«los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales».* Por tanto, puede concluirse que en la relación entre los procedimientos regulados en la LGS y el procedimiento administrativo común regulado en la LPAC se mantiene la situación anterior en cuanto a los trámites adicionales y distintos regulados en la LGS. Por el contrario, podrán verse afectados los trámites regulados por normas de rango reglamentario si no estuvieren comprendidos entre los supuestos que a tenor del trascrito 1.2 pueden establecerse por norma reglamentaria.

Puede parecer contradictoria la conclusión expuesta con la Sentencia 130/2013, de 4 de junio de 2013 (FJ 8), en la que se afirma que el procedimiento de concesión de subvenciones no es un procedimiento especial *ratione materiae,* lo que llevaría a excluirlo de la aplicación de la disposición adicional 1.ª antes citada, de manera que entre los trámites adicionales y distintos subsistentes no estaría

comprendidos los del procedimiento de concesión de subvenciones al no ser un procedimiento especial «por razón de la materia». Sin embargo la objeción se desvanece si se considera que la disposición citada no hace referencia procedimientos especiales por razón de la materia sino a procedimiento regulados en «leyes especiales» por razón de la materia (3).

3.2 **Integración de la vertiente administrativa y de la vertiente presupuestaria**

Otra nota que merece ser destacada es que la configuración legal del procedimiento no se realiza atendiendo exclusivamente a la legalidad administrativa, respecto de la cual «responde única y exclusivamente a las singularidades de un determinado tipo de actividad de las Administraciones públicas» (STC 130/2013 FJ8), sino también a la legalidad presupuestaria, pudiendo considerarse, desde esta segunda perspectiva, como un procedimiento de gestión presupuestaria, que responde también a las singularidades de un tipo o clase de gasto, lo cual conduce a asegurar que el acto de concesión se ajuste en su producción a ambas vertientes de la legalidad. Aun cuando el aplicador del Derecho no puede desconocer ninguna de las indicadas vertientes, sino que el acto administrativo finalizador del procedimiento ha de atenerse a las exigencias de ambas, lo cierto es que la regulación del procedimiento administrativo y del procedimiento de gestión de los gastos se ha basado ordinariamente en nuestro derecho positivo en el que Palomar Olmeda y Losada González han denominado «principio de independencia» (4).

---

(3) El Tribunal Constitucional precisa, entre otras en la Sentencia 130/2013, de 4 de junio de 2013 (FJ 8), que el procedimiento de concesión de subvenciones no es un procedimiento especial *ratione materiae. «El procedimiento subvencional regulado desde una perspectiva general o abstracta no es, pues, un procedimiento especial* ratione materiae, *porque prescinde de toda previsión específica que atienda a las características de un determinado sector o materia (agricultura, urbanismo, asistencia social…) y responde única y exclusivamente a las singularidades de un determinado tipo de actividad de las Administraciones públicas.*
La Ley 38/2003 aborda la regulación de un procedimiento administrativo común singular en función de la forma de actividad administrativa; no regula un procedimiento administrativo especial ratione materiae *y es, por tanto, en principio, y siempre que el Estado, en su regulación, se mueva dentro de los límites de su esfera competencial, compatible con la existencia de regulaciones especiales* ratione materiae *de los procedimientos de otorgamiento de subvenciones en determinados campos de actividad (agricultura, medio ambiente, asistencia social…), que corresponderá establecer bien al Estado, bien a las Comunidades Autónomas, en función de la distribución de competencias prevista para cada sector concreto en la Constitución.»*
(4) Véanse A. Palomar Olmeda y H. Losada González: *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria*. Dykinson. Madrid. 1965, p. 127.

En virtud de dicho principio uno y otro procedimiento se regulan y desarrollan de forma autónoma. Basta echar una ojeada al título IV de la LPAC, como antes al título VI de la LRJ-PAC, para comprobar que allí se ignora totalmente la posibilidad de que la resolución final pueda generar gasto. El legislador es consciente de la situación, pero no hace nada por modificarla. En la exposición de motivos la LPAC se afirma: «Queda así reunido en cuerpo legislativo único la regulación de las relaciones «ad extra» de las Administraciones con los ciudadanos como ley administrativa de referencia que se ha de complementar con todo lo previsto en la normativa presupuestaria respecto de las actuaciones de las Administraciones Públicas, destacando especialmente lo previsto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera; la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley de Presupuestos Generales del Estado».

Inversamente la LGP en la regulación del procedimiento de gestión de los gastos no hace el menor esfuerzo de coordinación con la legalidad administrativa. Sin embargo, entre ambos procedimientos existe una conexión evidente de manera que un acto plenamente conforme con las exigencias de una de las dos vertientes puede resultar nulo o ineficaz si desconocen las de la otra. Ello obliga a considerar lo que el Tribunal Constitucional denomina «peculiar entrecruzamiento entre la legalidad administrativa, entendida como sometimiento pleno de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE), y la legalidad presupuestaria en el régimen jurídico de las obligaciones pecuniarias del Estado,…» (STC 294/1994, de 7 de noviembre). Esto cabalmente es lo que tiene presente la LGS cuando regula el procedimiento de concesión: que el procedimiento y la resolución de concesión se adecue no sólo a la legalidad administrativa, como persigue la LPAC, sino también a la legalidad financiera, como persigue la LGP, y ello no mediante una tramitación paralela o sucesiva, sino integradamente, de manera que se garantice que los actos que se dicten sean conformes con el bloque entero de la legalidad: la administrativa y la presupuestaria. El modelo seguido por la LGS no es otro que el que tradicionalmente ha inspirado la legislación de contratación administrativa, en la que siempre se ha cuidado tanto la vertiente administrativa como la del gasto. Consecuentemente la Ley exige para su iniciación que exista crédito presupuestario (arts. 9 LGS) y que, con carácter previo a la convocatoria de la concesión o a la concesión directa de la misma, se efectúe la aprobación del gasto (art. 34 LGS), con lo cual quedará garantizada la cobertura presupuestaria a través del acto contable de retención del crédito. Y como culminación de esta línea, el artículo 34 establece que *«la resolución de concesión de la subvención conllevará el compromiso de gasto correspondiente»*. No cabrá, en consecuencia, que se dicte un acuerdo de concesión sin cobertura financiera, pues sólo cabe aprobar un compromiso de gasto cuando exista suficiente gasto autorizado y crédito retenido. La existencia de crédito es presupuesto de validez del acto de concesión de la subvención [art. 36.1.*b)* LGS], y el procedimiento que se articula va orientado a que la subvención no se otorgue cuando se carece de consignación.

3.3 **Incidencia de la gestión compartida por diversas Administraciones sobre el desarrollo del procedimiento**

La concurrencia de varias Administraciones en la gestión de unas mismas subvenciones es un hecho frecuente en un Estado compuesto, como el nuestro, en el que las competencias de unas y otras se van a desplegar sobre un mismo territorio, unos mismos ciudadanos y en áreas de interés común. Esta concurrencia tiene repercusiones en el procedimiento. En tal caso, el artículo 3.4 LGS dispone que será de aplicación esta Ley a aquellas subvenciones *«en cuya tramitación intervengan órganos de la Administración General del Estado o de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de aquélla, conjuntamente con otras Administraciones, en cuanto a las fases del procedimiento que corresponda gestionar a dichos órganos».*

Las competencias a que se refiere el precepto citado son las de gestión, y no las competencias normativas sobre la materia. De la concurrencia de competencias normativas y de gestión se ocupan más ampliamente otras disposiciones legales, como el artículo 86 LGP, que estudiamos en otro lugar *(cfr.* cap X, apartado 6).

El precepto reproducido fue impugnado ante el TC por la C. A, de Aragón, al entender que «cuando se trate de subvenciones que incidan sobre competencias exclusivas de la Comunidad Autónoma deberá respetarse la normativa autonómica incluso en las fases del procedimiento en las que intervengan los órganos de la Administración del Estado, de manera que considera inadecuado que en tales supuestos «esta Ley», encabezamiento del apartado 4 del art. 3), resulte de aplicación, pues debe serlo la autonómica».

Como punto de partida el TC manifiesta (FJ 8) que «en la regulación del procedimiento administrativo de las subvenciones, nos encontramos con una situación de concurrencia competencial. Por un lado, y de acuerdo con lo que dispone el art. 149.1.18 CE, el Estado puede regular, desde una perspectiva general y abstracta, el procedimiento subvencional común, mientras que las Comunidades Autónomas pueden establecer «las especialidades derivadas de la organización propia». Por otra parte, de acuerdo con la doctrina constitucional antes expuesta, la regulación de los procedimientos subvencionales *ratione materiae* corresponde al Estado o a las Comunidades Autónomas en función de la distribución de competencias que establece el art. 149.1 CE en cada sector o materia, si bien el ejercicio de esa competencia por las Comunidades Autónomas ha de hacerse respetando siempre las reglas establecidas en la legislación estatal sobre procedimiento administrativo común (por todas, SSTC 227/1988, FJ 32; 98/2001, de 5 de abril, FJ 8 y 36/2012, de 15 de marzo, FJ 8), legislación que incluye ahora una regulación del procedimiento subvencional común. Ahora bien, la concurrencia competencial que se produce entre la competencia

estatal para regular el procedimiento administrativo común y las competencias autonómicas para regular los procedimientos administrativos especiales o *ratione materiae* determina también la importancia de que en la regulación del procedimiento subvencional común el Estado se circunscriba a aquellos elementos que pueden efectivamente considerarse comunes, de tal forma que respete un margen suficiente y adecuado para la introducción por parte de las Comunidades Autónomas de las necesarias especialidades en los procedimientos administrativos *ratione materiae».*

Más específicamente, en relación con el precepto que consideramos, el Tribunal considera que «en cuanto al reproche formulado a la letra *b)* del art. 3.4 de la Ley 38/2003, debe ser rechazado, puesto que en los aspectos concretos del procedimiento de concesión de las subvenciones incardinadas en materias de competencia básica que al Estado le corresponde gestionar –supuesto cuarto del fundamento jurídico 8 de la STC 13/1992– dicha gestión estatal habrá de realizarse de acuerdo a la normativa dictada por el propio Estado. Así se deriva, de otro lado, del apartado 2, no impugnado, de la disposición final primera de la propia Ley 38/2003. Por tanto, se desestima la impugnación del art. 3.4 *b)* de la Ley 38/2003». (STC Sentencia 130/2013, de 4 de junio de 2013. FJ 9)

3.4 **Tramitación anticipada y subvenciones plurianuales**

Como consecuencia del principio de anualidad de los créditos que formula la LGP en su artículo 49, la ejecución del gasto, en la medida en que supone empleo de los créditos concedidos, debe realizarse dentro del año natural de vigencia de aquéllos. Ahora bien, dicho principio, aplicado rígidamente, podría ser perturbador para la gestión, pues frecuentemente la realización de los gastos no puede quedar constreñida dentro de un ejercicio económico. De ahí que en el ordenamiento presupuestario se contienen excepciones o se adoptan peculiares mecanismos contables para evitar los efectos negativos, los cuales tienen reflejo en el ámbito del gasto subvencional en el que, además, presentan peculiaridades.

Aplicados al ámbito subvencional, los dos mecanismos a los que ahora nos vamos a referir, afectan tanto al procedimiento de concesión en régimen de concurrencia competitiva como a la concesión directa, y su regulación no se aborda en la LGS sino en los arts. 56 y 57 RLGS, que no tienen carácter básico. Dicha regulación no es sino una aplicación al gasto subvencional de las previsiones comunes del ordenamiento presupuestario, que se contienen en el artículo 47 LGP, que regula los compromisos de gasto plurianuales, y en la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado (OM 1/2/1996) (IOC). Ésta desarrolla el citado precepto legal en su vertiente contable y regula, con carácter general, la tramitación anticipada de expedientes de gasto, de la que

la LGP se ocupa en el art. 47.6, pero con referencia exclusiva a la tramitación anticipada de los expedientes de contratación y de aquellos expedientes de gasto cuya normativa reguladora permita llegar a la formalización del compromiso de gasto, lo que no es el caso de las subvenciones.

En el ámbito del gasto subvencional, la tramitación anticipada y el compromiso plurianual deberán estar previstos en la convocatoria; ajustarse respectivamente a lo dispuesto en los arts. 56 y 57 RLGS y, en el caso de compromisos plurianuales, al art. 47 LGP.

3.4.1 Tramitación anticipada de expedientes de subvenciones

El primer supuesto a considerar es la tramitación anticipada, que va a permitir que la tramitación del expediente de gasto pueda iniciarse en el ejercicio anterior al de vigencia del Presupuesto al que ha de imputarse el compromiso de gasto. A tenor del primer párrafo del art. 56 RLGS *«la convocatoria podrá aprobarse en un ejercicio presupuestario anterior a aquél en el que vaya a tener lugar la resolución de la misma, siempre que la ejecución del gasto se realice en la misma anualidad en que se produce la concesión»*. En coherencia con el precepto reglamentario la regla 43 de la IOC dispone que *«en la tramitación anticipada de expedientes de subvenciones y otros gastos no incluidos en la regla anterior (*relativa a gastos contractuales*) se deberá cumplir lo que establezca la normativa específica reguladora de cada tipo de gasto en cuanto al trámite en la ejecución hasta el que se puede llegar y al número de anualidades que pueden abarcar»,* añadiendo, como regla supletoria, que *«si dichos extremos no estuvieran regulados, se podrá llegar como máximo hasta el momento inmediatamente anterior al compromiso de gasto»*. En consecuencia, en el ámbito de las subvenciones la resolución de concesión, y el compromiso de gasto inherente a la misma (art. 34.2 LGS), así como los demás actos de ejecución tendrán lugar en el ejercicio de vigencia del Presupuesto, es decir, a partir de 1 de enero del ejercicio siguiente al de la tramitación anticipada; por el contrario, las actuaciones anteriores, incluida la convocatoria y la aprobación del gasto, que constituyen el objeto de la tramitación anticipada, podrán tener lugar en el año precedente. El procedimiento, contra algunas prácticas administrativas, queda netamente diferenciado de la tramitación de subvenciones plurianuales y no se ve afectado por los límites inherentes a estos gastos, sin perjuicio de que ambas circunstancias puedan concurrir con las consecuencias que veremos más adelante *(cfr infra* apartado 3.4.3)

Ahora bien, al no existir ninguna garantía de que las previsiones sobre la futura concesión del crédito se vayan a cumplir, el art. 56 en su apartado 2 establece la cautela de que *«en estos casos, la cuantía total máxima que figure en la convocatoria tendrá carácter estimado por lo que deberá hacerse constar expresamente en*

la misma que la concesión de las subvenciones queda condicionada a la existencia de crédito adecuado y suficiente en el momento de la resolución de concesión».

Para que la convocatoria pueda aprobarse en un ejercicio presupuestario anterior a aquel en el que vaya a tener lugar la resolución de la misma, el art. 56 RLGS exige que la ejecución del gasto se realice en la misma anualidad en que se produce la concesión y se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

a) *Exista normalmente crédito adecuado y suficiente para la cobertura presupuestaria del gasto de que se trate en los Presupuestos Generales del Estado.*

b) *Exista crédito adecuado y suficiente en el proyecto de Presupuestos Generales del Estado que haya sido sometido a la aprobación de las Cortes Generales correspondiente al ejercicio siguiente, en el cual se adquirirá el compromiso de gasto como consecuencia de la aprobación de la resolución de concesión.*

A partir del complejo de preceptos citados esta forma de tramitación se ha de desenvolver dentro de un marco que puede quedar definido así:

1.º El procedimiento será aplicable en relación con aquellas subvenciones que hayan de otorgarse en el ejercicio siguiente a aquel en que se desarrolla la tramitación anticipada. Por tanto, pueden realizarse todas las actuaciones internas de la Administración e incluso aquellas externas que no creen vínculo obligacional, por ser simplemente preparatorias de la resolución final, sin que pueda llegarse, por tanto, a la resolución de concesión, que lleva consigo el compromiso del gasto (art. 34.2 LGS).

2.º La ejecución del gasto habrá de tener lugar también en el ejercicio siguiente al de la tramitación, es decir, en el mismo en que se dicta la resolución de concesión y se compromete el gasto. Hablar de ejecución del gasto, en términos presupuestarios, es hablar de reconocimiento de la obligación. Por tanto, en el procedimiento ordinario de gestión presupuestaria ello supondrá que el beneficiario habrá realizado la actividad subvencionada y habrá aportado los justificantes correspondientes. No obstante, el artículo 34 LGS permite el pago anticipado en determinadas circunstancias. En estos supuestos el acto decisivo será igualmente el de reconocimiento de la obligación previo al pago, que es el momento en que el gasto aparecerá registrado en las cuentas públicas como realizado, sin perjuicio de la posterior justificación por parte del beneficiario de la ejecución de la actividad.

3.º Como quiera que no existe seguridad de que haya de aprobarse el Presupuesto según lo previsto al iniciar la tramitación, la cuantía convocada tendrá carácter estimado hasta su aprobación, pudiendo darse diversidad

de situaciones: que el crédito se apruebe según lo previsto, que no exista crédito en el nuevo Presupuesto, que el crédito aprobado sea inferior y que el crédito sea superior. Las soluciones a adoptar han de partir de lo dispuesto en el apartado 5 del citado artículo del Reglamento: *«los efectos de todos los actos de trámite dictados en el expediente de gasto se entenderán condicionados a que al dictarse la resolución de concesión, subsistan las mismas circunstancias de hecho y de derecho existentes en el momento en que fueron producidos dichos actos»*. No será necesario, por tanto, repetir ninguna actuación, si el nuevo Presupuesto aprueba los créditos considerados en los términos previstos, salvo dejar constancia en el expediente de la nueva situación y hacer los correspondientes apuntes contables a fin de que el gasto quede retenido con imputación al nuevo Presupuesto. En el caso opuesto, es decir, si no se aprobara la consignación de manera que ésta fuera inexistente, la condición no se cumple y por tanto habría que considerar ineficaces todas las actuaciones desarrolladas. La lógica administrativa demanda que en este caso lo mismo que la convocatoria fue pública también lo sea la anulación y que se devuelva a los interesados la documentación presentada.

Para el caso de que el crédito finalmente aprobado sea superior a la cuantía inicialmente estimada, la solución nos la da también el RLGS: *el órgano gestor podrá decidir su aplicación o no a la convocatoria, previa tramitación del correspondiente expediente de gasto antes de la resolución, sin necesidad de nueva convocatoria*. Por último, si fuera inferior y el procedimiento hubiera llegado hasta la propuesta de resolución, que es la última actuación a la que puede llegarse en la tramitación anticipada, será necesario ajustarla a la cuantía definitiva, para lo que, si hubiera «lista de espera» de solicitantes, bastará con situar «el corte» en donde lo permitan las disponibilidades crediticias.

3.4.2 Subvenciones plurianuales

El segundo de los mecanismos aludidos al principio, que el RLGS regula bajo la rúbrica «Subvenciones plurianuales», es una aplicación de las previsiones del artículo 47 de la LGP. En su virtud se va a permitir la concesión de subvenciones cuyo gasto sea imputable a varios ejercicios posteriores a aquel en que recaiga la resolución de concesión. Como excepción, el art. 47 LGP establece la prohibición de adquirir compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros cuando se trate de la concesión de subvenciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 22.2.*a)* de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, es decir, en el caso de las subvenciones nominativas, que son

aquellas en las que al menos su dotación presupuestaria y beneficiario aparezcan determinados en los estados de gasto del Presupuesto.

Frente a la tramitación anticipada en la que la resolución de concesión y la ejecución del gasto tienen lugar en el mismo ejercicio presupuestario, llevándose al ejercicio anterior sólo los trámites anteriores a la concesión, en el gasto plurianual la ejecución se extiende a ejercicios posteriores al actual, aun cuando en este se ha de iniciar necesariamente la ejecución.

En este caso, en la convocatoria deberá indicarse la cuantía total máxima a conceder, así como su distribución por anualidades atendiendo al momento en que se prevea realizar el gasto derivado de las subvenciones que se concedan.

De acuerdo con el artículo 47 LGP, el número de ejercicios futuros a los que pueden aplicarse los gastos no será superior a cuatro. El gasto que se impute a cada uno de los ejercicios posteriores no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito inicial a que corresponda la operación los siguientes porcentajes: en el ejercicio inmediato siguiente, el 70 por 100, en el segundo ejercicio, el 60 por 100, y en los ejercicios tercero y cuarto, el 50 por 100. Obviamente en el ejercicio actual podrá comprometerse la totalidad del crédito disponible en el momento de la tramitación.

También en los compromisos de gasto plurianuales la referencia a la realización o ejecución del gasto ha de entenderse hecha al reconocimiento de la obligación y también en este extremo va a incidir el que la forma de pago sea la de pagos a cuenta o la de pagos anticipados. Si el pago fuera único no se estaría en el ámbito de los gastos plurianuales, sino a lo sumo en el de tramitación anticipada. Según prevé el RLGS (art. 57.3), en el caso de pagos a cuenta *«en la resolución de concesión de una subvención plurianual se señalará la distribución por anualidades de la cuantía atendiendo al ritmo de ejecución de la acción subvencionada. La imputación a cada ejercicio se realizará previa aportación de la justificación equivalente a la cuantía que corresponda».* Por tanto, al reconocimiento de la obligación precederá la ejecución parcial de la actividad y la aportación de la justificación correspondiente. Éste puede considerarse el supuesto típico de compromiso plurianual. Si hubiera necesidad de modificar el calendario de ejecución acordado en la resolución las condiciones se regirán por lo dispuesto en el artículo 64 del RLGS, y ello dará lugar al correspondiente reajuste de las anualidades.

Pero, como hemos dicho, también es compatible el compromiso de gasto plurianual con el sistema de pagos anticipados, supuesto al que expresamente alude el apartado 2 del artículo 57 RLGS. En este caso a cada ejercicio se imputarán las obligaciones exigibles en el mismo, o lo que es igual, las correspondientes a los pagos que hayan de anticiparse, previo cumplimiento de los requisitos necesarios para el cobro, como pudiera ser la acreditación del cumplimiento de obli-

gaciones tributarias. Según el citado precepto reglamentario *«dicha distribución tendrá carácter estimado cuando las normas reguladoras hayan contemplado la posibilidad de los solicitantes de optar por el pago anticipado».*

3.4.3 Tramitación anticipada de subvenciones plurianuales

Una última cuestión a considerar es la de la posible concurrencia de las dos situaciones estudiadas: tramitación anticipada y gasto plurianual. La concurrencia expresamente prevista en el apartado 6 del art. 47 LGP en el ámbito de la contratación pública, es posible también en el ámbito subvencional desde el momento en que lo que caracteriza a la tramitación anticipada de subvenciones es que la convocatoria y la aprobación del gasto tiene lugar en el año anterior al compromiso, mientras que lo que caracteriza al gasto plurianual es que el compromiso se adquiere en el año en que comienza la ejecución y se prolonga después, dos regulaciones compatibles, debiendo destacarse que si el expediente se tramitara en el ejercicio en que comienza la ejecución no estaríamos ante un supuesto de tramitación anticipada sino ante un mero expediente de gasto plurianual. El requisito que establece el art. 56 de que la ejecución del gasto tenga lugar en el año siguiente a la tramitación, en este caso habrá de entenderse referida solo a aquella parte del gasto plurianual a realizar en dicho año. Así está previsto en el ámbito contractual, cuyo procedimiento es de aplicación supletoria en el ámbito subvencional, según la regla 43 IOC, y así lo demanda la lógica, por cuanto el adelanto de la tramitación sin llegar a la fase de compromiso es una simple especialidad de tramitación que no excepciona la temporalidad del presupuesto y por tanto no requiere de cobertura de una norma de rango legal. Contrariamente, el art. 57 expresamente invoca la cobertura del art. 47 LGP para el gasto plurianual.

Dicho lo que antecede, es justo reconocer que, al no estar contemplada en el art. 56 RLGS de forma expresa la concurrencia de la tramitación anticipada y la del gasto plurianual, surgen ciertos problemas a la hora de valorar las exigencias del art. 47 LGP. De acuerdo con el apartado 1 de este artículo, se podrán adquirir compromisos de gasto que hayan de extenderse a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen, siempre que, por un lado, su ejecución se inicie en el propio ejercicio y, por otro lado, no se superen los límites y anualidades fijados en el apartado 2. En realidad, como he escrito en otro lugar (5), el problema se circunscribe a determinar si la referencia a que la ejecución se inicie en el «propio ejercicio» va referida al ejercicio en que tiene lugar la tramitación o al ejercicio posterior. Y la interpretación sólo puede ser la segunda. Evidentemen-

(5) Véase Pascual García, J., y Rodríguez Castaño, A.R.: «Régimen Jurídico del Gasto Público». *BOE.* 2018, p. 660.

te sería contradictorio con una tramitación anticipada que la ejecución del gasto se iniciara en el año de la tramitación pues en tal caso no habría anticipación ninguna, sino puramente tramitación ordinaria de un gasto plurianual. Una vez acreditado que se cumplen los límites del art. 47.2 LGP para el compromiso plurianual se seguirán los trámites de la tramitación anticipada, si bien sólo se podrá llegar como máximo hasta el momento inmediatamente anterior al compromiso de gasto. Por tanto puede concluirse que, en la tramitación anticipada de una subvención anual, la concesión de la subvención o compromiso de gasto (art. 34 LGS) y su realización tienen lugar en un mismo ejercicio, el posterior a la convocatoria, pues en este sólo se llega a la autorización, según resulta del art. 56 RLGS. Por el contrario, en la tramitación anticipada de un gasto plurianual, la convocatoria de la subvención y la autorización del gasto tienen lugar en el mismo año, el de la tramitación anticipada (año x-1), mientras que la concesión y el compromiso que se adquiere tiene lugar en el siguiente (año x), y la ejecución (fase O) se iniciará en este y se extenderá a varios años: aquellos a los que se imputen los compromisos futuros dentro de los límites del art. 47.2 LGP (año x, x+1... x+4)

De lo expuesto se deduce que, a efectos de límites, como año siguiente a la tramitación ha de ser considerado, no el año 1 de los cuatro ejercicios futuros a los que pueden extenderse la ejecución, sino el año 0, en el que habrá de iniciarse dicha ejecución, de manera que en el mismo podrán comprometerse gastos por la totalidad de los créditos que se espera sean otorgados por la Ley de PGE (6) siempre que no hayan sido previamente comprometidos en otro expediente.

4. TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE CONCESIÓN EN RÉGIMEN DE CONCURRENCIA COMPETITIVA

Teniendo en cuenta la confluencia de las dos vertientes, la administrativa y la presupuestaria, en la tramitación de este procedimiento de concesión de subvenciones en régimen de concurrencia competitiva se van a ver imbricadas actuaciones de índole administrativa y actuaciones propias del procedimiento de gestión de los gastos, unas reguladas en la LPAC y otras en la LGP o en las leyes finan-

(6) Véase Pascual García, J., y Rodríguez Castaño, A.R.: «Régimen Jurídico del Gasto Público». *BOE.* 2018, p. 289. En la nota 20 a pie de esta página manifesté ya, y lo reitero ahora, que no compartimos la interpretación que del apartado 6 del art. 47 hace la Circular 9/2013, de 18 de octubre, de la Intervención General de la Administración del Estado, en la que, entre otros criterios, mantiene que el precepto en cuestión sería aplicable a las subvenciones, pese a que no se mencionan en el mismo, y que los arts. 56 y 57 RLGS se ha visto afectados por la nueva legislación, pese a que su contenido en nada se ve concernido por la misma.

cieras de las demás Administraciones Públicas, sin perjuicio de las especialidades que se contienen en la LGS y en el Reglamento respecto de ambas. Tales actuaciones y los documentos correspondientes se integrarán en un expediente que, de conformidad con el art. 70 LPAC, tendrá formato electrónico, y se generarán en alguna de las tres fases que se distinguen en todo procedimiento: iniciación, instrucción y terminación, que procedemos a analizar en detalle.

4.1 **Iniciación**

4.1.1 Actuaciones previas a la convocatoria: el expediente de gasto

Dispone el artículo 23 LGS que el procedimiento para la concesión de subvenciones se inicia siempre de oficio, añadiendo que la iniciación se realizará mediante convocatoria aprobada por el órgano competente. No obstante, el artículo 34 relativo al procedimiento de aprobación de los gastos dispone que *«con carácter previo a la convocatoria de la subvención o a la concesión directa de la misma, deberá efectuarse la aprobación del gasto en los términos previstos en la Ley General Presupuestaria o en las normas presupuestarias de las restantes Administraciones públicas».* Se deduce de la consideración conjunta de ambos preceptos que a la convocatoria, primer acto con relevancia para terceros, han de preceder unas actuaciones cuya finalidad no es otra que asegurar la cobertura presupuestaria del gasto a realizar de manera que quede garantizada la efectividad financiera de las subvenciones convocadas. Dichas actuaciones atendiendo simultáneamente a la legislación administrativa y a la presupuestaria serán las siguientes:

- Certificado de existencia y retención de crédito, expedido por la oficina de contabilidad.
- Proyecto de orden de convocatoria.
- Cualquier otra actuación exigida por la normativa específica.
- Propuesta de gasto formulada por los órganos dependientes del órgano concedente.
- Fiscalización previa por la intervención.
- Aprobación del gasto por el órgano competente para la concesión.
- Aprobación de la Orden o resolución de convocatoria por el mismo órgano que tenga las competencias para la concesión.

En efecto, el expediente administrativo habrá de comprender, como documento central, un certificado de la oficina de contabilidad que acredite *«la existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido*

económico que se derivan de la concesión de la subvención», según exige el artículo 9 LGS. Dicho certificado deberá dejar constancia igualmente de que el correspondiente crédito queda retenido e indisponible para cualquier otra finalidad. Ahora bien, en los supuestos de tramitación anticipada del expediente o de subvenciones plurianuales este documento, según el caso, se sustituye transitoriamente, hasta la aprobación de los créditos a los que ha de imputarse el gasto, bien por un certificado de la oficina presupuestaria en que se acredite que concurren las circunstancias para aplicar la tramitación anticipada, bien por un certificado de la oficina de contabilidad que acredite que la distribución de los compromisos de gasto en las distintas anualidades se encuentra dentro de los límites que establece el artículo 47 LGP.

La inclusión en el expediente del proyecto de orden de convocatoria y cualquier otro documento que exija la normativa específica de la subvención, aun cuando no se contempla de manera expresa en la LGS, resulta obligada a partir de diversas disposiciones del ordenamiento presupuestario y es una consecuencia de la integración de procedimientos. La LGP obliga a que en el trámite de intervención formal se examinen todos los documentos que preceptivamente deban estar incorporados al expediente (art. 150.1 LGP) y, en su relación, el artículo 13 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno precisa que *«la intervención recibirá el expediente completo una vez reunidos todos los justificantes y emitidos los informes preceptivos».* Por el contrario, la aprobación del plan estratégico de subvenciones (art. 8.1 LGS) y de las bases reguladoras (art. 9 LGS), aun siendo requisitos necesarios para que la subvención se convoque, no puede considerarse que formen parte del expediente administrativo-financiero, sino que constituyen un *prius* para que el procedimiento pueda iniciarse. En efecto, el plan estratégico debe aprobarse por la Administración antes del establecimiento o creación de las subvenciones mediante la correspondiente norma legal o reglamentaria, y las bases reguladoras, que tienen naturaleza de reglamentos, se tramitan por el cauce previsto para los reglamentos y afectan a todas las subvenciones de un mismo tipo, pudiendo aprobarse una pluralidad indefinida de convocatorias al amparo de las mismas (art. 17 LGS).

La propuesta de gasto, que se formula por los servicios gestores al órgano competente para la concesión de la subvención y para aprobar y comprometer el gasto, que es el mismo (Ministros o Secretarios de Estado) es un acto trámite necesario que en un procedimiento integrado, como el que nos ocupa, deberá extenderse al gasto mismo y a todos los extremos que hayan de ser objeto de decisión por el órgano al que se dirige.

De conformidad con el art. 10 LGS puede ser necesario en este momento del procedimiento autorización de Consejo de Ministros o de la Comisión Delegada para Asuntos Económicos para la concesión. Según el precepto citado *«para autorizar la concesión de subvenciones de cuantía superior a 12 millones de*

euros será necesario acuerdo del Consejo de Ministros o, en el caso de que así lo establezca la normativa reguladora de la subvención, de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos.

En el caso de subvenciones concedidas en régimen de concurrencia competitiva, la autorización del Consejo de Ministros a que se refiere el párrafo anterior deberá obtenerse antes de la aprobación de la convocatoria cuya cuantía supere el citado límite».

La LGS precisa en el mencionado artículo 10 que la autorización del Consejo de Ministros o de la Comisión Delegada no implicará la aprobación del gasto, que, en todo caso, corresponderá al órgano competente.

La fiscalización previa del gasto, exigida también por el artículo 9 LGS, es el trámite inmediatamente anterior a la aprobación del gasto y tiene por objeto que por la Intervención se verifique el cumplimiento de todos los requisitos legalmente necesarios para la adopción del acuerdo o, en caso de implantación de la fiscalización limitada previa, los extremos a que se refiere el art. 152 LGP.

El acto final de los que integran el expediente es el de aprobación del gasto. No obstante, por la propia lógica interna del principio de integración y por economía procesal, lo procedente será que en el mismo acto se proceda también a la aprobación de la orden o resolución de convocatoria.

En esta fase de iniciación se han producido dos aportaciones reglamentarias, que afectan a la cuantía convocada y a los créditos que dan cobertura a la misma. Como hemos visto más atrás, la convocatoria, como regla general, ha de fijar la cuantía total máxima destinada a las subvenciones convocadas y los créditos presupuestarios a los que se imputan, sin que puedan concederse subvenciones por importe superior a dicha cuantía a menos que previamente se realice una nueva convocatoria. No obstante, esta regla ha experimentados las dos matizaciones que pasamos a considerar.

a) *Cuantía máxima incrementada en una cuantía adicional*

El artículo 58 RLGS permite que, además de la cuantía total máxima dentro de los créditos disponibles, se prevea en la convocatoria, bajo ciertas condiciones, una cuantía adicional para su aplicación a la concesión de subvenciones sin necesidad de una nueva convocatoria. Con esta medida se persigue el empleo de créditos que no estando disponibles en el momento de la convocatoria se prevea que han de estarlo con anterioridad a la resolución de concesión. Tales condiciones son que se produzca un remanente en convocatorias anteriores del mismo ejercicio o que se habilite un incremento de crédito, mediante una generación, ampliación o incorporación. El remanente de convocatorias anteriores puede derivar de haberse presentado o resuelto solicitudes o de haberse reconocido o

liquidado obligaciones derivadas de ayudas por importe inferior al gasto inicialmente previsto, siempre que se trate de convocatorias con cargo a los mismos créditos presupuestarios o a aquellos cuya transferencia pueda ser acordada por el Ministro respectivo, de acuerdo con el artículo 63.1.*a)* de la Ley General Presupuestaria. Por el contrario, no se contempla esta posibilidad si el órgano competente para acordar la transferencia no fuera el titular del Departamento.

La autorización para incrementar la cuantía con remanentes de convocatorias anteriores puede entrar en conflicto con la previsión del artículo 63.3 RLGS que contempla que se forme una «lista de espera» con aquellos solicitantes que, cumpliendo con las condiciones administrativas y técnicas establecidas en las bases reguladoras para adquirir la condición de beneficiario, no hayan sido estimadas por rebasarse la cuantía máxima del crédito fijado en la convocatoria. La cuestión que se plantea es si debe concederse prioridad para beneficiarse del remanente a quienes se encuentren en la «lista de espera» de la convocatoria anterior o si lo procedente es la incorporación del remanente en cuestión a la nueva convocatoria. De una interpretación conjunta de ambos preceptos reglamentarios resulta obligado concluir, como sostiene la IGAE en la Comunicación de 5 de octubre de 2006, sobre aplicación de los artículos 58 y 63 RLGS, que la preferencia la ostentan los solicitantes en «lista de espera», a menos que las bases reguladoras o la convocatoria establezcan un plazo de vigencia de la lista, que ya hubiera transcurrido.

b) *Redistribución de la cuantía entre créditos distintos*

La segunda excepción es que la cuantía total máxima de las subvenciones convocadas pueda distribuirse entre distintos créditos presupuestarios y se otorgue expresamente a dicha distribución carácter estimativo, sin que la asignación definitiva requiera nueva convocatoria. Con esta medida se da respuesta al conflicto que se plantea por la rigidez que imprime en la gestión la clasificación económica de los créditos para subvenciones (cap. IV y VII). Estos créditos son limitativos a nivel de concepto, por lo que, de no ser por la previsión reglamentaria, no cabría incluir en una misma convocatoria subvenciones para gastos corrientes y para bienes inventariables. De otra parte, al venir diferenciados por clases de perceptores (Fundaciones, sociedades mercantiles estatales, empresas privadas, instituciones sin fines de lucro, etc.), las convocatorias podrían chocar con las exigencias de la libre concurrencia, que propugnan el libre acceso a la subvención de cuantos se encuentren en igualdad de condiciones, sin limitaciones de índole subjetiva. Con la posibilidad abierta por el artículo 58 RLGS podrá aprobarse una convocatoria a la que concurran distintas clases de entidades, o gastos corrientes y de capital, sin perjuicio de la necesidad de reajustar la cuantía máxima convocada entre los créditos que hayan de dar cobertura final al gasto.

En cualquiera de los dos casos anteriores, el expediente de gasto inicial se tramitará por el importe estimado en cada crédito y después se tramitará otro adicional en función de la cuantía definitiva imputable a la consignación que proceda, cuyos trámites son muy simples: declaración de disponibilidad del crédito, previo el acuerdo de modificación crediticia, en su caso, expediente de gasto por la diferencia hasta el nuevo importe y publicación del incremento o de la nueva distribución en los mismos medios en que se dio publicidad a la convocatoria.

4.1.2 Convocatoria. Sus clases

La orden o resolución de convocatoria, que deberá definir el objeto, condiciones y finalidad de las subvenciones, es una invitación pública a solicitar las subvenciones a cuantos reúnan los requisitos necesarios para acceder a ellas.

La orden o resolución de convocatoria tiene un contenido predeterminado por la LGS en cuyo artículo 23 se detallan los extremos que ha de contener. Este artículo [apartado 2, párrafo *a)]* presenta la novedad de permitir que puedan incluirse las bases reguladoras en la convocatoria, circunstancia no contemplada en el artículo 17 LGS, dedicado a regular las bases. Ello únicamente será admisible «en atención a su especificidad» y, por supuesto, cuando tenga potestad para aprobar las bases el órgano convocante. Es decir, en la Administración General del Estado podrán dictar ambos actos conjuntamente los Ministros, pero no los presidentes o directores de los organismos autónomos, que carecen de competencia para aprobar las bases *(cfr*. cap. I, apartado 6.3). Por igual razón, en una entidad local, en la que la concesión compete al Presidente de la Corporación y la potestad reglamentaria, al Pleno, no cabrá la acumulación.

El RLGS distingue dos modalidades: la que podría denominarse convocatoria ordinaria y la convocatoria abierta.

La convocatoria ordinaria consta de un procedimiento selectivo único. Por el contrario, la convocatoria abierta es definida en el artículo 59 RLGS como *«el acto administrativo por el que se acuerda de forma simultánea la realización de varios procedimientos de selección sucesivos a lo largo de un ejercicio presupuestario, para una misma línea de subvención»*. Un caso de convocatoria abierta sería aquel en el que se prevé que al comienzo de cada trimestre se abra un nuevo período para presentar y resolver solicitudes.

Al igual que en la convocatoria ordinaria, en la abierta se fija un importe máximo a otorgar pero éste se distribuye en importes parciales que se asignan a los distintos períodos atendiendo a su duración y al volumen de solicitudes previstas. Los plazos, tanto el máximo para la resolución de cada uno de los procedimientos selectivos como el de presentación de las solicitudes, se fijan en la convocatoria para cada uno de dichos procedimientos. Cabe, siempre que así esté previsto en

las bases reguladoras, trasladar la cantidad no aplicada en un procedimiento a las posteriores resoluciones que recaigan.

El artículo 23 LGS detalla las menciones que ha de contener la convocatoria, no pocas de las cuales también son menciones obligadas de las bases reguladoras. Esta circunstancia permitirá que las bases se limiten a establecer un marco común mínimo aplicable a todas las convocatorias que hayan de realizarse a su amparo, evitando una regulación de detalle que podría conducir a cambios frecuentes en una norma reglamentaria pese a su vocación de permanencia. En tal caso a las convocatorias correspondería una regulación pormenorizada en función de las circunstancias concretas y frecuentemente cambiantes.

La convocatoria deberá publicarse en la BDNS y un extracto de la misma, en el *«Boletín Oficial del Estado»* de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 20.8 LGS, a cuyo tenor, las administraciones concedentes comunicarán a dicha Base el texto de la convocatoria y la información requerida por la Base de Datos. La BDNS dará traslado al diario oficial correspondiente del extracto de la convocatoria, para su publicación, que tendrá carácter gratuito. La convocatoria de una subvención sin seguir el procedimiento indicado será causa de anulabilidad de la convocatoria.

Según el citado artículo 23 la convocatoria tendrá el siguiente contenido:

a) *Indicación de la disposición que establezca, en su caso, las bases reguladoras y del diario oficial en que está publicada, salvo que en atención a su especificidad éstas se incluyan en la propia convocatoria.*

b) *Créditos presupuestarios a los que se imputa la subvención y cuantía total máxima de las subvenciones convocadas dentro de los créditos disponibles o, en su defecto, cuantía estimada de las subvenciones.*

   La existencia de crédito, que es condición necesaria para la concesión (art. 9 LGS), habrá quedado acreditada en el expediente de gasto, según hemos visto. Ahora bien, un mismo crédito puede dar lugar a distintas convocatorias; en consecuencia el importe convocado lo marca la aprobación del gasto que habrá de fijar el importe exacto o, al menos, la cuantía máxima, dentro de lo que permita el crédito. «En su defecto», es decir, cuando no sea posible conocer la cuantía máxima con certeza y hasta tanto ésta sea conocida se indicará la cuantía estimada. Con amparo en esta previsión legal, el RLGS regula la tramitación anticipada de expedientes de gasto (art. 56), la elevación de la cuantía máxima en una cuantía adicional si el crédito disponible se incrementa (art. 58) y la redistribución de la cuantía máxima entre distintos créditos (art. 58.4), extremos de los que nos hemos ocupado ya.

c) *Objeto, condiciones y finalidad de la concesión de la subvención.*

Con la indicación del «objeto, condiciones y finalidad» se pretende determinar el objetivo, el proyecto, la actividad, el comportamiento singular, o la situación a cuya consecución se ordena toda subvención (art. 2.2 LGS). El objetivo a cumplir por el beneficiario [art. 14.1.*a)]* se fija de forma genérica en la norma que establece la subvención y es objeto de concreciones sucesivas en las bases reguladoras, en la convocatoria y, finalmente, en la resolución de concesión. Esta última habrá de moverse dentro del margen que permita la convocatoria, que opera al modo de la lex contractus, una vez aceptadas las condiciones, ya tenga lugar la aceptación de forma implícita, ya expresa.

d) *Expresión de que la concesión se efectúa mediante un régimen de concurrencia competitiva.*

Al ser el régimen de concurrencia competitiva la forma ordinaria de concesión, la previsión no tiene otra finalidad que recordar a los eventuales solicitantes que la convocatoria sigue la tramitación ordinaria con sujeción a la normativa correspondiente.

e) *Requisitos para solicitar la subvención y forma de acreditarlos.*

Los requisitos comunes para ser beneficiario y la forma de acreditarlos se regulan en los artículos 13 y 17 LGS; no obstante, las bases reguladoras pueden exceptuar su exigencia «por la naturaleza de la subvención». De otra parte, junto a los requisitos comunes, pueden especificarse en las mencionadas bases los adicionales por razón del objeto y las peculiaridades de la subvención. A la convocatoria competerá recordarlos e incluso especificarlos dentro del margen que permitan las bases.

f) *Indicación de los órganos competentes para la instrucción y resolución del procedimiento.*

Los órganos competentes para la resolución de concesión vienen definidos genéricamente en el artículo 10 de la LGS (Ministros y Secretarios de Estado) y en la LRJSP *(cf.* cap. II, apartado 2.1) y los órganos instructores en las bases reguladoras (art. 17.3), que habrán de determinar la composición del órgano colegiado para la evaluación (art. 22.1). A la convocatoria se le encomienda indicar el órgano competente (art. 24.1) con lo que parece que se pretende dar un paso más designándolo en su máxima concreción y darlo a conocer a los eventuales solicitantes, satisfaciendo el derecho que a los ciudadanos reconoce el art. 53.1 párrafo *b)* de la LPALPAC «a identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos».

g) *Plazo de presentación de solicitudes, a las que serán de aplicación las previsiones contenidas en el apartado 3 de este artículo.*

La LGS no establece un plazo de presentación de solicitudes, debiendo fijarlo la convocatoria (que si fuera en días serán hábiles). Aun cuando la fijación no está sujeta a límites expresos la teórica libertad para hacerlo viene condicionada por la necesidad de respetar el plazo de seis meses para la tramitación del procedimiento, que cuenta desde la publicación de la convocatoria.

h) *Plazo de resolución y notificación.*

El plazo máximo para resolver y notificar la resolución lo fija la propia LGS (art. 25.4). La convocatoria deberá expresarlo de manera que sea conocido de los eventuales solicitantes. Podrá también establecer un plazo distinto siempre que no rebase el máximo.

i) *Documentos e informaciones que deben acompañarse a la petición.*

Los documentos que deben acompañarse a la solicitud serán tanto los destinados a acreditar que se reúnen los requisitos para ser beneficiario (art. 13 LGS) como los que sean necesarios para la valoración de las peticiones de subvención, sin perjuicio de que las bases reguladoras permitan sus sustitución transitoria por una declaración responsable (art. 23.4) en cuyo caso, con anterioridad a la propuesta de resolución, debe requerirse al solicitante para que acredite la realidad de los datos contenidos en la misma en un plazo no superior a quince días

j) *En su caso, posibilidad de reformulación de solicitudes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 de esta Ley.*

De modo semejante a lo que ocurre con la donación en derecho privado, la subvención, que es una entrega sin contraprestación, aunque con cargas, debe ser aceptada por el beneficiario. Dicha aceptación puede considerarse implícita en la solicitud; no obstante, si se otorga un importe inferior a lo solicitado, se podrá instar del solicitante la reformulación de su solicitud en los términos previstos en el artículo 27 LGS. De este extremo deberá informar la convocatoria.

k) *Indicación de si la resolución pone fin a la vía administrativa y, en caso contrario, órgano ante el que ha de interponerse recurso de alzada.*

De conformidad con el art. 114 LPAC cuando los órganos competentes para dictar la resolución de concesión sean los Ministros, los Secretarios de Estado y los máximos órganos de dirección dicha resolución pondrá fin a la vía administrativa. Por el contrario, no pondrá fin la resolución dictada por los subsecretarios cuando fueran competentes para dictarla (art. 63.1 *j)* LRJSP) pues sus actos no quedan comprendidos en los que enumera el art. 114 citado.

l) *Criterios de valoración de las solicitudes.*

Los criterios de valoración objetivos y, en su caso, ponderados (art. 17.3 LGS y art. 60 RLGS) deben fijarlos las bases reguladoras y la convocatoria (art. 22.1 LGS). La convocatoria no se limita, por tanto, a reproducir los criterios sino que puede ampliarlos o completarlos, aunque lógicamente sin contradecirlos. El artículo 24.3.*b)* LGS alude a *«los criterios, formas y prioridades de valoración establecidos en la norma reguladora de la subvención o, en su caso, en la convocatoria»*. No obstante, su finalidad propia será el darlos a conocer. Su conocimiento permitirá a los solicitantes adecuar sus solicitudes y la documentación complementaria a los objetivos que persigue la subvención y, en caso de exclusión, valorar la justicia de la decisión administrativa, abriendo la posibilidad de impugnación de la correspondiente resolución.

m) *Medio de notificación o publicación, de conformidad con lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.*

En relación con la práctica de notificaciones o su publicación la LGS sigue las prescripciones de LPAC. Como principio general el art. 41 de esta prevé que *«las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía»*. Pero el art. 45 establece, como norma específica, que *«los actos administrativos serán objeto de publicación cuando así lo establezcan las normas reguladoras de cada procedimiento o cuando lo aconsejen razones de interés público apreciadas por el órgano competente»*, añadiendo que, en todo caso, *«los actos administrativos serán objeto de publicación, surtiendo ésta los efectos de la notificación, cuando se trate de actos integrantes de un procedimiento selectivo o de concurrencia competitiva de cualquier tipo. En este caso, la convocatoria del procedimiento deberá indicar el medio donde se efectuarán las sucesivas publicaciones, careciendo de validez las que se lleven a cabo en lugares distintos»*.

En consecuencia, la publicidad de las convocatorias se hará mediante su inserción en la BDNS, que opera como sistema nacional de publicidad, y de un extracto de las mismas en el BOE, y, a su vez, la convocatoria deberá indicar el tablón de anuncios o medios de comunicación, que podrá ser la página web del Ministerio u organismo, donde se efectuarán las sucesivas publicaciones de actos del procedimiento, careciendo de validez las que se lleven a cabo en lugares distintos.

4.1.3 Solicitud de los interesados

Tras la publicación de la convocatoria, y dentro del plazo marcado en la misma, se podrán presentar las solicitudes. A las solicitudes acompañarán los datos, documentos e informaciones determinados en la norma o convocatoria.

De conformidad con el apartado 3 del artículo 23 LGS se admitirá la presentación telemática de solicitudes y documentación complementaria, de acuerdo con la regulación contenida en la actualidad en los arts. 14 y 28 LPAC. Esta disposición reconoce en su artículo 14 a las personas físicas el derecho a comunicarse con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos, salvo que estén expresamente obligadas a hacerlo. En todo caso, estarán obligados a hacerlo:

a) *Las personas jurídicas.*

b) *Las entidades sin personalidad jurídica.*

c) *Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.*

d) *Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.*

Además de los indicados, en las subvenciones en las que los potenciales beneficiarios tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, las bases reguladoras, al amparo del art. 14.3 LPAC, podrán establecer la obligación de relacionarse con ella a través de medios electrónicos.

La presentación de la solicitud por vía telemática conllevará la autorización al órgano gestor para recabar los certificados a emitir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por la Tesorería General de la Seguridad Social (art. 23.3 LGS) si bien dicha autorización podrá denegarse al amparo del art. 95 LGT [cf. cap. II, 3.4, c)].

No será necesario aportar los documentos exigidos en la convocatoria cuando ya estuvieran en poder de cualquier órgano de la Administración actuante, en cuyo caso el solicitante podrá acogerse a lo establecido en el párrafo *d)* del artículo 53 LPAC, siempre que se haga constar la fecha y el órgano o dependencia en que fueron presentados o, en su caso, emitidos, y cuando no hayan transcurrido más de cinco años desde la finalización del procedimiento al que correspondan (art. 23.3 LGS). El art. 23.3 LGS prevé también que *«en los supuestos de imposibilidad material de obtener el documento, el órgano competente podrá requerir al solicitante su presentación, o, en su defecto, la acreditación por otros medios*

de los requisitos a que se refiere el documento, con anterioridad a la formulación de la propuesta de resolución».

Tampoco estarán obligados, de conformidad con el art. 28.2 LPAC, a aportar documentos que hayan sido elaborados por cualquier Administración, con independencia de que la presentación de los citados documentos tenga carácter preceptivo o facultativo en el procedimiento de que se trate, siempre que el interesado haya expresado su consentimiento a que sean consultados o recabados dichos documentos. Se presumirá que la consulta u obtención es autorizada por los interesados salvo que conste en el procedimiento su oposición expresa o la ley especial aplicable requiera consentimiento expreso.

En ausencia de oposición del interesado, las Administraciones Públicas deberán recabar los documentos electrónicamente a través de sus redes corporativas o mediante consulta a las plataformas de intermediación de datos u otros sistemas electrónicos habilitados al efecto.

Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la norma de convocatoria, el órgano competente requerirá al interesado para que la subsane en el plazo máximo e improrrogable de 10 días, indicándole que si no lo hiciese se le tendrá por desistido de su solicitud, previa resolución que deberá ser dictada en los términos previstos en el artículo 68 LPAC (art. 23.5 LGS).

4.2 **Instrucción**

La LGS diferencia entre el órgano concedente y el órgano instructor del procedimiento, al que atribuye la realización *«de oficio de cuantas actuaciones estime necesarias para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales debe formularse la propuesta de resolución».* Además, crea un órgano colegiado, al que encomienda la evaluación de las solicitudes presentadas (art. 24). Por tanto, puede afirmarse que existen dos órganos instructores, uno unipersonal, que será el impulsor material de la tramitación, y otro colegiado, que, pese a no ser llamado instructor, realiza la principal actuación instructora, que es la evaluación. El art. 22 LGS añade que *«la propuesta de concesión se formulará al concedente por un órgano colegiado a través del órgano instructor»*. Las funciones del órgano colegiado son exclusivamente las indicadas, es decir, están tasadas, mientras que las del órgano unipersonal son abiertas («cuantas actuaciones estime necesarias»).

La instrucción puede descomponerse dos fases. En la primera, llamada fase de preevaluación por la Ley, se comprobará por el órgano instructor si los peticionarios reúnen los requisitos determinados en la norma y en la convocatoria para adquirir la condición de beneficiario y en la segunda se valoran las solicitudes

previamente admitidas. El incumplimiento de dichos requisitos hará innecesario entrar en el examen del resto de la documentación.

Con independencia de que se establezca o no distinción de fases, las actuaciones de instrucción comprenden:

a) *Comprobación de datos*

La determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales debe pronunciarse la resolución constituye el objeto propio de la instrucción (art. 24.2 LGS).

b) *Informes*

Junto a las actividades de comprobación, el instructor puede necesitar de la colaboración de otros órganos. Frecuentemente para una acertada selección de proyectos o programas subvencionables se requieren especiales conocimientos técnicos o jurídicos. En tales supuestos podrá recabar los informes que estime necesarios. En otros casos el informe puede venir exigido por normas especiales, con carácter vinculante o no.

La LGS, en coherencia con las previsiones de la LPAC, dispone en el artículo 24.3 que las actividades de instrucción comprenderán *«la petición de cuantos informes se estimen necesarios para resolver o que sean exigidos por las normas que regulan la subvención. En la petición se hará constar, en su caso, el carácter determinante de aquellos informes que sean preceptivos. El plazo para su emisión será de diez días, salvo que el órgano instructor, atendiendo a las características del informe solicitado o del propio procedimiento, solicite su emisión en un plazo menor o mayor, sin que en este último caso pueda exceder de dos meses. Cuando en el plazo señalado no se haya emitido el informe calificado por decisión legal expresa como preceptivo y determinante, o, en su caso, vinculante, podrá interrumpirse el plazo de los trámites sucesivos».*

El art. 79 LPAC precisa que en la petición de informe se concretará el extremo o extremos acerca de los que se solicita.

c) *Evaluación de las solicitudes*

Una vez efectuadas las comprobaciones y recibidos los informes pertinentes, se procederá por el órgano colegiado a la evaluación de las solicitudes o peticiones. Dicha evaluación, por exigencias del principio de objetividad, debe hacerse *«conforme con los criterios, formas y prioridades de valoración establecidos en la norma reguladora de la subvención o, en su caso, en la convocatoria»*. Los

criterios establecidos en la convocatoria son inalterables y constituyen un límite al que han de sujetarse los órganos de selección.

De acuerdo con el artículo 60 RLGS cuando se tome en consideración más de un criterio, deberá precisarse la ponderación relativa atribuida a cada uno de ellos. No obstante, cuando por razones debidamente justificadas, no sea posible precisar la ponderación atribuible a cada uno de los criterios elegidos, se considerará que todos ellos tienen el mismo peso relativo para realizar la valoración de las solicitudes.

d) *Concreción de la actividad subvencionada y de la cuantía*

Una actuación esencial de la fase instructora, imbricada con la anterior, es la determinación concreta y precisa de la actividad subvencionada y de la cuantía a conceder. La realización de la actividad en las condiciones fijadas por la Administración constituye el principal de los deberes del beneficiario (art. 14.1 LGS) y el cobro de la subvención el principal de sus derechos. Ahora bien, ni la determinación de la actividad ni la de la cuantía revisten carácter automático, de manera que la órgano concedente deba aceptar o rechazar en bloque lo solicitado, sino que pueden verse afectados por modificaciones resultantes de la valoración de las peticiones y por la voluntad del solicitante. Tal como prevé el RLGS en el artículo 61, *«cuando la subvención tenga por objeto impulsar determinada actividad del beneficiario, se entenderá comprometido a realizar dicha actividad en los términos planteados en su solicitud, con las modificaciones que, en su caso, se hayan aceptado por la Administración a lo largo del procedimiento de concesión o durante el período de ejecución, siempre que dichas modificaciones no alteren la finalidad perseguida con su concesión».*

Como hemos visto más atrás, en el aspecto cuantitativo, la resolución se encuentra con dos límites. En el nivel individual a ningún solicitante pueden concederse subvenciones por importe superior a lo que se determine en la convocatoria y en el nivel global no pueden otorgarse subvenciones por importe superior al gasto autorizado, que a su vez coincide con la cantidad máxima ofertada. Por el contrario, cabe que la subvención se otorgue por cuantía inferior a la solicitada, lo que puede estar relacionado o no con una modificación de la actividad.

La reducción del importe solicitado puede hacerse mediante un simple prorrateo entre todos los beneficiarios (art. 22.1 LGS), es decir, distribuyendo el importe global máximo en proporción a lo solicitado, sin que ello implique, de suyo, una modificación de los compromisos o actividades financiadas, aunque sí de la proporción financiada con fondos públicos. Pero también puede ocurrir que la Administración en la propuesta de resolución provisional proponga a

solicitantes concretos una reducción de la financiación solicitada que sólo sea asumible para el beneficiario si se produce un ajuste de los compromisos y condiciones a la subvención otorgable. En este caso, para mantener la financiación pública sin necesidad de un nuevo proceso selectivo se requiere el cumplimiento de unos requisitos objetivos y otros personales, tanto por parte de la Administración como del solicitante. Como requisito objetivo se exige que la subvención tenga por finalidad la financiación de actividades a desarrollar por el solicitante y que se respete, en todo caso, el objeto, condiciones y finalidad de la subvención, así como los criterios de valoración establecidos respecto de las solicitudes o peticiones. Por parte de la Administración será necesaria la conformidad del órgano colegiado, al que se remitirá con todo lo actuado para que informe y, una vez prestada, se podrá instar al beneficiario la reformulación de su solicitud para ajustar los expresados compromisos y condiciones a la subvención otorgable (art. 27 LGS). El beneficiario, por su parte, deberá reformular la solicitud eligiendo las actividades de las previstas en la solicitud inicial y no rechazadas por la Administración, aquellas a las que desea aplicar los fondos que se le otorguen.

De otra parte, en aquellos casos en los que, se produzca o no una reducción del importe solicitado, la Administración proponga la modificación de las condiciones o la forma de realización de la actividad propuesta por el solicitante deberá recabarse la aceptación de la subvención. No obstante, dicha aceptación se entenderá otorgada si en la propuesta de modificación quedan claramente explicitadas las condiciones y el beneficiario no manifiesta su oposición dentro del plazo de quince días desde la notificación de la misma, y siempre, en todo caso, que no se dañe derecho de tercero (art. 61.2 RLGS).

e) *Audiencia*

La LGS establece en su art. 24.4 un trámite de audiencia, concordante en lo sustancial con el que regula la LPAC en su art. 82, en el que se establece que la Administración pondrá de manifiesto las actuaciones a fin de que los interesados puedan *«alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes»*.

La puesta de manifiesto tiene lugar una vez formulada la propuesta de resolución provisional por el órgano instructor, debidamente motivada, a la vista del expediente y del informe del órgano colegiado.

La propuesta de resolución provisional deberá notificarse a los interesados en la forma que establezca la convocatoria (pudiendo efectuarse, por tanto, a través del tablón de anuncios si así está previsto) y de conformidad con el art. 24.4 LGS se concederá un plazo de diez días para presentar alegaciones.

La audiencia a los interesados será anterior a la solicitud del informe del órgano competente para el asesoramiento jurídico o a la solicitud del Dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, en el caso que éstos formaran parte del procedimiento (art. 82.1 LPAC).

Tras el examen del expediente en la sede del órgano instructor los interesados podrán formular las alegaciones. Dichas alegaciones permitirán oír a los peticionarios y que éstos manifiesten la valoración de los datos y documentos aportados al procedimiento, tanto desde el plano jurídico como fáctico, quedando así incorporados a las actuaciones todos los elementos de juicio para decidir sobre la adjudicación de las ayudas.

Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta otros hechos, ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por los interesados. En este caso, la propuesta de resolución formulada tendrá el carácter de definitiva (art. 24.4 LGS).

f) *Propuesta de resolución definitiva*

La LGS menciona dos propuestas de resolución: provisional y definitiva. La primera, a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores, se formula por el órgano instructor y abre el trámite de audiencia.

Examinadas las alegaciones aducidas en su caso por los interesados, se formulará la propuesta de resolución definitiva. Ésta, tanto si se formula después del trámite de alegaciones, como si, por omitirse dicho trámite, deviene en definitiva la provisional, es la última actuación de la fase instructora.

La propuesta de resolución definitiva deberá expresar el solicitante o la relación de solicitantes para los que se propone la concesión de la subvención, y su cuantía, especificando su evaluación y los criterios de valoración seguidos para efectuarla.

De conformidad con el art. 22.1 LGS *«la propuesta de concesión se formulará al órgano concedente por un órgano colegiado a través del órgano instructor».*

El expediente de concesión de subvenciones contendrá necesariamente dos informes (art. 24.4 LGS) en los que quedarán plasmadas las actuaciones principales de los dos órganos intervinientes:

– El del órgano instructor en el que conste que de la información que obra en su poder se desprende que los beneficiarios cumplen todos los requisitos necesarios para acceder a las mismas.

– El del órgano colegiado en que se concrete el resultado de la evaluación efectuada.

Finalmente, previamente a la elevación de la propuesta al órgano competente, el expediente deberá someterse de nuevo a fiscalización previa por la intervención, de conformidad con el artículo 150.2 LGP, dado que el acto de concesión lleva consigo el compromiso de gasto (art. 34.2 LGS), y expedirse los correspondientes documentos contables (documento D).

4.3 **Resolución: contenido, plazos, recursos**

La resolución es el acto final del procedimiento de concesión, mediante el que el órgano competente decide sobre la concesión o denegación de las solicitudes (*cf.* cap. II.1.1). Es un acto declarativo de derechos respecto de los beneficiarios, pero para los solicitantes no beneficiarios es un acto desfavorable que podrá ser impugnado, de ahí que además de los solicitantes a los que se ha concedido la subvención deberá de hacer constar de manera expresa la desestimación de aquellos a quienes se les deniegue (7).

Deberá ser motivada de conformidad con lo que dispongan las bases reguladoras de la subvención debiendo, en todo caso, quedar acreditados en el procedimiento los fundamentos de la resolución que se adopte (art. 25.2 LGS).

La motivación es un requisito de ciertos actos administrativos. Según González Pérez (8) es la exigencia de hacer públicas las razones de hecho y fundamentos de Derecho que fundamentan el acto. A través de la misma se podrán conocer las razones que condujeron a la decisión adoptada, que justificaron el acto. La motivación constituye un elemento interpretativo de la voluntad administrativa y permite el control del acto administrativo, tanto por la opinión pública, como por los Tribunales de Justicia y por los órganos fiscalizadores de la actividad financiera. En el caso de la concesión de subvenciones y ayudas públicas con pluralidad de solicitantes, como en general en los procedimientos de concurrencia competitiva, adquiere una importancia excepcional como justificación de que la elección de unos beneficiarios y la correlativa exclusión de otros responde a razones objetivas. De conformidad con el art. 35.2 LPAC, *«la motivación de los*

(7) Véase VÁZQUEZ GARRANZO, J.: «Procedimiento de concesión de subvenciones. Concurrencia y concesión directa», colaboración en la obra colectiva Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas, dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. 2023, p. 412.

(8) Véase J. GONZÁLEZ PÉREZ: En «Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». (Obra conjunta con F. GONZÁLEZ NAVARRO). 4.ª ed., Civitas, p. 1.605.

actos que pongan fin a los procedimientos selectivos y de concurrencia competitiva se realizará de conformidad con lo que dispongan las normas que regulen sus convocatorias, debiendo, en todo caso, quedar acreditados en el procedimiento los fundamentos de la resolución que se adopte».

El requisito de motivación queda cumplido cuando el órgano concedente se limita a aceptar la propuesta de resolución, puesto que ésta ha de ser motivada a su vez.

Por otra parte, la resolución de concesión además de producir efectos en la esfera administrativa, los produce en la presupuestaria. Puesto que, según el artículo 34.2 LGS, *«la resolución de concesión de la subvención conllevará el compromiso del gasto correspondiente»,* ello obliga a ampliar el contenido que a la misma asigna el artículo 24.4 LGS con los aspectos financieros del acto administrativo: partida presupuestaria, disposiciones que amparan el gasto, etc.

La resolución se debe dictar en el plazo de quince días desde la elevación de la propuesta (art. 63 RLGS).

Por lo que se refiere al contenido, la resolución deberá comprender *«los compromisos y condiciones de la subvención»* (art. 27.1 LGS) y, si su importe y percepción dependen de la realización por parte del beneficiario de una actividad, debe quedar claramente identificada bien en la propia resolución o bien por referencia al documento donde se formuló (art. 62 RLGS).

Una vez más el Reglamento ha venido a introducir en este punto una previsión de la mayor importancia en orden a la agilización de la gestión. Según el artículo 63.3, cuando así se haya previsto en las bases reguladoras, la resolución de concesión, además de contener los solicitantes a los que se concede la subvención y la desestimación expresa de las restantes solicitudes, podrá incluir una relación ordenada de todas las solicitudes que, cumpliendo con las condiciones administrativas y técnicas establecidas en las bases reguladoras para adquirir la condición de beneficiario, no hayan sido estimadas por rebasarse la cuantía máxima del crédito fijado en la convocatoria, con indicación de la puntuación otorgada a cada una de ellas en función de los criterios de valoración previstos en la misma. Es lo que se denomina lista de espera. En este supuesto, si se renunciase a la subvención por alguno de los beneficiarios, el órgano concedente acordará, sin necesidad de una nueva convocatoria, la concesión de la subvención al solicitante o solicitantes siguientes a aquél en orden de su puntuación, siempre y cuando con la renuncia por parte de alguno de los beneficiarios, se haya liberado crédito suficiente para atender al menos una de las solicitudes denegadas.

La resolución del procedimiento se notificará a los interesados, es decir, tanto a los beneficiarios como a aquellos cuyas solicitudes han sido desestimadas, en el plazo de diez días a partir de la fecha en que se hubiera dictado.

El plazo máximo para resolver y notificar la resolución del procedimiento no podrá exceder de seis meses, salvo que una norma con rango de Ley establezca un plazo mayor o así venga previsto en la normativa de la Unión Europea. El plazo se computará a partir de la publicación de la correspondiente convocatoria, salvo que la misma posponga sus efectos a una fecha posterior. Este último inciso brinda claro apoyo a la convocatoria abierta introducida por el Reglamento, según hemos visto más atrás.

El vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado la resolución legitima a los interesados para entender desestimada por silencio administrativo la solicitud de concesión de la subvención.

La LGS no indica si la resolución de concesión pone fin a la vía administrativa por lo que habrá que estar al régimen general establecido en el art. 114 LPAC. En consecuencia, no cabrá recurso de alzada, salvo previsión expresa en las bases reguladoras, pues salvo excepciones (arts. 63 y 64 LRJSP) la resolución se dictará por los Ministros, Secretarios de Estado o los máximos órganos de los organismos públicos que las convoquen. En tanto que ponga fin a la vía administrativa podrá la resolución ser recurrida potestativamente en reposición ante el mismo órgano que la hubiera dictado o ser impugnada directamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo (art. 123 LPAC).

Termina el artículo 24 LGS diciendo que las propuestas de resolución provisional y definitiva no crean derecho alguno a favor del beneficiario propuesto, frente a la Administración, mientras no se le haya notificado la resolución de concesión. Del precepto se deduce, *a sensu contrario,* que una vez notificada la resolución de concesión el beneficiario tiene un derecho subjetivo al cobro de la subvención concedida, siempre que cumpla con las cargas o condiciones impuestas.

5. PROCEDIMIENTOS DE CONCESIÓN DIRECTA

La LGS establece los estrictos supuestos en que cabe la forma de concesión directa, de los que nos hemos ocupado más atrás. Sin embargo no regula con un mínimo de detalle, al contrario que en el régimen de concurrencia competitiva, la tramitación a seguir para la concesión en tales supuestos, si bien menciona en el artículo 28.1 dos posibles cauces «a través de los cuales se canalicen estas subvenciones»: la resolución de concesión y el convenio de colaboración, que «establecerán las condiciones y compromisos aplicables de conformidad con lo dispuesto en esta Ley» (9).

(9) Sobre la naturaleza del convenio de colaboración y su aplicación en la gestión de subvenciones véase el cap. II, apartado 1.2.

En efecto, la LGS en el precepto citado se refiere indistintamente a la resolución de concesión y a los convenios a través de los cuales se canalicen estas subvenciones, añadiendo que los convenios serán el instrumento habitual para canalizar las subvenciones previstas nominativamente en los PGE y respecto de las subvenciones de concesión directa por norma de rango legal el art. 66.2 RLGS dispone que *«cuando la Ley que determine su otorgamiento se remita para su instrumentación a la formalización de un convenio de colaboración entre la entidad concedente y los beneficiarios será de aplicación al mismo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 65 de este Reglamento* (convenios para canalizar subvenciones nominativas)». Si la Ley que determine su otorgamiento no se remitiera a un convenio, pero tampoco lo excluyera, entendemos que podría recurrirse a este, admitido con carácter general por el art. 28.1 LGS, siempre que se respeten las previsiones de la LRJSP (arts. 47 a 53) y que no se rebase el ámbito de la potestad administrativa que se ejerza.

Con respecto a las subvenciones que se conceden directamente por razones de interés público u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública (art. 22.2 c LGS) el empleo del convenio deberá preverse en el Real Decreto que las regule, al que corresponde determinar «el procedimiento de concesión dentro de los límites que en el establecimiento de trámites impone el art. 1.2 LPAC».

Fuera de los indicados supuestos también podrá recurrirse al empleo del convenio cuando la relación subvencional se establece entre dos Administraciones Públicas, una que otorga y otra que recibe la subvención, como beneficiaria, según veremos en otro capítulo *(cfr.* cap. XII). El propio RLGS, en su artículo 2, menciona los convenios de colaboración entre Administraciones Públicas, en los que una Administración actúa como concedente y otra como beneficiaria.

Ahora bien, aun cuando las excepciones a la aplicación de los principios de publicidad y concurrencia que rigen en la concurrencia competitiva sean las mismas si la subvención se canaliza mediante resolución o mediante convenio, la tramitación procesal difiere. Por otra parte, dichas excepciones no suponen una exclusión total, tanto en virtud de lo dispuesto en la legislación en materia de subvenciones, aplicable a los convenios en virtud del art. 48.7 LPAC, como de lo previsto en la legislación sobre convenios que los sujeta a los principios de publicidad y concurrencia y a los restantes principios contractuales (art. 4.2 TRLCSP), sin perjuicio de lo que estableciere su normativa específica, que ya analizamos más atrás.

Procedemos por ello a considerar ambos cauces procesales por separado.

5.1 **Procedimiento de concesión directa que finaliza con resolución**

La escueta regulación en la LGS del procedimiento que culmina con la resolución concediendo directamente una subvención obliga a recurrir, para determinar la legislación por la que se rige, además de a dicha Ley, a su normativa específica (norma de creación), al RLGS y a las disposiciones generales sobre procedimiento administrativo de la LPAC. En efecto, el artículo 22 LGS establece que aquellas subvenciones cuyo otorgamiento o cuantía venga impuesto a la Administración por una norma de rango legal (segundo supuesto de concesión directa) seguirán el procedimiento de concesión que les resulte de aplicación de acuerdo con su propia normativa, y el artículo 28 dispone que el Real Decreto mediante el que se establezcan las normas reguladoras de la concesión directa de aquellas otras subvenciones en que se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública (tercer supuesto de concesión directa) contendrá, entre otros extremos, la regulación del procedimiento de concesión. También pueden concederse mediante resolución las subvenciones nominativas, pese a que el convenio es el instrumento habitual para su concesión (art. 28.1 LGS), cuyo contenido no difiere del contenido del convenio.

Por tanto, y sin perjuicio una vez más de lo establecido en su normativa específica, el procedimiento podrá iniciarse de oficio o a solicitud de persona interesada (art. 65.3 RLGS en relación con el art. 54 LPAC), y la tramitación se ajustará a las previsiones de esta última, bien a las de la tramitación ordinaria, bien a las de la simplificada si concurren las razones a que se refiere el art. 96 LPAC.

La principal diferencia con la concurrencia competitiva radica en que no se seguirán los trámites derivados de la publicidad y concurrencia, en los términos regulados en el procedimiento de concurrencia competitiva, sin perjuicio de que puedan existir normas singulares al respecto.

El procedimiento finalizará con la resolución otorgando la subvención o reconociendo su otorgamiento por la Ley. El contenido de la resolución se detalla en el art. 65.3 RLGS para las subvenciones nominativas (véase siguiente apartado).

En cuanto al procedimiento de gestión del gasto la LGS opta por la integración de la vertiente financiera con la vertiente administrativa, como en la concurrencia competitiva. A tenor del artículo 34, la aprobación del gasto, a la que precede la fiscalización por la intervención, tendrá lugar con carácter previo a la concesión «en los términos previstos en la Ley General Presupuestaria o en las normas presupuestarias de las restantes Administraciones Públicas» y la resolución de concesión de la subvención conllevará el compromiso del gasto correspondiente. En caso de que el importe de la subvención sea superior a 12 millones de euros

será necesaria autorización del Consejo de Ministros (10), o, en el caso de que así lo establezca la normativa reguladora de la subvención, de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, la cual, según el art. 10 LGS no llevará consigo la aprobación del gasto.

Ahora bien, las normas presupuestarias a las que se remite el indicado precepto permiten la acumulación en un acto único de ambas fases: autorización y compromiso de gasto. *«Cuando la naturaleza de la operación o gasto así lo determinen, se acumularán en un solo acto las fases de ejecución precisas»,* dice la LGP en su artículo 73.6, lo que en este tipo de procedimientos es habitual, según contemplan las reglas 83 y 85 IOC. En la LGP las subvenciones nominativas quedan excluidas de fiscalización previa (art. 151 LGP), trámite que será preceptivo en las demás.

A diferencia del procedimiento en régimen de concurrencia competitiva el plazo para resolver será el general de tres meses (art. 21.3 LPAC), pues el de seis meses que establece el artículo 25 LGS es una norma propia de aquel procedimiento. De otra parte, en los procedimientos iniciados a solicitud de los interesados, transcurrido dicho plazo sin resolución ésta se entenderá estimada por silencio administrativo «excepto en los supuestos en que una norma con rango de ley o una norma de Derecho de la Unión Europea o de Derecho internacional aplicable en España establezcan lo contrario», por lo que tampoco en este punto es aplicable la norma sobre silencio de la LGS. Por el contrario, en los procedimientos iniciados de oficio, dado que de ellos puede derivarse «el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas favorables, los interesados que hubieren comparecido podrán entender desestimadas sus pretensiones por silencio administrativo», sin que ello exima a la Administración de la obligación de resolver.

5.2 **Procedimiento de concesión directa mediante convenio**

El otro cauce a considerar es el convenio que, como hemos indicado, la LGS lo contempla como instrumento habitual para canalizar las subvenciones nominativas, aunque también cabe su empleo en las otras dos formas de concesión directa, si lo prevé su normativa reguladora de rango legal o reglamentario [arts. 22. 2 *b)* y 28.3 LGS].

(10) El artículo 60.1 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, declara no exigible la autorización del Consejo de Ministros en las subvenciones que se financien con fondos europeos.

El procedimiento para la concesión de estas subvenciones se iniciará de oficio por el centro gestor del crédito presupuestario al que se imputa la subvención, o a instancia del interesado (art. 65.3 RLGS).

A efectos de tramitación habrá que atender, en primer lugar, a la legislación de subvenciones, LGS y RLGS, por cuanto LRJSP en su art. 48. 7 establece que *«cuando el convenio instrumente una subvención deberá cumplir con lo previsto en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y en la normativa autonómica de desarrollo que, en su caso, resulte aplicable»* y, en lo no previsto en estas disposiciones, al art. 50 LRJSP y, en último extremo, a los principios contractuales (art. 4.2 TRLCSP).

La resolución o, en su caso, el convenio deberá incluir, de conformidad con los arts. 65.3 y 66.2 RLGS, los siguientes extremos:

a) *Determinación del objeto de la subvención y de sus beneficiarios, de acuerdo con la asignación presupuestaria.*

b) *Crédito presupuestario al que se imputa el gasto y cuantía de la subvención, individualizada, en su caso, para cada beneficiario si fuesen varios.*

c) *Compatibilidad o incompatibilidad con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.*

d) *Plazos y modos de pago de la subvención, posibilidad de efectuar pagos anticipados y abonos a cuenta, así como el régimen de garantías que, en su caso, deberán aportar los beneficiarios.*

e) *Plazo y forma de justificación por parte del beneficiario del cumplimiento de la finalidad para la que se concedió la subvención y de la aplicación de los fondos percibidos.*

En el plano presupuestario la autorización del gasto tendrá lugar una vez finalizado el expediente y el compromiso será inherente a la adjudicación o aprobación del convenio. En caso de que el importe de la subvención sea superior a 12 millones de euros será necesaria autorización del Consejo de Ministros, la cual, según se indicó en al capítulo II, no llevará consigo la aprobación del gasto, como excepción a lo dispuesto en el art. 75 LGP, ya que prevalece la normativa especial (art. 10 LGS) sobre la aplicable a los convenios (art. 74.5 LGP).

Los convenios para subvenciones nominativas está excluidos de fiscalización previa por la intervención (art. 151 LGP); por el contrario, los demás convenios están sujetos a este trámite, que habrá de practicarse con sujeción al Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la

previsión de los arts. 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto del ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos».

Los convenios se perfeccionan por la prestación del consentimiento de las partes, sin perjuicio de que los suscritos por la Administración General del Estado o alguno de sus organismos públicos o entidades de derecho público vinculados o dependientes requieran para su eficacia su inscripción en el Registro Electrónico estatal de Órganos e Instrumentos de Cooperación del sector público estatal (art. 48.7 LRJSP).

CAPÍTULO VII

GESTIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS

1. INTRODUCCIÓN

La relación jurídica subvencional, nacida de la resolución de concesión o, en su caso de un convenio, comprende, además de derechos, un conjunto de deberes, unos a cargo de la entidad concedente, destacadamente el pago, y otros a cargo del beneficiario, destacadamente la gestión y justificación de la subvención concedida. De estos últimos pasamos a ocuparnos en este capítulo.

En efecto, bajo el epígrafe «Procedimiento de gestión y justificación de la subvención pública» se contienen en la LGS (arts. 29 a 31) una serie de preceptos mediante los que se regula el contenido de los deberes fundamentales que asume el beneficiario y, en su caso, la entidad colaboradora al aceptar la subvención. Ahora bien, la regulación legal ofrece a un tiempo una vertiente de rigidez y un amplio margen al desarrollo reglamentario. Quizá en este título, más que en ningún otro, el expresado margen se ha utilizado en el RLGS para abrir las puertas a una gestión ágil que con una interpretación estricta y formalista de los preceptos legales hubiera quedado extraordinariamente dificultada.

Una primera cuestión a destacar en esta materia es la clara diferenciación, que no siempre apareció nítida en el pasado, entre la obligación de realizar la actividad (obligación sustantiva) y la obligación de justificar (obligación formal), señalando plazos, condiciones de modificación y consecuencias diferenciadas para caso de incumplimiento de una o de otra. A ambos deberes se hace referencia separada en el artículo 14 LGS al relacionar los que asume el beneficiario. No

obstante, la sistemática del texto legal y de los correlativos preceptos reglamentarios sobre gestión y justificación no siempre es coherente con la expresada diferenciación, motivo por el cual en la exposición de este punto hemos optado por seguir un orden que, en buena parte, se distancia de la sistemática de la Ley y del Reglamento, pero que nos permite un análisis más coherente con la distinta naturaleza de ambos deberes.

2. LA GESTIÓN DE LOS FONDOS RECIBIDOS Y EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD SUBVENCIONADA POR EL BENEFICIARIO

El primero de los deberes que asume el beneficiario que acepta una subvención es el de realizar la actividad para cuya financiación se concede. Según el artículo 14 LGS es obligación del beneficiario *«cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones»*. La genérica finalidad de interés público que persigue toda subvención se concreta por la Administración en un *«proyecto, acción, conducta o situación»* para cuya financiación se otorga (art. 2 LGS). En la realización de la actividad o proyecto y del gasto inherente al mismo, es decir, en lo que podríamos denominar «gestión de la subvención» el beneficiario goza de autonomía, lo que es una consecuencia necesaria de que él es el titular de la actividad subvencionada y no la Administración. En cierto modo la carga que asume se configura a modo de una obligación de resultado, sin que la forma de gestionar responda a un procedimiento prefijado por la Administración; no obstante, aunque esta es la regla general, la ordenación de los fondos a un fin público y la necesidad de aplicarlos con criterios de economía y eficacia ha llevado al legislador a establecer ciertas normas que afectan no sólo al qué, al resultado, sino también al cómo.

2.1 **Alcance del deber de realizar la actividad y su posible modificación**

Como concreción del deber de realizar la actividad que impone el citado artículo 14 LGS, el artículo 91 RLGS dispone: *«El beneficiario deberá cumplir todos y cada uno de los objetivos, actividades, y proyectos, adoptar los comportamientos que fundamentaron la concesión de la subvención y cumplir los compromisos asumidos con motivo de la misma»*. El incumplimiento tendrá como consecuencia el reintegro e incluso normalmente será constitutivo de infracción.

Como precepto rigorista, que contrasta con la flexibilización introducida en relación con otras exigencias legales, no puede dejar de señalarse el segundo párrafo

del citado artículo 91 RLGS en el que se establece que *«cuando la subvención se hubiera concedido para financiar inversiones o gastos de distinta naturaleza, la ejecución deberá ajustarse a la distribución acordada en la resolución de concesión y, salvo que las bases reguladoras o la resolución de concesión establezcan otra cosa, no podrán compensarse unos conceptos con otros».* En efecto, el precepto reproducido, en nuestra opinión, va más allá de la obligación que pesa sobre el beneficiario de destinar los fondos al cumplimiento del *«objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular»* (art. 2.1 LGS), pues hace referencia a *«inversiones o gastos de distinta naturaleza»* los cuales podrán derivar de la ejecución del proyecto pero no se identifican con él: una cosa es un proyecto y otra distinta, aunque relacionada, los gastos que genera, que como tales gastos pueden ser de distinta naturaleza. Piénsese, a título de ejemplo, lo irrelevante que sería desde el punto de vista de la ejecución del proyecto que éste se realizara con personal de plantilla de la empresa beneficiaria o mediante la contratación de una empresa de servicios, gastos que en un presupuesto aparecerían en partidas diferenciadas. La exigencia reglamentaria choca con el hecho de que ni la determinación de las «inversiones o gastos» forma parte del contenido necesario de la resolución de concesión, que no tiene por qué expresar los tipos de gasto (arts. 61-63 RLGS), ni el alcance de la expresión «distinta naturaleza» es claro, ni el interés público perseguido se vería afectado, en principio, por esta circunstancia. Aplicada con rigorismo llevará a considerar vinculantes los distintos conceptos del presupuesto del proyecto o actividad que hubieran presentado los solicitantes, pese a que ningún presupuesto de una entidad privada es vinculante e incluso los presupuestos públicos han evolucionado hacia fórmulas cada vez más flexibles en cuanto a la composición del gasto de los distintos programas, amén de que el nivel de vinculación de los créditos atendiendo a su naturaleza económica varía considerablemente de unas Administraciones a otras. En todo caso, no nos parece que deba excluirse de la financiación pública un gasto que, de acuerdo con la Ley, sea subvencionable y se ordene a la realización del proyecto, a menos que en la resolución de concesión se acuerde una expresa distribución de gastos o inversiones. Y ello sin olvidar que no sólo las bases reguladoras sino también la resolución de concesión pueden establecer el grado de vinculación de las expresadas partidas, de acuerdo con el reproducido precepto reglamentario, extremo que es deseable que contemplen de forma expresa y flexible evitando rigideces o dudas al respecto. No obstante, y sin perjuicio de los inconvenientes señalados, en el precepto no cabe apreciar ningún exceso reglamentario, pues como afirma el Tribunal Supremo en la sentencia de 27 febrero 2002 «establecer la necesidad de que la utilización de los fondos se acomode al importe de las partidas previstas en dicho presupuesto, requiriendo caso de no ser así el control administrativo adecuado, no contraviene en absoluto la naturaleza propia del acto de subvención» (RJ 2002/2548).

Ahora bien, no siempre es posible ejecutar en su totalidad la actividad o ejecutarla en el plazo previsto, lo que puede ser debido tanto a un comportamiento culpable del beneficiario como a fuerza mayor o simplemente a causas imprevistas y ajenas a la mala fe. Sobre este extremo, el artículo 61 RLGS contiene una matización importante al disponer que *«cuando la subvención tenga por objeto impulsar determinada actividad del beneficiario, se entenderá comprometido a realizar dicha actividad en los términos planteados en su solicitud, con las modificaciones que, en su caso, se hayan aceptado por la Administración a lo largo del procedimiento de concesión o durante el período de ejecución, siempre que dichas modificaciones no alteren la finalidad perseguida con su concesión».* El precepto, aun cuando se incluye en la regulación del procedimiento de concurrencia competitiva, en realidad es de aplicación a toda clase de subvenciones, cualquiera que sea la forma de concesión, pues circunstancias que aconsejen la modificación pueden darse en cualquier caso. Pero, admitido que cabe una modificación, se plantea una segunda cuestión: en qué medida y bajo qué condiciones resulta admisible.

Ciertamente, la resolución de concesión de la subvención es acto declarativo de derechos y de suyo inmodificable en perjuicio del beneficiario; no obstante, pueden existir razones objetivas basadas en un cambio de las condiciones tenidas en cuenta en la concesión, que justifiquen una modificación de la resolución. Tal alteración debe estar predeterminada en las bases [arts. 19.4 y 17.3.*l)* LGS]. En particular, deberán preverse las consecuencias de la obtención concurrente de otras subvenciones en los casos no permitidos en la normativa reguladora, según previene el artículo 19.4 LGS. Pero, junto a los casos en que la iniciativa de la modificación la toma la Administración, están aquellos en los que son los beneficiarios los que la solicitan. Pues bien, en estos casos cabrá acceder a la modificación siempre que la solicitud se presente antes de que concluya el plazo para la realización de la actividad y que no dañe derechos de terceros, además de que concurran las circunstancias previstas al efecto en las bases reguladoras (art. 64 RLGS).

Un requisito, que puede demandar modificación, es el plazo de realización de la actividad. Recordemos que la Administración debe fijar dicho plazo, que es distinto del fijado para justificar, hasta el extremo de que, como después veremos, el gasto no es subvencionable si se realiza fuera del mismo. Pues bien, esta modificación, al igual que las restantes, puede ser autorizada si se dan las circunstancias previstas en las bases.

Una trascendente previsión reglamentaria (art. 86 RLGS) contempla que si, en la comprobación de la subvención, se apreciara una alteración de las condiciones de la subvención que hubiera podido dar lugar a la modificación de la resolución de concesión en caso de haberse solicitado, sin que el beneficiario hubiera recabado autorización de la Administración, podría aceptarse la justificación, siem-

pre que no fuera esencial ni lesione derechos de terceros, sin que ello exima al beneficiario de las sanciones que pudieran ser aplicables. Estamos ante una solución que bien podría calificarse de atrevida, al menos si se piensa en el rigor con que se ha tratado en la práctica administrativa tradicional cualquier desviación del beneficiario en las condiciones impuestas por el órgano concedente. No obstante, como dice Garcés Sanagustín (1), desde un punto de vista de justicia material, y siempre que no haya desviación en los fines que sustentaron la concesión de la subvención, la cuestión de la falta de comunicación al órgano concedente de la subvención reviste un carácter esencialmente formal siempre y cuando, de haberse solicitado en plazo, tales modificaciones hubieran sido autorizadas por estar previstas en la normativa reguladora de la subvención. Así, en el ámbito del procedimiento administrativo común, el vicio del acto consistente en falta de autorización se soluciona a través del mecanismo de la convalidación, establecido en el artículo 52.4 LPAC.

2.2 **La realización de la actividad como obligación personal del beneficiario. La subcontratación**

La LGS, aunque no lo enuncia de forma expresa, parte del principio de que el primero de los deberes del beneficiario, adoptar el comportamiento o desarrollar la actividad subvencionada, es una obligación personal que éste no puede encomendar a un tercero más allá de ciertos límites y de forma excepcional. Ello le lleva a prohibir la subcontratación y, si prohibida queda la subcontratación, con mayor razón quedará excluida una cesión total o parcial de la subvención para que actividad se realice por un tercero cualquiera que sea el vínculo con el cesionario.

Como afirma S. Soldevilla Fragoso (2) la concesión de subvenciones se caracteriza por un minucioso análisis de las circunstancias y características personales del sujeto beneficiario de la subvención, por lo que de forma indubitada puede afirmarse que su concesión se realiza *intuitu personae*. En apoyo de esta doctrina cita la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de diciembre de 2005 (recurso núm. 465/2003) en la que se debatían las consecuencias de un cambio de titularidad derivada de la creación de dos nuevas sociedades controladas por la sociedad

(1) Véase M. Garcés Sanagustín: «Curso *online* sobre la Ley General de Subvenciones». Tema 10. Campus virtual IEF. 8.ª ed. 2008.

(2) Véase S. Soldevilla Fragoso: «Cuestiones comunes sobre el régimen jurídico de subvenciones planteadas ante los Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional», colaboración en la obra colectiva *El Régimen jurídico de las subvenciones. Derecho español y comunitario,* dirigida por G. Fernández Farreres, Ed. Consejo General del Poder Judicial, 2007, p. 512.

beneficiaria a través de las cuales se cumplieron los objetivos de la subvención. La sentencia considera que la Administración actuó correctamente al denegar el cambio de titularidad, pues no se trataba de un mero cambio de nombre sino de la entrada en escenas de dos sociedades nuevas, cuyas condiciones personales eran distintas a las contempladas en el momento de la concesión, aun cuando hubieran cumplido con los compromisos esenciales asumidos por la beneficiaria.

Tampoco faltan pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto exigiendo el cumplimiento de las condiciones, objetivo o comportamiento al beneficiario de la subvención y no a terceros. Así en sentencia de 1 de julio 1998, ante las alegaciones de una empresa beneficiaria de que las condiciones impuestas en la concesión habían sido cumplidas por otra con la que estaba relacionada afirma: «La existencia de una conexión organizativa con otra empresa –«Cañalta, S. A.»–, que desarrolla la explotación agrícola, cuyos productos son envasados, manipulados y comercializados por la recurrente, habiendo superado entre ambas el número de puestos exigidos, es indiferente a los efectos de valorar el incumplimiento, ya que los beneficios se otorgaron a esta última en su consideración aislada, conforme al proyecto presentado por ella, en el que no se contemplaba la conjunción empresarial; de tal forma que tanto la inversión a realizar como el factor de promoción de empleo, se valoraron por la Administración en función pura y exclusivamente de la Sociedad Agraria de Transformación, sin tener para nada en cuenta a la otra entidad, debiendo, por tanto, referirse el cumplimiento de condiciones únicamente a aquélla» (RJ 1998/5946).

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de septiembre de 2009, concluye que en caso de una fusión debe de analizarse nuevamente la idoneidad del titular, *pues lo contrario podría suponer admitir en un expediente a una empresa que, de haber presentado inicialmente la solicitud, la misma se habría desestimado, lo que supondría un claro fraude de ley*.

El RLGS (art. 68) ha dado el paso de formular explícitamente esta exigencia: *«La realización de la actividad subvencionada es obligación personal del beneficiario sin otras excepciones que las establecidas en las bases reguladoras, dentro de los límites fijados en el artículo 29 de la Ley General de Subvenciones y en este Reglamento»;* mientras que la Ley lo único que prohíbe de forma expresa es lo que denomina «subcontratación».

La prohibición de la subcontratación se formula en un precepto cuya aplicación ha planteado no pocas incógnitas en la práctica administrativa, comenzando por el significado del término empleado. Lo que la LGS llama impropiamente «subcontratación» –pues no hay una previa contratación– está definida en el apartado 1 del artículo 29 LGS, mediante una formulación positiva y otra negativa. La subcontratación, a tenor de lo previsto en el primer inciso de este precepto, consiste en concertar con terceros la ejecución, ya sea total, ya parcial, de la actividad

que constituye el objeto de la subvención. De los términos de este precepto se desprende, por tanto, el dato esencial que servirá para definir la subcontratación: para ser considerada como tal la actividad subcontratada debe ser la misma que constituye el objeto de la subvención, de manera que la subcontratación no es otra cosa que la asunción por un tercero del deber de realizar la actividad, que en principio debería ser hecha directamente por el beneficiario, en virtud de un negocio jurídico entre este y el «subcontratista».

Por su parte, el segundo inciso de este precepto determina, en forma negativa, que no se considerará subcontratación la contratación de los gastos en que tenga que incurrir el beneficiario para realizar por sí mismo la actividad subvencionada. Y precisamente por esta causa, la propia ley prevé que los gastos que realice el subcontratista, al ejecutarla, deberán respetar *«los límites que se establezcan en la normativa reguladora de la subvención en cuanto a la naturaleza y cuantía de gastos subvencionables» (art. 29.6).* Así, por ejemplo, una entidad que recibiera una subvención para impartir un curso de formación, subcontrataría si encargara a otra empresa o entidad la impartición de todo el curso o de un módulo, pero no incurriría en esta situación por la contratación de profesores o la adquisición de los medios didácticos necesarios, pues ello no excluye la realización del curso por sí misma.

Tampoco se ha de confundir la subcontratación con la contrata de cualquier colaboración externa. Como ha señalado Rodríguez Castaño A. no hay un parámetro legislativo claro para poder dilucidar cuando un contrato de servicios realizado por el beneficiario en relación con la actividad subvencionada es una subcontratación o una adquisición de medios para realizar la actividad por sí (3). No obstante, aunque su frontera es difusa son figuras que deben diferenciarse. En efecto, mientras que en la subcontratación, prohibida salvo excepciones, existe identidad entre la actividad subvencionada y la subcontratada, puesto que el tercero realiza dicha actividad en lugar del beneficiario de la subvención sustituyéndolo, en la colaboración externa la ejecución de la actividad sigue siendo asumida por el beneficiario, sin perjuicio de que para poder realizarla necesite la prestación, por terceros, de determinados servicios. En suma, en la subcontratación un tercero sustituye al beneficiario en la realización de la actividad subvencionada, mientras que en la colaboración externa le auxilia. En este sentido, el citado autor ofrece las siguientes reglas de delimitación: «cuando la actividad es realizada a riesgo y ventura del beneficiario, es decir, cuando éste resulte responsable frente a tercero a quienes podría afectar la realización de la actividad

(3) En este sentido, Rodríguez Castaño, A., en «Los sujetos de la relación jurídica. Órgano concedente, beneficiarios y entidades colaboradoras. La subcontratación», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M. y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. 2023, p. 409.

(v gr. terceros que pudieran sufrir daños) no existe subcontratación aunque se haya contratado algún servicio para realizar las actuaciones». Tampoco va haber subcontratación cuando la persona contratada actúe dentro del ámbito de organización y dirección del empresario».

En el plano formal, mientras que la subcontratación se regula en el citado art. 29, las colaboraciones externas quedarán enmarcadas en el artículo 31 de la misma ley, que se ocupa de los gastos subvencionables, y más específicamente en alguno de los supuestos contemplados en el apartado 7 del mismo precepto, que incluye expresamente entre los gastos subvencionables los gastos de asesoría jurídica o financiera, así como los gastos periciales, si están directamente relacionados con la actividad subvencionada y son indispensables para la adecuada preparación o ejecución de la misma, aunque éstos no agotan los posibles supuestos de gastos subvencionables en concepto de consultoría y otros servicios.

Finalmente, cabe plantearse si el citado artículo 29 LGS excluye de la consideración de subcontratación cualesquiera contratos que tengan por objeto la realización de actividades que no forman parte de la actividad habitual del beneficiario. La respuesta, en nuestro criterio, ha de ser afirmativa, puesto que la obligación de ejecutar la actividad por sí y la concesión de la subvención *intuitu personae* no llegan hasta el extremo de exigir del beneficiario la ejecución de actividades para las que no esté capacitado jurídica o profesionalmente, y sin que, por tanto, en su ejecución desempeñen un papel esencial las características personales del beneficiario. A título de ejemplo, no resultaría razonable que a una entidad benéfico-docente que recibiera una subvención para construir un colegio, se le prohibiera «subcontratar» la construcción. Consecuentemente, en estos casos, la contratación que se realizara no quedaría sometida a la regulación de la subcontratación, sino a las reglas de subvencionalidad contempladas en el artículo 31 de la LGS.

La prohibición de la subcontratación, motivada sin duda por experiencias que demandaban poner coto a prácticas no deseables, lo que persigue es evitar que el beneficiario se convierta en un simple intermediario o gestor financiero desvinculado de la actividad que justifica la subvención.

Aparte del supuesto excepcional contemplado en la disposición adicional 9.ª LGS (4), la prohibición de subcontratar no siempre se aplica de manera absoluta. Será absoluta cuando dé lugar a un encarecimiento. *«En ningún caso podrán*

(4) Como supuesto excepcional, la disposición adicional 9.ª LGS en su apartado 3, prevé que «en el régimen de ayudas y gestión del Plan de consolidación y competitividad de la pequeña y mediana empresa, cuando el beneficiario pueda, de acuerdo con la normativa reguladora, concertar con terceros la ejecución total o parcial de la actividad subvencionada, la subcontratación estará sujeta, en su caso, y sin necesidad de autorización de la entidad concedente, a que se aporte al expediente de solicitud una relación de contratos celebrados, y cuando se trate

subcontratarse actividades que, aumentando el coste de la actividad subvencionada, no aporten valor añadido al contenido de la misma». También revisten carácter absoluto, «en ningún caso», los siguientes supuestos que se recogen en el apartado 7 del artículo 29:

«– Personas o entidades incursas en alguna de las prohibiciones del artículo 13 de esta Ley.

– Personas o entidades que hayan percibido otras subvenciones para la realización de la actividad objeto de contratación.

– Personas o entidades solicitantes de ayuda o subvención en la misma convocatoria y programa, que no hayan obtenido subvención por no reunir los requisitos o no alcanzar la valoración suficiente.»

Con estas prohibiciones se pretende prevenir fraudes que permitan que acceda a la condición de beneficiario «de hecho» aquél que legalmente carece del derecho a ello.

Ahora bien, salvadas en todo caso las expresadas prohibiciones, la Ley permite que la normativa reguladora excepcione la regla general y que, en consecuencia, el beneficiario pueda subcontratar la actividad «total o parcialmente»; no obstante, va a establecer también el marco dentro del cual puede quedar autorizada la subcontratación, así como unas normas supletorias para el caso de que la normativa en cuestión no haya previsto ciertos extremos.

El referido marco viene configurado mediante unas restricciones, bien de orden cuantitativo, bien de orden cualitativo. En el primer aspecto, la Ley quiere que se fijen unos límites cuantitativos a la subcontratación, límites que en principio corresponderá fijar a las bases, pero para el supuesto de que, autorizada la subcontratación no figure dicho límite, con carácter supletorio se establece que el beneficiario sólo podrá subcontratar hasta un porcentaje que no exceda del 50 por 100 del importe de la actividad subvencionada (art. 29.2 LGS), expresión que, en estrictos términos gramaticales, hace referencia no al importe de la subvención sino al de la actividad que con la subvención se financia. Sobre este extremo el RLGS precisa que *«si las bases reguladoras permitieran la subcontratación sin establecer límites cuantitativos el beneficiario no podrá subcontratar más del 50 por 100 del importe de la actividad subvencionada, sumando los precios de todos los subcontratos»* (art. 68.1).

De otra parte, cuando la actividad que se pretende subcontratar exceda del 20 por 100 del importe de la subvención y dicho importe sea superior a 60.000 euros, la subcontratación, según dispone el artículo 29.3 de la LGS, estará sometida al

---

de personas o entidades vinculadas se presente con la solicitud de la ayuda una declaración de vinculación con terceros».

cumplimiento de dos requisitos: la autorización previa por la entidad concedente de la subvención y la formalización del contrato por escrito. Estos dos requisitos no actúan de forma alternativa, sino acumulativa. En relación con ello, el apartado 4 del mismo artículo prohíbe el fraccionamiento de un contrato cuando el mismo tenga por objeto disminuir su cuantía y eludir así los límites cuantitativos antes reseñados (5).

Como restricciones de carácter subjetivo se establecen las siguientes:

– Intermediarios o asesores en los que los pagos se definan como un porcentaje de coste total de la operación, a menos que dicho pago esté justificado con referencia al valor de mercado del trabajo realizado o los servicios prestados.

– Personas o entidades vinculadas con el beneficiario, salvo que concurran las siguientes circunstancias:

  1.ª Que se obtenga la previa autorización expresa del órgano concedente.

  2.ª Que el importe subvencionable no exceda del coste incurrido por la entidad vinculada. La acreditación del coste se realizará en la justificación en los mismos términos establecidos para la acreditación de los gastos del beneficiario.

La concreción de los supuestos en los que se considera que existe vinculación se ha llevado a cabo por el RLGS, que en su artículo 68.2 dispone:

*«A efectos de lo dispuesto en el artículo 29.7.*d) *de la Ley General de Subvenciones, se considerará que existe vinculación con aquellas personas físicas o jurídicas o agrupaciones sin personalidad en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

a) *Personas físicas unidas por relación conyugal o personas ligadas con análoga relación de afectividad, parentesco de consanguinidad hasta el cuarto grado o de afinidad hasta el segundo.*

b) *Las personas físicas y jurídicas que tengan una relación laboral retribuida mediante pagos periódicos.*

(5) El apartado 3 del art. 29 de la LGS plantea un problema interpretativo, ya que debe determinarse si cuando fija el importe cuantitativo de la «actividad concertada con terceros» se está refiriendo a toda la actividad subcontratada o a cada subcontrato. La solución viene dada por lo dispuesto en las letras *a)* y *b)* de este mismo artículo y apartado, que aluden al «contrato» en singular, de lo que se infiere que los límites mínimos, absoluto y relativo, que dan lugar a la necesidad de obtener la autorización para subcontratar se refieren a cada subcontrato y no a la actividad total subcontratada (como hemos defendido en anteriores ediciones de esta obra).

c) *Ser miembros asociados del beneficiario a que se refiere el apartado 2 y miembros o partícipes de las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el apartado 3 del artículo 11 de la Ley General de Subvenciones.*

d) *Una sociedad y sus socios mayoritarios o sus consejeros o administradores, así como los cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad o de afinidad hasta el segundo.*

e) *Las sociedades que, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, reguladora del Mercado de Valores, reúnan las circunstancias requeridas para formar parte del mismo grupo* (6).

f) *Las personas jurídicas o agrupaciones sin personalidad y sus representantes legales, patronos o quienes ejerzan su administración, así como los cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad o de afinidad hasta el segundo.*

g) *Las personas jurídicas o agrupaciones sin personalidad y las personas físicas, jurídicas o agrupaciones sin personalidad que conforme a normas legales, estatutarias o acuerdos contractuales tengan derecho a participar en más de un 50 por 100 en el beneficio de las primeras.»*

En cuanto a los efectos de la subcontratación hay que señalar que los subcontratistas quedarán obligados sólo ante el beneficiario, «que asumirá la total res*ponsabilidad de la ejecución de la actividad subvencionada frente a la Administración»*. A tal efecto, los beneficiarios quedan responsabilizados, en particular, *«de que en la ejecución de la actividad subvencionada concertada con terceros se respeten los límites que se establezcan en la normativa reguladora de la subvención en cuanto a la naturaleza y cuantía de gastos subvencionables».*

A este respecto, señala Valero Escribano (7) que la interpretación de los términos *«naturaleza y cuantía»* es controvertida, pero entiende que la única forma de dotar de contenido a la previsión del citado precepto es considerar que la LGS sitúa a los subcontratistas en una posición análoga a la de los beneficiario, es decir, en la posición de realizar una actividad de interés público, financiada con fondos públicos, sin poder obtener por ello una compensación superior al coste,

(6) Actual art. 5 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, que en su redacción vigente este artículo se remite a su vez al art. 42 del Código de Comercio.

(7) Valero Escribano, J.I., en «Régimen de financiación de la actividad subvencionada. Gestión y justificación de subvenciones.», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M. y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. 2023. p. 477.

por lo que entiende que sólo serían subvencionables los gastos efectivos en los que incurra el subcontratista (nunca el beneficio normal de mercado derivado de su actividad que, por su *naturaleza,* no sería subvencionable) y respetando los límites que, respecto a determinados conceptos de costes –como puede ser el caso de los costes indirectos–, u otros gastos no subvencionables, vengan impuestos por las bases reguladoras o por la normativa subvencional (5BIS).

En este sentido podemos citar la STS 1.269/2020, de 7 de octubre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª, que al resolver sobre el alcance del control que puede desplegarse sobre el beneficiario declara, en casación para la unificación de doctrina, *«que cuando la actividad subvencionada se ejecuta mediante subcontratación con una entidad vinculada, el control sobre el beneficiario se puede extender a la acreditación y justificación de los costes reales en que ha incurrido la entidad subcontratada y no sólo a que los costes respondan a precios normales de mercado».*

En suma, la relación jurídica subvencional entre la Administración concedente y el beneficiario se conserva y permanece ajena a la relación del beneficiario con el subcontratista. No obstante, esta última no es del todo ajena a la primera, pues los contratistas estarán sujetos al deber de colaboración previsto en el artículo 46 de esta Ley para permitir la adecuada verificación del cumplimiento de dichos límites. En particular, a tenor del artículo 68.3 del Reglamento, *«la Administración podrá comprobar, dentro del período de prescripción, el coste así como el valor de mercado de las actividades subcontratadas al amparo de las facultades que le atribuyen los artículos 32 y 33 de la Ley General de Subvenciones».*

De otra parte, en lo que se refiere a la relación contractual entre beneficiario y «subcontratista», aunque de suyo es ajena a la relación jurídica subvencional, los avatares de ésta pueden incidir en aquélla. Como señala Garcés Sanagustín (8), el subcontrato es funcionalmente dependiente del negocio subvencional principal, de modo que si el órgano administrativo concedente altera las condiciones de realización de la actividad subvencionada ello afectará indubitadamente al subcontratista. La revocación de la concesión inicial de la subvención por decisión del órgano concedente o por declaración de nulidad constituye una causa de imposibilidad sobrevenida para el subcontratista, que determinará la resolución del subcontrato (art. 1.184 CC). Si la extinción es producida por causa imputable al beneficiario, el subcontratista podrá accionar contra éste por la resolución contractual, con el consiguiente resarcimiento de daños y perjuicios (art. 1.124 CC). También cabe una incidencia indirecta y, en principio, beneficiosa de la relación subvencional. En efecto, la LGS, como regla general, únicamente considera

(8) Véase M. Garcés Sanagustín: «Curso *online* sobre la Ley General de Subvenciones». Tema 9. Campus virtual IEF, 8.ª ed., 2008.

gasto subvencionable el gasto efectivamente pagado antes de la finalización del período de justificación (art. 31.2), lo que supone una garantía de cobro puntual para el subcontratista o, en su defecto, la posibilidad de ser cesionario del derecho de crédito del beneficiario frente a la Administración, según contempla el RLGS en su artículo 83.1.

Por último, señalemos que ni la Ley ni el Reglamento precisan cómo, cuándo ni ante quién ha de acreditarse el cumplimiento por «el contratista» de los requisitos que se le exigen para serlo. Ahora bien, si se considera que el subcontratista sólo se obliga frente al beneficiario y que es éste el que se obliga frente a la Administración, parece lícito deducir que habrá de ser ante el beneficiario ante quien se acredite el cumplimiento de dichos requisitos, sin perjuicio de las facultades de comprobación de la Administración (art. 68.3 RLGS), del mismo modo que es el beneficiario el responsable de la subvencionalidad de los gastos realizados por el «subcontratista».

Finalmente haremos referencia a dos cuestiones que han sembrado dudas en la práctica administrativa para las que no existe un previsión expresa ni en la LGS ni en el Reglamento y que no son otras que, en primer lugar, si el «subcontratista» estará obligado a recabar tres ofertas, tal como prevé el art. 31.3 LGS para los beneficiarios, en caso de que contraten bienes o servicios para realizar la actividad y, en segundo lugar, si, en caso de que se subcontrate una actividad contra las previsiones legales, el beneficiario estará en el deber de reintegrar los fondos o bien, si no los hubiera percibido, si pierde el derecho de cobro.

La respuesta a la primera cuestión entendemos que ha de ser negativa pues, una vez seleccionado correctamente el «subcontratista», a la Administración concedente y al beneficiario le resulta indiferente el importe de los contratos que este haga y nada les autoriza a interferirse en esta cuestión. Cuestión distinta es si el beneficiario debe recabar presupuesto de tres posibles «subcontratistas» a la hora de hacer la selección y la respuesta a esta segunda cuestión parece que ha de ser positiva por aplicación analógica del art. 31.2 LGS, que obliga al beneficiario a recabarlos cuando el importe del gasto subvencionable supere las cuantías de los contratos menores. En todo caso, la Administración, a tenor del art. 68.3 RLGS, siempre podrá comprobar, dentro del período de prescripción, el coste así como el valor de mercado de las actividades subcontratadas al amparo de las facultades que le atribuyen los artículos 32 y 33 de la Ley General de Subvenciones.

Por el contrario, con respecto a la segunda cuestión, la respuesta entendemos que ha de ser afirmativa, pues el incumplimiento del deber de realizar la actividad por sí mismo ha sido considerado por la jurisprudencia causa de reintegro, según hemos visto más atrás, y la subcontratación precisamente se caracteriza porque la actividad no se realiza por el beneficiario de forma personal.

2.3 **Gastos subvencionables**

Gastos subvencionables son aquellos en los que pueden invertirse los fondos objeto de la subvención. Dicho en otras palabras: gasto subvencionable es aquel tipo de gasto que puede ser financiado con los fondos públicos recibidos o comprometidos, atendiendo a sus características, con independencia de que haya de justificarse de una forma o de otra. Se trata de un aspecto que concierne a la «obligación sustantiva» que estamos considerando, es decir, a las condiciones de realización de la actividad, si bien mira a la vertiente financiera, esto es, a la gestión del dinero recibido.

Hasta la aprobación de la LGS no existía en nuestro ordenamiento presupuestario, al contrario que en la normativa comunitaria, ninguna previsión de carácter general sobre los gastos que reunían la condición de subvencionables (elegibles), lo que se traducía en unas prácticas administrativas no uniformes y en una notable inseguridad jurídica para los obligados a justificar. Pues bien, siguiendo el ejemplo de los Reglamentos comunitarios, la nueva Ley dedica un extenso artículo a la cuestión con una regulación tan detallada, que sólo en algún aspecto ha necesitado el complemento del Reglamento.

La regla general sobre subvencionabilidad de los gastos se contiene en el artículo 31 LGS, a tenor del cual para que un gasto tenga esta condición se requiere que cumpla varios requisitos que pueden resumirse así: el tipo de gasto ha de responder indubitadamente a la naturaleza de la actividad subvencionada y resultar estrictamente necesario (aspecto cualitativo), su coste no podrá ser superior al valor de mercado (aspecto cuantitativo), deberá realizarse dentro del plazo marcado por las bases reguladoras y a falta de previsión antes de que finalice el año natural en que se concedió la subvención (aspecto temporal), el gasto deberá estar pagado por el beneficiario, excepto que las bases reguladoras prevean otra cosa, respetando en todo caso el plazo de pago previsto en la normativa sectorial que le sea de aplicación o, en su defecto, los plazos establecidos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (aspecto financiero).

La justificación de la formulación por la Ley de algunos de estos requisitos, como es el caso de los relativos a los aspectos cualitativo y cuantitativo, no requiere de un especial esfuerzo argumental. No obstante, tampoco cabe considerar superflua la previsión legal. En ocasiones el estudio de la admisibilidad de un gasto se ha centrado en aspectos jurídicos, como el de la validez o eficacia de la obligación que lo genera, sin consideración al dato de que, con independencia de que sea exigible y válida dicha obligación del beneficiario, si éste, al contraerla, asume un compromiso superior al valor de mercado, el exceso no debe ser subvencionado. Precisamente a esta finalidad se ordena la comprobación de valores regulada en el art. 33 LGS.

Por el contrario, la exigencia de que el gasto se realice en el plazo que establezcan las bases reguladoras puede presentar problemas cuya solución habrán de darla dichas bases. A éstas competerá [art. 17.3.*i)* LGS] fijar un plazo realista y claro de ejecución del proyecto o actividad, con fijación tanto de la fecha de comienzo como de la final. No obstante, hubiera sido positivo que la propia LGS hubiera establecido que se tomara como fecha inicial del plazo la de presentación de la solicitud, de manera que se aceptara cualquier gasto realizado con posterioridad a dicha fecha sin perjuicio de que, de no obtenerse la subvención, los riesgos quedaran a cargo del solicitante que hubiera decidido iniciar la actividad anticipadamente. De esta forma se evitarían, de una parte, la situación de inseguridad sobre el comienzo del plazo, si las bases no prevén nada al efecto, como es frecuente y, de otra, los retrasos en el comienzo de ciertas actividades en espera de la resolución de concesión.

Por último, la necesidad del pago previo por el beneficiario a sus acreedores no encuentra fácil justificación y presenta no pocos problemas. En efecto, con la realización del gasto el fin de la subvención puede considerarse alcanzado aunque el pago se demore y es incluso razonable que se concierte con los acreedores demorar el pago hasta el cobro de la subvención, salvo en aquellos supuestos en que resulten legalmente aplicables plazos especiales para el pago. Dichos problemas se han mitigado, en parte, con un flexible desarrollo reglamentario, que permite, dentro de ciertas condiciones, la ampliación del plazo para justificar, según hemos de ver más adelante, y que considera realizado el pago, «a efectos de su consideración como subvencionable», con la cesión del derecho de cobro de la subvención a favor de los acreedores por razón del gasto realizado o con la entrega a los mismos de un efecto mercantil, garantizado por una entidad financiera o compañía de seguros (art. 83 RLGS). En todo caso, conviene precisar que para que el gasto sea subvencionable no se exige que el pago sea previo a la finalización del plazo para realizar la actividad sino a la finalización del plazo para justificar, además de que quedará una vez más en manos de las bases reguladoras apartarse de la regla del pago previo.

En relación con este requisito de pago efectivo, la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo ha determinado, en Sentencia 105/2021, de 28 de enero, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª, que *«salvo previsión expresa de las bases de la convocatoria de subvenciones, no se pueden aplicar los fondos constitutivos de la subvención mediante la compensación de deudas entre el beneficiario de la subvención y los proveedores de bienes o servicios suministrados para el desarrollo de la actividad o el proyecto subvencionado».*

Asimismo, ha determinado en Sentencia 435/2022, de 7 de abril, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª, que en aquellos supuestos en los que se empleen cheques u otros documentos mercantiles para el pago, la interpretación conjunta de los arts. 31.2 LGS y 1.170 CC debe realizarse en el sentido de que

el pago puede entenderse realizado *«en la fecha en que se produce la entrega del efecto si hay constancia de que los sujetos intervinientes atribuyeron a dicha entrega efectos liberatorios, con independencia de que, por causas ajenas a la voluntad de quien ha entregado el efecto, el acreedor que lo recibe tarde luego en presentarlo al cobro».*

Finalmente, recuerda el Tribunal Supremo, en Sentencia 575/2022, de 17 de mayo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª, que el principio de proporcionalidad también resulta aplicable respecto al pago en plazo de las actividades subvencionadas, si bien es preciso estar a las circunstancias concurrentes en cada caso, dado que se trata de un ámbito esencialmente casuista.

Junto a los requisitos comunes que derivan de la regla general se establecen en la LGS una serie de normas especiales aplicables a gastos merecedores de una atención singular por resultar dudosa su admisibidad o por su mayor importancia cuantitativa. Los supuestos contemplados se exponen a continuación:

a) *Gastos de superior cuantía*

Cuando el importe del gasto subvencionable supere las cuantías establecidas en la Ley de Contratos del Sector público para el contrato menor (en la actualidad, 40.000 euros, cuando se trate de contratos de obra, o 15.000 euros, cuando se trate de otros contratos –art. 118–) el beneficiario deberá solicitar como mínimo tres ofertas de diferentes proveedores, con carácter previo a la contracción del compromiso para la obra, la prestación del servicio o la entrega del bien, salvo que por sus especiales características no exista en el mercado suficiente número de entidades que los realicen, presten o suministren, o salvo que el gasto se hubiere realizado con anterioridad a la subvención.

La elección entre las ofertas presentadas, que deberán aportarse en la justificación o, en su caso, en la solicitud de la subvención, se realizará conforme a criterios de eficiencia y economía, debiendo justificarse expresamente en una memoria la elección cuando no recaiga en la propuesta económica más ventajosa.

Si siendo preceptiva la solicitud de varias ofertas, estas no se aportaran o la adjudicación hubiera recaído, sin adecuada justificación, en una que no fuera la más favorable económicamente, el órgano concedente podrá recabar una tasación pericial del bien o servicio, siendo de cuenta del beneficiario los gastos que se ocasionen. En tal caso, la subvención se calculará tomando como referencia el menor de los dos valores: el declarado por el beneficiario o el resultante de la tasación (art. 83.2 RLGS).

b) *Adquisición, construcción, rehabilitación y mejora de bienes inventariables*

En el supuesto de adquisición, construcción, rehabilitación y mejora de bienes inventariables, es decir, bienes destinados a servir de forma duradera en el desarrollo de la actividad del beneficiario, se seguirán las siguientes reglas, según los apartados 4 y 5 del artículo 31 LGS:

«Las bases reguladoras fijarán el período durante el cual el beneficiario deberá destinar los bienes al fin concreto para el que se concedió la subvención, que no podrá ser inferior a cinco años en caso de bienes inscribibles en un registro público, ni a dos años para el resto de bienes.

En el caso de bienes inscribibles en un registro público, deberá hacerse constar en la escritura esta circunstancia, así como el importe de la subvención concedida, debiendo ser objeto estos extremos de inscripción en el registro público correspondiente.»

Desde el punto de vista de la justificación de estos gastos se van a distinguir dos momentos o fases, correlativos a sendos deberes de los beneficiarios: primero se producirá una justificación basada en la documentación acreditativa del gasto realizado y después una justificación definitiva, que tendrá por objeto acreditar el empleo del bien en su destino durante el período fijado. Para el cobro será suficiente la primera, siendo la consecuencia de un incumplimiento en la segunda, el reintegro de los fondos.

Ni la regulación legal ni la reglamentaria concretan a qué registros públicos se hace referencia: de la propiedad, de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento, de la propiedad intelectual, mercantil, de la Jefatura de Tráfico… Como quiera que el precepto se refiere a bienes inventariables e inscribibles, una primera delimitación vendrá dada por la naturaleza del bien. Habrá que descartar aquellos bienes que no pueden ser objeto de inscripción y aquellos registros que no están llamados a la inscripción de cargas de esta naturaleza. Pero con ello no se hace más que acotar mínimamente el problema. Para Silva Urien la LGS está pensando en el Registro de la Propiedad, lo cual no parece ser una interpretación suficientemente fundada en el texto legal (9). Más convincente resulta el criterio de Morales Plaza y Rubio González (10) que, a partir de las consecuencias que, en caso de incumplimiento de la obligación de destino, señala el art. 31.4 b LGS, de las que exime al tercero protegido por la

(9) Véase I. Silva Urien: Colaboración en la obra *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones,* Lex Nova, 2005, p. 266.

(10) Véase Morales Plaza y Rubio González, «Régimen de financiación de la actividad subvencionada. Gestión y justificación de subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M. y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2011, p. 440.

fe pública registral, entienden que el legislador se está refiriendo al Registro de la Propiedad y al Registro de Bienes Muebles, pero no a los registros meramente administrativos que no producen efectos de fe pública, como el Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico. Lo que sí parece razonable deducir de la consideración conjunta de los párrafos 2.º del apartado 4 y letra *a)* del apartado 5, es que el objeto de la inscripción registral no es la prohibición de enajenar el bien, a que se refiere el artículo 145 del Reglamento Hipotecario en relación con el artículo 26 del texto refundido de la Ley Hipotecaria, sino su afectación al pago del reintegro que el incumplimiento de la obligación de destino lleva consigo. A estos efectos, los datos que habrán de hacerse constar en la escritura y en la correspondiente inscripción serán la obligación de destino, con expresión de su duración, y el importe de la subvención concedida, que es el importe de la carga. Sin embargo, la afectación de dichos bienes no está condicionada a la anotación registral, pues el bien quedará afecto *«cualquiera que sea su poseedor, salvo que resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en caso de bienes muebles no inscribibles»*. Con esta segunda previsión, similar a la del artículo 79.2 de la Ley General Tributaria, se consagra una especie de responsabilidad subsidiaria de carácter real que permitirá a la Administración la persecución y realización del bien para resarcirse con su importe. En tal caso, si hubiera anotación registral de la afección podrá la Administración reclamar su pago del adquirente y si no se hace efectivo proceder a la ejecución; por el contrario, si no existiera inscripción y el adquirente no tuviera conocimiento extrarregistral, no le sería oponible la afección.

No obstante, la Dirección General de los Registros y del Notariado, en su Resolución de 4 de mayo de 2009 (BOE núm. 131, de 30 de mayo de 2009), concluye que:

«Aunque la figura que se constituye no es totalmente atípica, pues viene establecida en una Ley como es la Ley General de Subvenciones, pero no lo es menos que el mismo artículo 34.4.b de dicha Ley dice que el bien quedará afecto "al pago del reintegro cualquiera que sea su poseedor salvo que resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral", lo que no se regula en dicha Ley es una figura específica que sirva para, mediante la constancia registral de la afectación, evitar que surja dicho tercero. Por supuesto que puede la Administración (Estatal o Autonómica) constituir garantías para asegurarse el cumplimiento de la finalidad de la subvención, cualquiera que sea el titular de la finca, pero la garantía deberá ser, bien una ya existente (hipoteca o condición resolutoria), bien una nueva pero cuyos perfiles y eficacia deben estar perfectamente delimitados, como anteriormente se ha dicho».

El incumplimiento de la obligación de destino se producirá obviamente cuando el bien no se emplee en la finalidad para la que se concedió la financiación pública, pero la Ley establece la presunción, que a tenor de los términos empleados ha de considerarse *iuris et de iure* («se producirá en todo caso»), de que el destino se incumple con la enajenación o el gravamen del bien.

Dicha obligación de destino no se considerará incumplida cuando:

«– Tratándose de bienes no inscribibles en un Registro público, fueran sustituidos por otros que sirvan en condiciones análogas al fin para el que se concedió la subvención y este uso se mantenga hasta completar el período establecido, siempre que la sustitución haya sido autorizada por la Administración concedente.

– Tratándose de bienes inscribibles en un Registro público, el cambio de destino, enajenación o gravamen sea autorizado por la Administración concedente. En este supuesto, el adquirente asumirá la obligación de destino de los bienes por el período restante y, en caso de incumplimiento de la misma, del reintegro de la subvención.»

c) *Gastos de amortización de bienes inventariables*

El gasto de amortización de un bien inventariable, desde una perspectiva económica, es un gasto efectivo y real, por cuanto refleja el importe de la depreciación de los bienes utilizados en la gestión de la actividad subvencionada, pero al no dar lugar a un pago, no siempre se ha visto como un gasto merecedor de subvención; no obstante, la Ley declara, como criterio general, su consideración como subvencionable, aunque deja una vez más a las bases reguladoras un amplio margen de discrecionalidad para que establezcan las *«reglas especiales que se consideren oportunas en materia de amortización de los bienes inventariables».* Serán, en definitiva, dichas bases las que digan la última palabra sobre si se subvencionan o no tales gastos, y los límites de admisibilidad del gasto, en su caso. No obstante, la Ley establece un marco mínimo. En primer lugar, no serán subvencionables si la compra del bien que se amortiza fue financiada con una subvención. Condición obvia ya que, de lo contrario, se produciría una doble financiación. También se requiere que la amortización se calcule de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, lo que puede llevar a soluciones no siempre uniformes, dada la diversidad de criterios contables al respecto. En todo caso no sería admisible, pues contravendría dichas normas, un cambio de criterio de amortización en un determinado ejercicio con la finalidad de incrementar el gasto subvencionable. La tercera condición que impone la Ley es que el coste se refiera exclusivamente al período subvencionable, de manera

que no cabría imputar gastos de amortización de períodos anteriores no contabilizados en el ejercicio en el que la amortización debió practicarse.

d) *Gastos financieros, gastos de asesoría jurídica o financiera, gastos notariales y registrales y gastos periciales para la realización del proyecto subvencionado y los de administración específicos.*

La Ley permite la subvencionalidad de estos gastos pero adopta un criterio restrictivo: se requiere previsión en las bases reguladoras, que estén directamente relacionados con la actividad subvencionada y que sean indispensables para la adecuada preparación o ejecución de la misma. El precepto se completa con la exclusión expresa de algunos de ellos. En ningún caso serán gastos subvencionables:

– Los intereses deudores de las cuentas bancarias.
– Intereses, recargos y sanciones administrativas y penales.
– Los gastos de procedimientos judiciales (11).

e) *Tributos*

No son subvencionables los impuestos personales sobre la renta (Impuesto sobre la renta de las personas físicas e Impuesto sobre Sociedades) ni los impuestos indirectos cuando sean susceptibles de recuperación, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y del Impuesto General Indirecto Canario (IGI). Es decir, estos últimos no serán subvencionables en la medida en que sean recuperables; por el contrario, lo serán siempre que constituyan costo para el beneficiario, o lo que es igual, en tanto en cuanto no tengan el carácter de deducibles para éste, pues de serlo el impuesto sería recuperable. Dicho en otras palabras, las empresas, personas o entidades que soportan IVA en sus adquisiciones pero que no repercuten IVA en su facturación pueden deducírselo como gasto subvencionable, por cuanto para ellas el IVA es un mayor costo. Por el contrario, aquellas que repercuten el IVA a terceros se reintegran de él al cobrar sus facturas o al devolvérselo la Administración tributaria, si es mayor el IVA

(11) El Tribunal Supremo en Sentencia de 7 febrero 2008 (RJ 2008\981) estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo deducido contra el Real Decreto 613/2006, de 19 mayo, por el que se conceden subvenciones a determinadas asociaciones de consumidores afectadas por la situación de la empresas «Afinsa Bienes Tangigles, SA» y «Forum Filatélico, SA» y lo anula parcialmente, declarando la nulidad de pleno derecho de las subvenciones otorgadas para «contribuir a la financiación de los gastos originados por el apoyo a la representación y de defensa de los intereses y derechos de los afectados».

soportado que el repercutido. Por este motivo en estos casos el IVA soportado no se les subvenciona, ya que en caso de que se le subvencionara obtendría un lucro, pues por una parte lo percibiría de sus clientes y por otra, supuestamente, de la Administración vía subvención.

Así pues, en el caso del IVA, para valorar la elegibilidad habrá que determinar si la actividad que desarrolla la entidad beneficiaria está exenta o no y si se realiza por uno de los sujetos que Ley 37/1992 del IVA considera a efectos de gozar de la exención (v. gr. un organismo o entidad de carácter social de las relacionadas en el precepto que reconoce la exención) (12). Pero además, en el plano formal, habrá que acreditar que las facturas pagadas van referidas a adquisiciones y servicios empleados en la realización de un proyecto comprendido en la exención (13).

La referencia del precepto a que el tributo es gasto subvencionable cuando el beneficiario de la subvención los abona efectivamente no resulta fácil de apreciar si se considera la forma de liquidación y pago de los citados impuestos indirectos. En principio, parece que puede considerarse cumplido el requisito del abono con el pago de la factura en la que se repercuta el correspondiente impuesto indirecto (IVA, IGIC, IPSI, Impuestos especiales) al proveedor.

Puede presentar un problema para la determinación de la subvencionalidad, la regla de prorrata a la que están sujetos determinados beneficiarios. Los contribuyentes sujetos a esta regla, como consecuencia de realizar al mismo tiempo actividades sujetas y exentas del IVA, están obligados a soportar IVA, del que solo una parte es recuperable: la que corresponda a las actividades no exentas. En tal

---

(12) A partir de las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos para 2013 en la Ley del IVA, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos establecidos en el art. 20.3 de la Ley del IVA se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación como tales por la Administración tributaria, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso. En caso de que la acreditación resulte dudosa siempre podrá solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social, aunque ello no sea imprescindible para tener derecho a la exención.

(13) En este sentido la Audiencia Nacional en sentencia de 18 de noviembre de 2009 en el FJ 16 manifiesta: «La Sala rechazó en la Sentencia de 22 de julio de 2009 como prueba de la imposibilidad de repercutir el IVA soportado la aportación, por un lado, de un dictamen del Servicio Jurídico del Estado, que declara que es gasto subvencionable el IVA soportado por entidades que desarrollan actividades en beneficio de terceros, sin recibir contraprestación de éstos y, por tanto, sin posibilidad de repercutirlo; además la actora aporta la resolución del Subdirector General de Impuesto sobre el Consumo, del Ministerio de Economía y Hacienda, que se pronuncia en términos semejantes. Sin embargo la Sala ha entendido que tales documentos se refieren con carácter general a entidades que desarrollan actividades en beneficio de terceros, pero no justifican que la recurrente, en concreto, se encuentre exenta de dicho impuesto». (ROJ SAN 5024/2009).

caso, sólo la parte que no fuera deducible será subvencionable. Pero la determinación de esta parte, si se está en prorrata general, sólo se conocerá con exactitud al final del año cuando se determine el porcentaje definitivo de prorrata. Esta circunstancia está conduciendo en la práctica administrativa a hacer el cálculo definitivo del IVA subvencionable después de cerrado el año, sin perjuicio de que provisionalmente se haga la estimación conforme al porcentaje provisional. Por el contrario, si el beneficiario estuviera en prorrata especial, el IVA sería gasto subvencionable en su integridad o no lo sería en función de que la actividad subvencionada fuera la exenta o no lo fuera.

f) *Costes indirectos*

Los costes indirectos, es decir, los que afectan a varias de las actividades desarrolladas por el beneficiario o los costos de estructura que, sin ser imputables a una actividad concreta, son necesarios para que la actividad subvencionada se lleve a cabo se declaran subvencionables por la Ley, sin que en este caso se requiera previsión al respecto en las bases reguladoras (14). El problema que plantea la subvencionalidad de estos gastos es de orden práctico, por la dificultad de cuantificarlos y delimitarlos, a menos que la entidad beneficiaria lleve una contabilidad de costes o analítica; sin embargo, la llevanza de tal contabilidad no es exigible (SAN de 26 de marzo de 2009). Pues bien, de acuerdo con el artículo 31.9 LGS, los costes indirectos habrán de imputarse por el beneficiario a la actividad subvencionada *«en la parte que razonablemente corresponda de acuerdo con principios y normas de contabilidad generalmente admitidas y, en todo caso, en la medida en que tales costes correspondan al período en que efectivamente se realiza la actividad»*. La indicación de los criterios de reparto de los costes generales o indirectos incorporados forma parte del contenido de la cuenta justificativa (art. 72.2 RLGS). No obstante, el RLGS permite un sistema alternativo para su imputación, que evita las dudas e inseguridad de los criterios contables de imputación, cuya adopción compete a las bases reguladoras y que debe hacerse previos los estudios económicos que procedan. Consiste en *«establecer la fracción del coste total que se considera coste indirecto imputable a la misma, en cuyo caso dicha fracción de coste no requerirá una justificación adicional»* (art. 83.3). En este caso, no será necesaria justificación, como precisa el art. 72 RLGS.

(14) Opinión divergente en relación con la subvencionalidad de las cargas de estructura no imputables a las actividades puede verse VALERO ESCRIBANO, J.I., en «Régimen de financiación de la actividad subvencionada. Gestión y justificación de subvenciones», colaboración en la obra colectiva Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas, dirigida por Garcés Sanagustín, M. y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. 2023. p. 501.

3. JUSTIFICACIÓN DE LA SUBVENCIÓN

La justificación o rendición de cuentas es un deber de todo aquel que administra fondos ajenos, que reviste especial intensidad cuando dichos fondos son públicos. Y éste es el carácter de los fondos subvencionales, al menos en su origen.

El término justificar equivale a acreditar. En el ámbito presupuestario, la justificación del gasto tiene por finalidad propia acreditar su realización. Pero una vez más la justificación de la subvención ofrece peculiaridades con respecto al gasto real.

3.1 **Normas comunes**

Las peculiaridades que la justificación de la subvención presenta con respecto al gasto real, es decir, con respecto al que deriva de los bienes y servicios o, en general, de las prestaciones que recibe la Administración, ha obligado a que la LGS y el RLGS le dediquen especial atención. Nos ocuparemos, en primer lugar, de las normas que son comunes para estudiar después las distintas modalidades o formas de justificación admisibles.

3.1.1 La carga de la prueba de la aplicación de los fondos

La premisa sobre la que se articula el sistema de justificación, aunque no se formula de forma expresa en la Ley, es que la carga de la prueba de la aplicación de la subvención a sus fines corresponde al perceptor de los fondos, de tal manera que cuando no se acredita se presume que la actividad no se ha realizado. Éste y no otro es el motivo por el que las consecuencias de no justificar (obligación formal) son sustancialmente las mismas que las que derivan de no realizar la actividad (obligación sustantiva). Como afirma la STS de 30 junio 2003 (RJ 2003/4590) la prueba de que las condiciones establecidas para el disfrute de las subvenciones han sido cumplidas corresponde al beneficiario de éstas, en cuyo perjuicio corre, por tanto, la ausencia o insuficiencia de dicha prueba (FJ 3). Y en el mismo sentido, el Tribunal de Cuentas en sentencia de la Sala de Justicia de 31 de marzo de 2000 afirma: *«La carga de probar que la percepción de la subvención estaba justificada porque se había realizado la actividad subvencionada, corresponde a quien tenía la obligación de justificar la realización de la actividad o el cumplimiento de los requisitos que determinan su concesión, es decir, a las empresas demandadas, sin que pueda desplazarse dicha carga de probar al demandante».*

3.1.2 Órgano ante el que ha rendirse la justificación

Una peculiaridad significativa de la justificación de las subvenciones se refiere al órgano ante el que se ha de rendir la cuenta. La LGS sustituye el anterior sistema de rendición directa de cuentas al Tribunal por el beneficiario por la justificación ante la Administración concedente (art. 14.2), correspondiendo a ésta la rendición de cuentas al Tribunal, sin que ello exima de una eventual responsabilidad contable a los perceptores (DA 1.ª LGS). El beneficiario no revestirá, por tanto, la condición de cuentadante en sentido formal, al no estar obligado a presentar cuentas al Tribunal, pero conserva su condición de cuentadante en sentido material, en cuanto maneja fondos de origen público y ha de responder de su administración (15).

3.1.3 Obligados a justificar

La obligación de justificar recae, como hemos dicho, sobre el perceptor de los fondos. Pero, como quiera que existen dos tipos de perceptores, beneficiarios y entidades colaboradoras, uno y otro están en el deber de acreditar su correcto empleo. No obstante, el alcance de este deber es distinto en uno y otro como distintas son las obligaciones que asumen. Según el artículo 14 *b)* LGS es obligación del beneficiario «*justificar ante el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención*» y a tenor del art. 15.1 LGS es obligación de las entidades colaboradoras, entre otras, *«justificar la entrega de los fondos percibidos ante el órgano concedente de la subvención y, en su caso, entregar la justificación presentada por los beneficiarios».*

La obligación de justificar se hace extensiva a los miembros de las entidades asociativas previstas en el apartado 2 (miembros asociados de la persona jurídica beneficiaria) y a los de las agrupaciones sin personalidad previstas en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 11 de la LGS (miembros de la agrupación beneficiaria), que *«vendrán obligados a cumplir los requisitos de justificación respecto de las actividades realizadas en nombre y por cuenta del beneficiario».* No obstante, la justificación la rinde ante la Administración el beneficiario (la entidad asociativa o agrupación) y no cada asociado o miembro (art. 30.6 LGS).

---

(15) Sobre el concepto material y formal de cuentadante puede verse J. Pascual García y A. R. Rodríguez Castaño:
«Régimen Jurídico del Gasto Público: Presupuestación, Ejecución y Control», ed. *Boletín Oficial del Estado,* 2018, p. 882.

3.1.4 Objeto de la justificación

Otra peculiaridad de la justificación de las subvenciones radica en el objeto, al que se refieren varios preceptos legales. A tenor de la LGS, el objeto de la justificación es acreditar la *«realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad»* de la subvención [art. 14.1.*b)*], *«el cumplimiento de las condiciones impuestas y de la consecución de los objetivos previstos en el acto de concesión»* (art. 30.1), y la *«aplicación de los fondos percibidos»* [art. 17.*i)*]. A partir de estas previsiones legales, en el deber de justificar puede apreciarse una vertiente material (acreditar la actividad) y una vertiente financiera (acreditar el gasto realizado con los fondos recibidos). Ambas vertientes son complementarias y la ausencia de cualquiera de ellas es determinante por sí sola para generar el deber de reintegro, pues la carga de la prueba tanto de la realización de la actividad como del gasto compete al perceptor de los fondos.

De otra parte, el deber de acreditar la realización de la actividad se extiende a la prueba de que se han cumplido todas las condiciones impuestas en el acuerdo de concesión y de que se han alcanzado los objetivos. Así, a título de ejemplo, en una subvención para realizar una inversión en la que el beneficiario asume el compromiso de crear unos determinados puestos de trabajo, no será suficiente con que se aporten facturas o documentos probatorios de que la inversión o gasto se realizó sino que también habrá de probarse que se generó el empleo, lo cual requiere de otros medios probatorios; con sólo la acreditación de la realización de la actividad no queda cumplido el deber de justificar. Si, realizada ésta, hubiera un sobrante de fondos el derecho de cobro se limitará al importe efectivamente gastado o, de haber sido percibidos anticipadamente, procederá el reintegro del sobrante.

3.1.5 Plazo de justificación

Otra cuestión que es objeto de una regulación común a las distintas formas de justificación es la relativa al plazo. Su determinación es uno de los extremos de necesaria inclusión en las bases reguladoras, constituyendo igualmente una cláusula obligada del convenio de colaboración a suscribir con las entidades colaboradoras, cuando éstas intervengan en la gestión o distribución de los fondos. A falta de previsión, la presentación de la justificación se realizará, como máximo, en el plazo de tres meses desde la finalización del plazo para la realización de la actividad (art. 30.2 LGS).

El órgano concedente de la subvención podrá otorgar, salvo precepto en contra contenido en las bases reguladoras, una ampliación del plazo establecido para la presentación de la justificación, que no exceda de la mitad de mismo y siempre que con ello no se perjudiquen derechos de tercero (art. 70 RLGS).

Transcurrido el plazo establecido de justificación sin haberse presentado la misma ante el órgano administrativo competente, éste requerirá al beneficiario para que en el plazo improrrogable de quince días sea presentada. La falta de presentación de la justificación en el plazo establecido llevará consigo la exigencia del reintegro y demás responsabilidades establecidas en la Ley General de Subvenciones. La presentación de la justificación en el plazo adicional de quince días no eximirá al beneficiario de las sanciones que, conforme a la Ley General de Subvenciones, correspondan (art. 70.3 RLGS).

3.1.6 Subsanación de defectos

Según dispone el artículo 71.2 RLGS, cuando el órgano administrativo competente para la comprobación de la subvención aprecie la existencia de defectos subsanables en la justificación presentada por el beneficiario, lo pondrá en su conocimiento concediéndole un plazo de diez días para su corrección. La invitación a subsanar los defectos no se concibe en el texto reglamentario como una facultad discrecional sino como un deber de la Administración. Con respecto a la calificación de un defecto como subsanable, a falta de precisiones reglamentarias, debe considerarse aplicable la doctrina jurisprudencial en torno al artículo 68 LPAC. En consecuencia, parece que debe primar un criterio antiformalista que, por otra parte, es el que impera en toda la normativa sobre justificación de la LGS y del RLGS. Cuando menos habrán de considerarse subsanables los errores materiales y los aritméticos, pero en todo caso estamos ante un concepto jurídico indeterminado que impide formular una relación exhaustiva de posibles errores. A nuestro entender, debe favorecerse la posibilidad de subsanar cuando no se aprecie una conducta maliciosa en el interesado (STS 104/1997, de 2 de junio) o cuando la subsananción facilite el examen de las cuestiones de fondo (STS de 19/5/98, RJ 4174). Ahora bien, esta interpretación antiformalista no puede llevar a permitir la sustitución de unos documentos por otros distintos ni, en general, a permitir la aportación de documentos generados con posterioridad, pues ello equivaldría a dejar el plazo de justificación indefinidamente abierto. De otra parte, subsanar es cosa distinta de sustituir, pues la subsanación es de la «justificación presentada».

3.2 **Supuestos especiales**

a) *Financiación conjunta*

La financiación de actividades mediante subvenciones concedidas por una Administración, de una parte, y con fondos propios del beneficiario u otras sub-

venciones o recursos, de otra, es un hecho frecuente que la Ley (art. 19) somete a un régimen y condiciones especiales (*cfr.* cap. III, apartado 5). Con respecto a su justificación, la LGS dispone (art. 30.4) que *«cuando las actividades hayan sido financiadas, además de con la subvención, con fondos propios u otras subvenciones o recursos, deberá acreditarse en la justificación el importe, procedencia y aplicación de tales fondos a las actividades subvencionadas»*. Por tanto, no será suficiente con aportar justificantes por el importe de los fondos públicos que se hubieran concedido sino que habrá de acreditarse la totalidad del gasto, sin perjuicio de que se elija de las tres modalidades de justificación aquella que resulte más idónea o incluso una fórmula mixta. Sólo así podrá conocerse si la total financiación es inferior al coste y si se mantiene la proporcionalidad que, en su caso, se hubiera establecido en la aportación de los fondos públicos (arts. 32 y 34 RLGS). Tratándose de actividades cofinanciadas por distintas Administraciones Públicas, deberían adoptarse fórmulas que eviten la doble justificación, lo que no se contempla en la LGS ni en el RLGS. No obstante, el Real Decreto 794/2010, de 16 de junio, por el que se regulan las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional, brinda una solución cuya extensión a otros ámbitos, a través de las bases reguladoras, a las que compete regular la forma de justificación, sería plausible. En efecto, a tenor del art. 33 del citado RD, en estos casos, con independencia de que se presente ante cada Administración una memoria de la actividad, e incluso una misma cuenta o memoria económica, basta con acreditar ante cada órgano concedente exclusivamente los fondos procedentes de la subvención o ayuda por él concedida. *«Respecto del resto de las aportaciones deberá acreditarse únicamente la aplicación de los fondos a las actividades previstas, para lo cual será suficiente la acreditación mediante certificaciones emitidas por el resto de las Administraciones Públicas que hayan financiado el programa, proyecto o actividad».*

b) *Subvenciones* ex post *y premios*

Tienen carácter *ex post* aquellas subvenciones que se otorgan, no para el desarrollo de una actividad futura, sino en consideración a una actividad o comportamiento anteriores a la concesión o a la concurrencia de una situación determinada. La acreditación de estas circunstancias debe tener lugar con anterioridad al otorgamiento. Se tornan así en requisito para la concesión, en lugar de carga u obligación derivada de la misma. Pues bien, estas subvenciones, como es obvio, no requieren otra justificación que su acreditación previa a la concesión, sin perjuicio de los controles que pudieran establecerse para verificar su existencia (art. 30.7 LGS).

Una situación similar se da en los premios educativos, culturales, científicos o de cualquier otra naturaleza, que se otorgan a petición de los interesados. Estos

premios, de conformidad con la disposición adicional 10.ª tienen naturaleza de subvención, si bien sus peculiaridades respecto a otras subvenciones son manifiestas, motivo por el que la LGS habilita para que reglamentariamente se establezca su «régimen especial», régimen que al día de hoy no se ha establecido. Pues bien, la peculiaridad de estas «subvenciones» radica, más que en el procedimiento de concesión, en la justificación, dado que se otorgan en consideración a una situación o actividad que debe valorarse por el órgano concedente en el momento del otorgamiento y que normalmente será independiente del gasto que pueda haber realizado el premiado, que a lo mejor ni se ha producido.

4. MODALIDADES DE JUSTIFICACIÓN DE LA SUBVENCIÓN

La Ley estableció en su artículo 30 que la justificación de la subvención podía adoptar tres modalidades: cuenta justificativa del gasto realizado, acreditación por módulos y presentación de estados contables. En este aspecto ha de reconocerse que fue innovadora con relación a la situación anterior, basada en una aplicación a las subvenciones de las normas sobre justificación del gasto real, no siempre adecuadas a un gasto de transferencia, y en una prolija serie de disposiciones administrativas, algunas de ellas de ínfimo rango, que adolecían por regla general de un excesivo formalismo, como bien pueden atestiguar quienes se han visto obligados a lidiar los problemas que generaba su aplicación tanto del lado de la Administración, gestores e interventores, como sobre todo a los propios beneficiarios. Alguien llegó a afirmar con ironía que el beneficiario de una subvención es un presunto culpable mientras no demuestre lo contrario y a veces incluso aunque lo demuestre, si no lo hace por los estrechos cauces establecidos en las más variadas normas administrativas. Pues bien, tras la aprobación de la Ley y, sobre todo, del RLGS la situación se ha invertido claramente y bien puede decirse que con la nueva reglamentación se va a partir de una presunción de buena fe del beneficiario, constituyendo la prueba más palpable del cambio que puede no ser necesaria la aportación de los justificantes directos del gasto, quedando en poder del beneficiario, aunque a disposición de la Administración obviamente.

De las tres modalidades de justificación que la LGS estableció sólo la primera fue objeto de cierta regulación por la Ley, que en algunos extremos ciertamente es rigurosa; por el contrario, en relación con las otras dos, todo o casi todo, quedó encomendado al Reglamento. Al amparo de la amplia habilitación legal, el RLGS establece seis formas diferentes de justificación de las cuales las tres primeras son variantes de la «cuenta justificativa» y aun podría añadirse una cuarta, de carácter abierto, la regulada en el artículo 72.3 RLGS.

La elección de la modalidad de justificación corresponde a las bases reguladoras dentro del marco establecido por el Reglamento, en el que la cuenta justificativa aparece concebida como el método ordinario, tasándose los supuestos en los que cabe recurrir a las otras dos modalidades.

4.1 **Justificación mediante cuenta justificativa del gasto realizado**

La primera de las formas de justificación, de las tres que menciona el artículo 30 LGS, responde, en cualquiera de sus variantes, al procedimiento tradicional de justificación, y se articula en torno a los justificantes directos del gasto. Lo que ocurre es que, a diferencia de la situación anterior, no siempre va a ser necesario aportar ante el órgano concedente toda la documentación acreditativa, según veremos.

Con independencia de la estructura y demás aspectos formales, de los cuales se ocupa el RLGS, dando lugar a las mencionadas variantes, la LGS contiene algunas previsiones sobre los justificantes, que es necesario considerar de forma previa, junto con el correspondiente desarrollo normativo.

4.1.1 Justificantes directos del gasto. Especial consideración de la factura

Según el artículo 30.2 LGS, la rendición de la cuenta justificativa constituye un acto obligatorio del beneficiario o de la entidad colaboradora, en la que se deben incluir, bajo responsabilidad del declarante, los justificantes de gasto o cualquier otro documento con validez jurídica que permitan acreditar el cumplimiento del objeto de la subvención pública. Por su parte, el artículo 30.3 LGS dispone que *«los gastos se acreditarán mediante facturas y demás documentos de valor probatorio equivalente con validez en el tráfico jurídico mercantil o con eficacia administrativa, en los términos establecidos reglamentariamente».*

Con las anteriores previsiones, la Ley adopta un criterio claramente antiformalista que permite el empleo como justificante de cualquier documento con validez en el tráfico mercantil o dotado de eficacia administrativa con tal que *«permita acreditar el cumplimiento del objeto de la subvención pública».* Por tanto, siempre que acrediten el empleo de los fondos públicos, cabrá justificar mediante facturas, escrituras, contratos, nóminas, libros contables, etc. Todos estos documentos se utilizan en el tráfico mercantil. Ahora bien, su admisibilidad como documentos de valor probatorio está sometida a ciertos requisitos formales. Como afirma el Tribunal de Cuentas en la Sentencia de la Sala de Justicia núm. 16/2004, de 29 de julio, «la justificación, en ningún caso, puede quedar al libre arbitrio del que gestiona y maneja los caudales o efectos públicos, sino

que ha de acomodarse a lo legal y reglamentariamente dispuesto, de suerte que los documentos que sirvan de soporte a los pagos realizados reúnan una serie de requisitos formales pero además, es imprescindible, que quede acreditado que el destino dado a los fondos públicos es el legalmente adecuado y, únicamente en tal caso puede entenderse debidamente cumplida la obligación personalísima de rendir cuentas que incumbe a todo el que tiene a su cargo la gestión de caudales o fondos públicos».

Los medios de prueba son los que se admiten con carácter general a efectos de justificar otras modalidades de gasto público. No obstante, los términos en que se expresa el artículo 30.3 LGS obliga a considerar primeramente los requisitos de validez en el ámbito mercantil o su eficacia administrativa.

De los documentos enunciados el que ofrece mayores garantías a efectos de prueba es, sin duda, la escritura pública, siempre que en la misma quede constancia de la operación mercantil, o civil, en su integridad. Tal sería el caso, por ejemplo, de una escritura en la que quede constancia de la compraventa de un bien inmueble, de su precio y de la entrega. El que en el ámbito fiscal pueda ser exigible adicionalmente una factura, no añade nada a sus efectos probatorios, de manera que en aquellos supuestos en que no intervenga en la operación un empresario o profesional o una sociedad obligada a expedir factura la expedición de la misma no será exigible a efectos de justificación de la subvención.

Sin perjuicio de lo indicado, el documento usual en el tráfico jurídico privado e incluso en el ámbito público para acreditar un gasto es la factura, y quizá por ello es el único que se menciona expresamente en el artículo reproducido. Se imponen, en consecuencia, unas consideraciones sobre este documento.

La factura no es un contrato, pero expresa las prestaciones realizadas por la parte obligada a ello en virtud de un contrato y el importe adeudado. No obstante, la factura por sí sola no es prueba suficiente de ninguna de las dos cosas. Será preciso un albarán conformado por el destinatario que acredite y documente adecuadamente la entrega o prestación y un contrato en el que se hayan fijado las condiciones de precio y forma de pago o, en su defecto, algún documento que exprese la conformidad del deudor con la cantidad, precio y condiciones de pago de la misma. A tal efecto, hay que tener en cuenta que la factura es un documento privado que, de conformidad con el artículo 1.225 CC, si es aceptada y reconocida por su destinatario, adquiere igual fuerza y valor que el de una escritura pública y que, de conformidad con el artículo 1.228 CC, hace prueba contra el que la ha escrito en todo aquello que conste con claridad.

La factura, por tanto, nace como un documento mercantil que cumple una función de importancia en la actividad empresarial, tanto en el plano de la gestión como en el contable, por cuanto constituye el justificante y soporte directo de

los asientos de las operaciones de gasto o ingreso. Con respecto a eventuales requisitos formales, en el ámbito mercantil rige la libertad de forma de manera que producirá efectos siempre que contengan los datos que su naturaleza requiere: emisor, destinatario, operación, importe, fecha… Como requisito formal únicamente es obligatorio que consten los datos de inscripción en el Registro mercantil del empresario emisor sujeto a inscripción (art. 24 CCm). Ahora bien, la correcta expedición de facturas tiene una extraordinaria importancia para la gestión de los tributos y ello ha motivado que la legislación tributaria se ocupe con amplitud de su regulación, tanto en lo que se refiere al deber de expedición como a los requisitos formales.

La Ley General Tributaria establece la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con las obligaciones tributarias (art. 29). Igualmente la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula y contempla la obligación de empresarios y profesionales de expedir facturas de todas sus operaciones (art. 64). Estos preceptos se encuentran desarrollados en la actualidad por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que incorpora el Derecho comunitario en la materia (Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010), el cual ha establecido que las disposiciones contenidas en el título I «Obligación de documentación de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido» resultarán aplicables a efectos de cualquier otro tributo, subvención o ayuda pública, sin perjuicio de lo establecido por su normativa propia, salvedad que la disposición adicional 1.ª extiende a «cuantos otros deberes sean además exigidos en cuanto a la expedición, entrega y conservación de la factura o documento análogo» en materia de subvenciones o ayudas públicas.

Ahora bien, ha de tenerse presente que la justificación de las subvenciones consiste en definitiva en que el beneficiario acredite la aplicación dada por él a los fondos recibidos, de manera que las facturas u otros documentos que ha de aportar no estarán sujetos a las disposiciones del Reglamento que tienen por destinatarias a las Administraciones sino las que conciernen a las relaciones entre el propio beneficiario y sus acreedores, en cuanto empresarios o profesionales o persona jurídicas, en su caso. En particular, no parece que sea aplicable la prohibición de empleo de medios sustitutivos de las facturas cuando la destinataria es la Administración [art. 2.2 *f)*], pues no es la Administración la destinataria de la factura con que se justifica la subvención sino el beneficiario.

En el art. 6 de dicho Reglamento se detallan minuciosamente los requisitos o datos mínimos que deben contener las facturas, sin perjuicio de determina-

dos supuestos en que se admiten las facturas simplificadas (art. 7). Son los siguientes:

a) *Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.*

Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

1.º *Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.*

2.º *Las rectificativas.*

3.º *Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*

4.º *Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

5.º *Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 61 quinquies, apartado 2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*

b) *La fecha de su expedición.*

c) *Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.*

d) *Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.*

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º *Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.*

2.º *Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.*

3.º *Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.*

e) *Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.*

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

f) *Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.*

g) *El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.*

h) *La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.*

i) *La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.*

j) *En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta.*

Lo dispuesto en esta letra se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

k) *En las entregas de medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto, sus características, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega.*

l) *En caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento, la mención «facturación por el destinatario».*

m) *En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo».*

n) *En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención «régimen especial de las agencias de viajes».*

o) *En caso de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, la mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección».*

p) *En el caso de aplicación del régimen especial del criterio de caja la mención «régimen especial del criterio de caja».*

No obstante lo anterior, Lillo Jara(16) pone de manifiesto que la STS, de 26 de noviembre de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (RJ 2009, 342), relativa a los requisitos exigibles a una factura para su aceptación en el ámbito tributario, dictamina que:

«La exigencia de un documento para poder ejercitar el derecho a deducir es loable, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos, disponiéndose así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. En nuestro Derecho el principal documento es la factura original expedida por quien realiza o preste el servicio.

Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la factura está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo».

A mayor abundamiento, de conformidad con la citada jurisprudencia, la doctrina tributaria señala (Resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos V0388-11 a V0392-11, de 17 de febrero de 2011) que «en el caso de que el documento emitido por el prestatario del servicio no pueda calificarse como factura, la validez de este documento para justificar formalmente el gasto deberá valorarse, en cada caso, por los órganos de la Administración tributaria en materia de comprobación».

La referencia del art. 30.3 LGS a que los documentos justificativos tengan *«eficacia administrativa, en los términos establecidos reglamentariamente»,* más que una remisión a la normativa fiscal, legal o reglamentaria, lo es al RLGS y otras disposiciones administrativas que se ocupan de esta materia en diversos preceptos, a las que el Reglamento de facturación considera de aplicación preferente,

(16) Lillo Jara, J.R.: Aspectos jurídico-financieros de los gastos subvencionables. Tesis Doctoral, Universidad de Alicante, 2014, pp. 299-301.

si bien la previsión del artículo 73.4 LGP que establece que *«el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado, determinará los documentos y requisitos que, conforme a cada tipo de gasto, justifiquen el reconocimiento de la obligación»* no se ha cumplimentado aún.

De conformidad con la expresada habilitación tanto de la LGS como de la LGP, en el desarrollo reglamentario de estas disposiciones legales podrán precisarse las condiciones de empleo de los medios probatorios para que tengan eficacia a efectos de justificación ya se trate de la factura ya de cualquier otro medio.

Como normas especiales que rigen para la Administración Pública y, por tanto, que habrá que aplicar cuando ella sea beneficiaria y haya de justificar ante otra Administración que sea concedente, se requiere un certificado o un acta de recepción que acredite formalmente la entrega.

Las facturas y demás documentos justificativos podrán aportarse en original o fotocopia compulsada, cuando en este último supuesto así se haya establecido en las bases reguladoras, las cuales podrán exigir también que los justificantes originales presentados se marquen con una estampilla, indicando en la misma la subvención para cuya justificación han sido presentados y si el importe del justificante se imputa total o parcialmente a la subvención (art. 30.3 LGS). En este último caso se indicará además la cuantía exacta que resulte afectada por la subvención.

La acreditación de los gastos también podrá efectuarse mediante facturas electrónicas, siempre que cumplan los requisitos exigidos para su aceptación en el ámbito tributario. De las peculiaridades de estas facturas, que no afectan a las exigencias estudiadas sino al instrumento empleado, nos ocuparemos más adelante al estudiar la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de justificación.

Finalmente ha de señalarse que, con respecto a la adquisición de bienes inmuebles, la Ley considera necesarias, pero insuficientes, las facturas y justificantes habituales del tráfico mercantil, requiriendo que, además de éstos, se aporte certificado de tasador independiente debidamente acreditado e inscrito en el correspondiente Registro oficial. Se trata, obviamente de una garantía que va orientada, más que a la justificación, como tal, a que en el momento de la adquisición no se sobrepase el precio de mercado.

Como deber complementario del de justificar el beneficiario está también obligado a *«conservar los documentos justificativos de la aplicación de los fondos recibidos, incluidos los documentos electrónicos, en tanto puedan ser objeto de las actuaciones de comprobación y control»* y a llevar los libros y

registros contables exigidos por la legislación mercantil y las bases reguladoras (art. 14 LGS).

Otro medio de prueba es la contabilidad de la que nos ocuparemos con motivo de la justificación mediante estados contables.

4.1.2 Estructura de la cuenta justificativa: sus variantes

Dentro de la sección dedicada a la cuenta justificativa regula el Reglamento, junto a la que pudiéramos como considerar como cuenta tipo, diversas variantes. Todas ellas se componen de dos partes, denominadas respectivamente «memoria de actuación» y «memoria económica». Mediante la primera, cuyo contenido es idéntico en todas las variantes, el beneficiario ha de dar cuenta del cumplimiento de las condiciones impuestas en la concesión de la subvención, con indicación de las actividades realizadas y de los resultados obtenidos. Mira, por tanto, al aspecto material. Por el contrario, la segunda atiende a la vertiente financiera, debiendo darse cuenta de los recursos obtenidos y aplicados a la actividad, tanto los procedentes de la Administración como los de otras procedencias.

a) *Cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto*

La memoria económica de la «Cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto», que puede considerarse la cuenta tipo (art. 72 RLGS) contendrá:

- Una relación clasificada de los gastos e inversiones de la actividad, con identificación del acreedor y del documento, su importe, fecha de emisión y, en su caso, fecha de pago. En caso de que la subvención se otorgue con arreglo a un presupuesto, se dicarán las desviaciones acaecidas.
- Las facturas o documentos de valor probatorio equivalente en el tráfico jurídico mercantil o con eficacia administrativa incorporados en la relación a que se hace referencia en el párrafo anterior y, en su caso, la documentación acreditativa del pago.
- Certificado de tasador independiente debidamente acreditado e inscrito en el correspondiente registro oficial, en el caso de adquisición de bienes inmuebles.
- Indicación, en su caso, de los criterios de reparto de los costes generales y/o indirectos, excepto en aquellos casos en que las bases reguladoras de la subvención hayan previsto su compensación mediante un tanto alzado sin necesidad de justificación.
- Una relación detallada de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad subvencionada con indicación del importe y su procedencia.

– Los tres presupuestos que, en los casos en que ello es obligatorio, deba de haber solicitado el beneficiario.
– La carta de pago de reintegro en el supuesto de remanentes no aplicados así como de los intereses derivados de los mismos.

Como resulta de la anterior enumeración la memoria económica se compone esencialmente de una relación clasificada y singularizada de los gastos e inversiones y de una relación detallada de ingresos, debiendo acompañarse los documentos justificativos. No obstante, el mismo artículo 72, en su apartado 2, admite que las bases reguladoras puedan modificar el contenido cuando por el objeto de la subvención no fuera preciso presentar la documentación indicada. La reducción del contenido de esta memoria a la presentación de la factura podría estar justificada en los casos en que el objeto de la subvención consista en la adquisición de un bien singular, cuya justificación consista precisamente en la factura en cuestión.

b) *Cuenta justificativa con aportación de informe de auditor*

Una variante de la cuenta tipo la constituye la denominada «cuenta justificativa con aportación de informe de auditor» que podrá adoptarse siempre que:

a) La cuenta justificativa vaya acompañada de un informe de un auditor de cuentas inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

b) El auditor de cuentas lleve a cabo la revisión de la cuenta justificativa con el alcance que se determine en las bases reguladoras de la subvención y con sujeción a las normas de actuación y supervisión que, en su caso, proponga el órgano que tenga atribuidas las competencias de control financiero de subvenciones en el ámbito de la administración pública concedente.

c) La cuenta justificativa incorpore, además de la memoria de actuaciones, una memoria económica abreviada» (art. 74.1 RLGS).

El beneficiario estará obligado a poner a disposición del auditor de cuentas cuantos libros, registros y documentos le sean exigibles en aplicación de lo dispuesto en el apartado *f)* del artículo 14.1 de la Ley General de Subvenciones.

El contenido de la memoria económica puede reducirse por las bases hasta el extremo de que no sea necesaria la relación singularizada de facturas o justificantes ni la aportación de éstos, bastando con un estado en el que consten los gastos incurridos debidamente agrupados, y, en su caso, las cantidades inicialmente presupuestadas y las desviaciones acaecidas. En lugar de los justificantes se ha de acompañar el

informe de auditoría, quedando el beneficiario obligado a conservar aquéllos «al objeto de las actuaciones de comprobación y control previstas en la Ley» (17).

La posibilidad de que no se aporte la documentación justificativa en este caso encuentra su fundamento tanto en la «indiscutible probidad que se debe presumir en el cometido de estos profesionales» como en las cualidades de fiabilidad y fidelidad que debe revestir el correspondiente informe, tal como pone de manifiesto el TS en Sentencia de 10 diciembre de 1998 (RJ 1998/9883): «Las cualidades de transparencia, fiabilidad y fidelidad son los exponentes a considerar por el auditor al verificar su informe tras la correspondiente actividad auditora: Transparencia, esto es, para que a través de esta cualidad ínsita en el informe se vea y se conozca, por no existir ningún obstáculo imperativo, cuál es esa realidad económica empresarial. Fiabilidad, es un instrumento medial, esto es, que dicho informe por haber sido verificado por un profesional que goza de las correspondientes pericias, saberes o conocimientos, emite algo que per se se cuenta con una general credibilidad análoga a una especie de fe pública contable-económica. «Fidelidad», que dicho informe es exacto y seguro, porque los datos y conclusiones a que se contrae, responden a una verdad, esto es, que si el informe dice que el resultado económico de la empresa es «uno determinado», se corresponda realmente o adecue en exactitud, a lo que se recoge en el mundo instrumental de los elementos que integran el activo de la empresa, porque sean ciertamente los allí indicados».

Las normas de actuación y los informes a emitir por los auditores privados en relación con esta modalidad de cuenta se han regulado por Orden EHA/1434/2007, de 17 de mayo, por la que se aprueba la norma de actuación de los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de revisión de cuentas justificativas y sólo subsidiariamente se aplican las reglas y principios sobre independencia, incompatibilidad, diligencia profesional, secreto profesional, honorarios y papeles de trabajo contenidos en la legislación vigente sobre auditoría de cuentas. Su relación jurídica es doble: con la Administración, con la que se encuentra en una situación de sujeción especial, y con el beneficiario, al que le liga una relación contractual.

---

(17) El artículo 74 del RLGS prevé que el contenido de la memoria económica de la «Cuenta justificativa con aportación de informe de auditor» se establecerá por las bases reguladoras pudiendo limitarse a un «estado representativo de los gastos incurridos en la realización de las actividades subvencionadas, debidamente agrupados». No se exige, por tanto, al contrario de lo establecido en el artículo 72.1, relativo al contenido de la cuenta justificativa con aportación de justificantes y en el artículo 75 RLGS para la cuenta justificativa simplificada, que contenga una relación clasificada e individualizadas de dichos gastos. Así pues, en el caso de que las bases reguladoras exigieran exclusivamente el estado, la relación individualizada tendrá el carácter de documentación complementaria de la cuenta pero no formará parte de la memoria económica abreviada, integrante de la cuenta a rendir.

La designación de auditor debe recaer en un profesional que se encuentre inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sin perjuicio de la misión que para facilitar el procedimiento de designación se encomienden al futuro Registro de Auditores que cree la Junta Consultiva de Subvenciones (DA 6.ª RLGS).

El auditor de cuentas llevará a cabo la revisión de la cuenta justificativa con el alcance que se determine en las bases reguladoras de la subvención y con sujeción a las normas de actuación y supervisión que, en su caso, proponga el órgano que tenga atribuidas las competencias de control financiero de subvenciones en el ámbito de la administración pública concedente.

En aquellos casos en que el beneficiario esté obligado a auditar sus cuentas anuales por un auditor sometido a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, la revisión de la cuenta justificativa se llevará a cabo por el mismo auditor, salvo que las bases reguladoras prevean el nombramiento de otro auditor. Esta previsión debe considerarse más una invitación que un deber del auditor de las cuentas anuales pues, de negarse a hacerlo, ninguna obligación tiene de ampliar el contenido de su relación profesional a un extremo que puede generarle una responsabilidad y una sujeción a la Administración concedente que no desee asumir.

En el supuesto en que el beneficiario no esté obligado a auditar sus cuentas anuales, la designación del auditor será realizada por él, salvo que las bases reguladoras de la subvención prevean su nombramiento por el órgano concedente. La misma solución se impone, en nuestra opinión, en caso de negativa del auditor de las cuentas a aceptar el encargo.

Cuando la subvención tenga por objeto una actividad o proyecto a realizar en el extranjero, las exigencias indicadas se entenderán referidas a auditores ejercientes en el país donde deba llevarse a cabo la revisión, siempre que en dicho país exista un régimen de habilitación para el ejercicio de la profesión y, en su caso, sea preceptiva la obligación de someter a auditoría sus estados contables. Según el art. 37 del Real Decreto 794/2010, de 16 de junio, por el que se regulan las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional, que regula las particularidades de la auditoría de estas cuentas, de no existir un sistema de habilitación para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en el citado país, el informe podrá realizarse por un auditor establecido en el mismo, siempre que su designación la lleve a cabo el órgano concedente, o sea ratificada por éste a propuesta del beneficiario, con arreglo a unos criterios técnicos que garanticen la adecuada calidad.

El gasto derivado de la revisión de la cuenta justificativa podrá tener la condición de gasto subvencionable cuando así lo establezcan dichas bases y hasta el límite que en ellas se fije.

c) *Cuenta justificativa simplificada*

Finalmente otra variante es la denominada «Cuenta justificativa simplificada» (art. 75 RLGS), que se establece para subvenciones de importe inferior 60.000 euros (en la práctica, la mayoría). A semejanza de la anterior el contenido puede reducirse hasta el extremo de que no se incorporen justificantes. No obstante, además de la memoria de actuación, debe acompañarse:

– Una relación clasificada de los gastos e inversiones de la actividad, con identificación del acreedor y del documento, su importe, fecha de emisión y, en su caso, fecha de pago. En caso de que la subvención se otorgue con arreglo a un presupuesto estimado, se indicarán las desviaciones acaecidas.
– Un detalle de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad subvencionada con indicación del importe y su procedencia.
– En su caso, carta de pago de reintegro en el supuesto de remanentes no aplicados así como de los intereses derivados de los mismos.

A falta del informe de auditoría, el órgano concedente ha de comprobar una muestra de los justificantes, requiriendo los que estime oportunos y que permitan obtener evidencia razonable sobre la adecuada aplicación de la subvención.

El art. 82 RLGS, con amparo en la disposición adicional 15.ª LGS, extiende el sistema de cuenta justificativa simplificada a las subvenciones que perciba un organismo o ente del sector público estatal de otra entidad perteneciente a este mismo sector, sin que resulte de aplicación la cuantía máxima de 60.000 euros prevista en su apartado 1 y siempre que:

a) La entidad perceptora esté sometida a control financiero permanente de la Intervención General de la Administración del Estado.

b) La modalidad de justificación de la subvención revista la forma de cuenta justificativa.

En tal caso, en el ámbito del control financiero permanente de cada entidad se revisarán los sistemas y procesos de justificación empleados, así como una muestra de las cuentas justificativas presentadas ante los órganos administrativos competentes. Si como consecuencia de la revisión llevada a cabo, se observase una falta de concordancia entre las cuentas justificativas presentadas y los registros contables o justificantes que las acreditan, se emitirán informes separados dirigidos a los órganos concedentes de las subvenciones en los que se indicarán tales extremos (*cfr.* cap. XII, apartado 2.3).

4.2 **Justificación por módulos**

El sistema de módulos permite que tanto la concesión como la justificación se hagan en función de un número de unidades físicas que se toman como referencia. La adopción del sistema se hace a través de las bases reguladoras, pero está sujeto al cumplimiento de los requisitos siguientes que fija el artículo 76 RLGS:

a) Que la actividad subvencionable o los recursos necesarios para su realización sean medibles en unidades físicas.

b) Que exista una evidencia o referencia del valor de mercado de la actividad subvencionable o, en su caso, del de los recursos a emplear.

c) Que el importe unitario de los módulos, que podrá contener una parte fija y otra variable en función del nivel de actividad, se determine sobre la base de un informe técnico motivado, en el que se contemplarán las variables técnicas, económicas y financieras que se han tenido en cuenta para la determinación del módulo, sobre la base de valores medios de mercado estimados para la realización de la actividad o del servicio objeto de la subvención.

El informe técnico tendrá como finalidad principal relacionar el valor de mercado de la actividad con las unidades tomadas como módulo, con la finalidad de que la subvención no rebase el costo.

La concreción de los módulos y el informe técnico podrá realizarse de forma diferenciada para cada convocatoria o proyectarse a varias. Cuando la cuantía de los módulos se proyecte a lo largo de más de un ejercicio presupuestario, dichas bases indicarán la forma de actualización, justificándose en el informe técnico el criterio adoptado. No obstante, cuando no resulte adecuada la mera actualización, como consecuencia de circunstancias sobrevenidas que den lugar a una modificación de las condiciones económicas, financieras o técnicas que se tuvieron en cuenta para el establecimiento y actualización de los módulos, el órgano competente aprobará una revisión del importe de los mismos, motivada a través de un nuevo informe técnico.

A efectos de justificación, en este sistema permanece la obligación de elaborar la «memoria de actuación», con el mismo alcance que en la modalidad de «cuenta justificativa», ya estudiada, pero la «memoria económica» puede quedar reducida a los siguientes extremos:

a) Acreditación o, en su defecto, declaración del beneficiario sobre el número de unidades físicas consideradas como módulo.

b) Cuantía de la subvención calculada sobre la base de las actividades cuantificadas en la memoria de actuación y los módulos contemplados en las bases reguladoras o, en su caso, en órdenes de convocatoria.

c) Un detalle de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad subvencionada con indicación del importe y su procedencia.

En suma, la justificación del gasto dentro de la memoria económica responde al siguiente esquema:

– Número de unidades físicas (módulo) acreditadas o, en su defecto, declaradas.

– Importe del costo imputable por unidad.

– Total gasto computable.

– Carta de pago de reintegro en caso de remanente.

La documentación justificativa ordinaria (facturas, nóminas…) queda sustituida por la acreditación o, en su defecto, declaración del beneficiario sobre el número de unidades físicas consideradas como módulo» (v. gr. número de camas de una residencia geriátrica), cálculo de la cuantía de la subvención en función de los módulos y detalle de otros ingresos o subvenciones aplicados a la actividad subvencionada. Las obligaciones formales que lleva consigo la «memoria económica» se reducen a las indicadas. No es necesario presentar libros ni documentos de trascendencia contable, salvo previsión expresa en contrario de las bases reguladoras.

4.3 **Justificación mediante estados contables**

La justificación mediante la presentación de estados contables es la tercera modalidad de justificación que contempla el artículo 30 LGS. Es una modalidad especialmente indicada en los casos en que la subvención se destina a compensación de pérdidas de empresas o, en general, a cubrir los déficits de explotación de cualquier entidad. La admisión de este medio de prueba supone reconocer un valor probatorio a los documentos contables del beneficiario, lo que guarda coherencia con el artículo 31 del Código de Comercio a tenor del cual *«el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho».*

Ahora bien, por su propio carácter, los libros contables lo que prueban son hechos del tráfico, no derechos, e incluso con respecto a tales hechos necesitarán del complemento de otras pruebas, pues como señala el Tribunal de Cuentas en sentencia 4/2000, de 31 de marzo, de la Sala de Justicia las *«anotaciones realizadas (en los libros), por sí solas, no son sino alegaciones de parte interesada, en cuanto, para que pudieran considerarse realmente realizadas las operaciones a que se refieren, sería necesario que se hubiera aportado algún otro medio de prueba de la realización de las actividades».* De ahí que el RLGS exija en este caso el complemento de una auditoría, sin perjuicio de las facultades de la Admi-

nistración para comprobar tanto material como documentalmente la aplicación de los fondos. La auditoría, a su vez, deberá apoyarse en los documentos que sirven de soporte a los asientos y libros. En comparación con el valor probatorio de las facturas, del que nos hemos ocupado más atrás, el complemento de prueba necesario para la eficacia de las anotaciones contables es aún mayor, por cuanto dichas facturas constituyen normalmente el soporte del asiento contable, de manera que se precisará acreditar la fiabilidad de las facturas y la fiabilidad del traslado del dato de la factura al libro.

Lo expuesto explica lo dispuesto en artículo 80 RLGS a cuyo tenor *«las bases reguladoras podrán prever que la subvención se justifique mediante la presentación de estados contables cuando:*

– *La información necesaria para determinar la cuantía de la subvención pueda deducirse directamente de los estados financieros incorporados a la información contable de obligada preparación por el beneficiario.*
– *La citada información contable haya sido auditada conforme al sistema previsto en el ordenamiento jurídico al que esté sometido el beneficiario, sin perjuicio de las exigencias adicionales que se estimen necesarias por la Administración.»*

Frente al papel que el auditor desempeña en la «Cuenta justificativa con informe de auditor», cuya actuación se ha de acomodar a las normas administrativas dictadas con este fin (véase art. 74 RLGS), y sólo subsidiariamente a la legislación vigente sobre auditoría de cuentas, en el caso que nos ocupa será directamente aplicable la legislación sobre auditoría o la normativa especial aplicable al beneficiario, con el que queda ligado el auditor por una relación contractual, en el marco de dicha legislación.

El alcance de la auditoría en este caso es variable, dependiendo en último extremo de las actuaciones que se precisen para adquirir evidencia de que la cuantía de la subvención queda suficientemente acreditada. Podrá ser suficiente con que se audite la información contable de obligada preparación por el beneficiario conforme al sistema previsto en el ordenamiento jurídico al que esté sometido el beneficiario, es decir, podrá ser suficiente la auditoría de sus cuentas anuales. Pero las bases reguladoras podrán prever la entrega de un informe complementario elaborado por el auditor de cuentas, siguiendo lo previsto en la disposición adicional octava del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Cuando el alcance de una auditoría de cuentas no se considere suficiente, las bases reguladoras establecerán el alcance adicional de la revisión a llevar a cabo por el auditor respecto de la información contable que sirva de base para determinar la cuantía de la subvención. En este caso, los resultados del traba-

jo se incorporaran al informe complementario y la retribución adicional que corresponda percibir al auditor de cuentas podrá tener la condición de gasto subvencionable cuando lo establezcan dichas bases hasta el límite que en ellas se fije.

La designación del auditor en este caso seguirá el procedimiento aplicable en la entidad auditada conforme al ordenamiento jurídico español, a menos que se trate de una actividad a realizar en el extranjero, en cuyo caso se seguirá el cauce indicado para la «cuenta justificativa con aportación de informe de auditor».

5. EMPLEO DE MEDIOS ELECTRÓNICOS EN LA JUSTIFICACIÓN DE SUBVENCIONES

Establece la LGS que la acreditación de los gastos podrá efectuarse mediante facturas electrónicas (art. 30). Por su parte, el RLGS, de conformidad con la moderna legislación administrativa, da un paso más y dispone que en los procedimientos de justificación de la subvenciones podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos y telemáticos siempre que en las bases reguladoras se haya establecido su admisibilidad (art. 81). La regulación de tales procedimientos no queda circunscrita al empleo de la factura electrónica de manera que en esta cuestión cabe distinguir varios planos:

a) *Requisitos de la factura a efectos de su aceptación*

La factura electrónica está sometida a los mismos requisitos de contenido que la factura en papel. El artículo 1 de la Ley 56/2007, de 28 diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información contiene una definición, a efectos de contratación con el sector público pero aplicable a nuestro ámbito, en cuya virtud: *«se entenderá que la factura electrónica es un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor».* Y el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dice que *«se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico».*

Las especialidades de estas facturas derivan del soporte en que se emite, especialidades que no afectan a su contenido. De acuerdo con el art. 2 bis de la citada Ley 56/2007, de 28 de diciembre, *«las facturas electrónicas deberán cumplir, en todo caso, lo dispuesto en la normativa específica sobre facturación»*. Frente a la

factura tradicional, que es un «documento en papel» y cuya garantía de autenticidad se la confieren fundamentalmente la firma, rúbrica y sello, la factura electrónica es un «documento digital» cuya garantía de autenticidad e integridad le viene de la firma electrónica o de los sistemas de intercambio electrónico de datos utilizados. En principio el documento digital y la firma electrónica son el equivalente funcional del documento en papel y la firma manuscrita.

La Ley 56/2007 ha establecido diversas medidas de impulso del empleo de la factura electrónica, que conducirán en poco tiempo a su empleo generalizado no sólo en el sector público sino también en el privado. La extensión al sector privado es relevante en nuestro ámbito pues, en la aplicación de las subvenciones, tanto el emisor como el destinatario de la factura será normalmente un particular (no la Administración concedente), es decir, una persona perteneciente al sector privado. A estos efectos el art. 2 bis de la citada Ley relaciona una serie de empresas de servicios que deberán expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones con empresas y particulares que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente, autorizando al Gobierno a ampliar el ámbito de aplicación de este artículo a empresas o entidades que no presten al público en general servicios de especial trascendencia económica en los casos en que se considere que deban tener una interlocución telemática con sus clientes o usuarios, por la naturaleza de los servicios que prestan, y emitan un número elevado de facturas. Por su parte, el artículo 1.4 expresamente prevé que *«las diversas Administraciones Públicas promoverán en el ámbito de sus competencias y según su criterio la incorporación de la factura electrónica en las diferentes actuaciones públicas distintas de la contratación, en particular, en materia de justificación de ayudas y subvenciones».*

La LGS en su artículo 30.3 para que sea admisible como justificante de la subvención la factura electrónica se remite a los requisitos para que tenga validez en el ámbito tributario.

La regulación de la facturación electrónica a efectos tributarios se contiene en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y en la Orden EHA/962/2007, de 10 abril, que desarrolla sus disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas.

El citado Reglamento dispone que *«las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación»* (art. 8) y en el art. 9 añade que *«la expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento».*

No es necesario para su eficacia posterior que la factura se imprima y conserve en papel. De conformidad con el art. 20 del Reglamento las facturas se deberán conservar por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada. En particular, esta obligación podrá cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos. A estos efectos, se entenderá por conservación por medios electrónicos la conservación efectuada por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

b) *Trámites del procedimiento de justificación que pueden cumplimentarse por vía electrónica y medios utilizables*

Sin perjuicio de los requisitos que han de reunir las facturas para su aceptación, el artículo 81 RLGS, desarrollado por la Orden EHA/2261/2007, de 17 julio, por la que se regula el empleo de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en la justificación de las subvenciones, dispone que el empleo de dichos medios en los procedimientos de justificación de las subvenciones debe ser autorizado en las bases reguladoras, a las que corresponde indicar los trámites que, en su caso, puedan ser cumplimentados por vía electrónica, informática o telemática, sin perjuicio de que los medios electrónicos y sistemas de comunicación utilizables deban ajustarse a las especificaciones que se establezcan por Orden del Ministro de Economía y Hacienda. A tales efectos, la Orden EHA/2261/2007, de 17 julio, establece unas condiciones, que constituyen un marco de la regulación que se establezca en las bases. Ahora bien, las disposiciones citadas se han visto superadas por las exigencias de la LPAC que en su artículo 14 reconoce con carácter general a las personas físicas el derecho a comunicarse con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos, salvo que estén expresamente obligadas a hacerlo. En todo caso, estarán obligados a hacerlo:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

Además de los indicados, en las subvenciones en las que los potenciales beneficiarios tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, las bases reguladoras, al amparo del art. 14.3 LPAC, podrán establecer la obligación de que la justificación de las subvenciones y las comunicaciones y notificaciones entre el órgano concedente de la subvención o, en su caso, la entidad colaboradora, y los beneficiarios se realicen, de forma exclusiva, por medios EIT, aun cuando no se encuentren comprendidos entre los sujetos indicados. Ahora bien, dado que las facturas justificativas de una subvención no se emiten por el beneficiario sino por los proveedores de éste, a los cuales el beneficiario no les puede obligar a facturar electrónicamente fuera de los supuestos contemplados en el art. 2 bis de la citada Ley 56/2007, de 28 de diciembre, el problema solo podrá salvarse aportando copias digitalizadas. Según el último párrafo del artículo 3.4 de la OM citada *«Las bases reguladoras podrán prever que, cuando el beneficiario de la subvención no disponga de documentos electrónicos para la justificación de la subvención, pueda aportar copia digitalizada compulsada de los documentos originales en papel, de acuerdo con los procedimientos que establezca la normativa vigente».*

Los interesados podrán identificarse electrónicamente ante las Administraciones Públicas a través de cualquier sistema que cuente con un registro previo como usuario que permita garantizar su identidad, y en particular por los que se relacionan en el art. 9.2 LPAC.

c) *Régimen aplicable a las comunicaciones y notificaciones telemáticas*

Con respecto a esta cuestión, es decir, con respecto a los requisitos de validez y efectos jurídicos de las comunicaciones y de las notificaciones telemáticas, la OM de 17 de julio de 2007 lo que hace es una remisión a lo establecido al respecto en la legislación administrativa general, en la que en la actualidad destacan las previsiones siguientes:

– Identificación y firma de los interesados en el procedimiento, como aspectos que en la LPAC aparecen separados (arts. 9 y 10).
– Condiciones generales para la práctica de las notificaciones, que se han de practicar preferentemente por medios electrónicos, y en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía (art. 41 LPAC).
– Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos (art. 43 LPAC). Singular trascendencia tiene este último precepto, del siguiente tenor:

    1. *Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.*

A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

2. *Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.*

   Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

3. *Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4 (suficiencia de la notificación intentada que contenga el texto íntegro de la resolución) con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.*

4. *Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso.*

CAPÍTULO VIII

COMPROBACIÓN Y PAGO DE LAS SUBVENCIONES

1. LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA DE COMPROBACIÓN

Realizada la actividad subvencionada por el beneficiario y aportados los justificantes correspondientes ante la Administración, a esta compete comprobar su realidad y suficiencia. A tenor del art. 14 LGS es obligación del beneficiario, entre otras:

c) *Someterse a las actuaciones de comprobación, a efectuar por el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, así como cualesquiera otras de comprobación y control financiero que puedan realizar los órganos de control competentes, tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores.*

Resulta del precepto legal que la comprobación administrativa de las subvenciones puede recaer en tres instancias diferentes:

– En todo caso, en la Administración gestora, es decir, en el órgano administrativo concedente de la subvención o en aquél otro que, en su caso, tenga atribuidas las funciones de verificación dentro de la organización administrativa.

– En la entidad colaboradora que, si la hubiere, realizará, en nombre y por cuenta del órgano concedente, las citadas comprobaciones en relación con los beneficiarios a los que hubiera entregado los fondos recibidos.

– En las intervenciones, a través de cualquiera de las modalidades de control propias del órgano de control interno: función interventora y control financiero de subvenciones.

Pues bien, de estas formas de control dejamos para otro tema el control financiero sobre los perceptores, regulado en el Título III de la LGS, a cargo de la intervención, que tiene sustantividad propia, e incluso la Ley lo configura como una actuación diferenciada de la comprobación administrativa; con respecto de la función interventora, baste indicar en este momento que aparece imbricada en los procedimientos de comprobación de la Administración gestora, como control previo de legalidad de los mismos. De lo que pasamos a ocuparnos es de la comprobación por la Administración gestora, la concedente de la subvención.

El procedimiento y las consecuencias de los actos de conformidad o de disconformidad de la Administración concedente con la justificación aportada van a diferir según la modalidad de pago que se haya adoptado. Esquemáticamente las situaciones que se presentan pueden resumirse así: En el caso de que la aportación de la justificación haya de ser previa al pago, la conformidad desembocara en el reconocimiento de la obligación y en el pago subsiguiente, mientras que la disconformidad terminará con la declaración de pérdida del derecho de cobro; por el contrario, si la justificación fuera posterior al cobro de la subvención por el beneficiario, su aceptación por la Administración hará que los pagos anticipados adquieren carácter definitivo, sin perjuicio de lo que pueda resultar del control financiero, mientras que la disconformidad desembocará en un expediente de reintegro y posiblemente en un expediente sancionador. Pero este esquema, tan simple en apariencia, presenta no poca complejidad, según vamos a ver.

2. COMPROBACIÓN DE LAS SUBVENCIONES POR LA ADMINISTRACIÓN GESTORA

La actividad subvencionada y los justificantes documentales aportados por los beneficiarios de la subvención quedan sujetos a comprobación por la Administración concedente o, en su nombre, por la entidad colaboradora. Ahora bien, estas comprobaciones comprenden actuaciones de muy distinta naturaleza, lo que ha dado lugar a diferenciar distintas modalidades. La LGS, en su art. 32, diferencia las dos fundamentales: *El órgano concedente comprobará la adecuada justificación de la subvención, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención.*

La comprobación que se realiza sobre la documentación justificativa se denomina formal o documental y la que se realiza sobre la actividad en su realidad física

se denomina material. A dichas modalidades hay que añadir la comprobación de valores, si bien ésta reviste características singulares.

De la causa de reintegro contemplada en el párrafo *e)* del artículo 37.1 LGS se deduce que el objeto propio de las comprobaciones a realizar comprende *«verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de Organismos internacionales».*

Desde una perspectiva procesal, las tres formas o modalidades de comprobación no constituyen, según vamos a ver, procedimientos autónomos sino actuaciones concretas dentro de alguno de los siguientes procedimientos: el de reconocimiento de la obligación, el de pérdida del derecho de cobro o el de reintegro, que no son sino tres procedimientos encaminados a la liquidación de la subvención, que difieren sobre todo por el resultado que puede derivar de la misma: el crédito resultante podrá ser a favor o en contra del beneficiario. En su desarrollo normal la liquidación de la obligación culminará con el pago de la subvención al beneficiario, previo reconocimiento del crédito a su favor. Por el contrario, si el beneficiario no hubiera justificado adecuadamente la realización de la actividad subvencionada, el procedimiento culminará con la declaración de pérdida del derecho o, en caso de pago anticipado, con el reintegro de los fondos recibidos. A los actos de la Administración gestora precederá el correspondiente acto de intervención.

Finalmente, es importante señalar que existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, por todas Sentencia de 24 julio de 2023, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª, (JUR 2023, 338053), declarando que las actuaciones de comprobación y liquidación realizadas por el órgano gestor no constituyen un procedimiento autónomo, sino que son trámites que forman parte del procedimiento general de otorgamiento, gestión y liquidación de la subvención. En consecuencia, no les resulta de aplicación ni el plazo del artículo 42 LGS relativo al plazo máximo para resolver el procedimiento de reintegro ni el plazo del artículo 49.7 LGS relativo a la duración máxima de las actuaciones de control financiero.

Asimismo, demos destacar la jurisprudencia existente relativa a la interrupción del plazo de prescripción, por todas STS 4486/2023, de 11 de octubre, que declara *«que cualquier actuación de comprobación del cumplimento de las condiciones de una subvención interrumpe el plazo de prescripción del artículo 39 de la Ley General de Subvenciones, tanto para iniciar el procedimiento de reintegro como, en su caso, el expediente de pérdida del derecho al cobro de la subvención. Tan sólo carecería de dicha eficacia interruptiva de la prescripción una*

actuación genérica o artificiosa encaminada exclusivamente al provocar dicha interrupción y no a comprobar efectivamente datos o circunstancias relativas al cumplimiento de las condiciones de la subvención, pues tal actuación sería fraudulenta».

2.1 **Comprobación formal o documental**

El artículo 84.1 RLGS establece que el órgano concedente de la subvención llevará a cabo la comprobación de la justificación documental de la subvención, con arreglo al método que se haya establecido en sus bases reguladoras, a cuyo fin revisará la documentación que obligatoriamente deba aportar el beneficiario o la entidad colaboradora. Se trata de un precepto que es aplicable con independencia de cuál sea la forma de justificación de las tres que contempla la Ley, pues su objeto es la «justificación documental» sin distinciones. Ahora bien, la documentación que obligatoriamente ha de aportar el beneficiario en cada una de dichas modalidades es distinta (justificantes directos del gasto, módulos, estados contables y la correspondiente información complementaria), por lo que la comprobación habrá de adaptarse al tipo de documentación exigible. De ahí la remisión al «método que se haya establecido en sus bases reguladoras», sin perjuicio de que, en todo caso, se haya de extender a *«la documentación que obligatoriamente deba aportar el beneficiario o la entidad colaboradora».*

Tampoco podrá ir más allá del examen de lo que el beneficiario está obligado a presentar como justificación pues, como señala Sesma B., la Ley no le reconoce al gestor facultades inquisitivas, de manera que no podrá pedir facturas o justificantes que la normativa reguladora de la subvención no le obligue a presentar, o inspeccionar locales de negocio, o la contabilidad del beneficiario (1). Estas facultades son propias de los órganos de control financiero y son las que justifican que la comprobación gestora sea compatible con las actuaciones de control, como expresamente establece el artículo 43 LGP. Por el contrario, dentro de las facultades de la Administración gestora se comprenden requerir la justificación si no se hubiera presentado en plazo, según previene el artículo 70.3 RLGS, recabar la subsanación de defectos de la documentación presentada de conformidad con el artículo 71.2 RLGS, conceder ampliaciones del plazo para justificar (art. 70 RLGS), y decidir sobre la aceptación o no de las alteraciones producidas por el beneficiario de las condiciones de la subvención sin recabar la previa autorización administrativa, según dispone el artículo 86 RLGS.

(1) B. Sesma Sánchez: «La posición de los beneficiarios de subvenciones públicas en los procedimientos de control», *Revista Auditoría Pública,* núm. 40, p. 78.

En cuanto al objeto propio de la comprobación documental, el RLGS la contempla en el artículo 92, con motivo de la regulación de las causas de reintegro, en el que dispone que *«se entenderá incumplida la obligación de justificar cuando la Administración, en sus actuaciones de comprobación o control financiero, detectara que en la justificación realizada por el beneficiario se hubieran incluido gastos que no respondieran a la actividad subvencionada, que no hubieran supuesto un coste susceptible de subvención, que hubieran sido ya financiados por otras subvenciones o recursos, o que se hubieran justificado mediante documentos que no reflejaran la realidad de las operaciones»*.

Aun cuando la comprobación se extiende a todas las modalidades de justificación, el RLGS en su artículo 84 dedica una atención especial a los supuestos en los que el pago de la subvención se realice previa presentación de la «Cuenta justificativa con aportación de justificantes del gasto» a que se refiere el artículo 72 RLGS. Las previsiones sobre este supuesto parece que deben considerarse extensibles también a la «Cuenta justificativa simplificada» (art. 75 RGLS) pues, aunque no se establece así de una manera expresa, es la única forma de dar sentido a la referencia que hace a la misma el último párrafo del citado artículo 84.2 RLGS, mediante la que el precepto reglamentario trata de salvar las especialidades de la «Cuenta justificativa simplificada» sin que previamente lo haya declarado aplicable al caso.

En las dos modalidades de cuenta mencionadas, dentro de la comprobación formal, distingue el citado artículo 84 RLGS una comprobación limitada, que es anterior al pago, a la que el Reglamento califica de *«comprobación para la liquidación de la subvención»,* y una comprobación plena, que es posterior. La distinción de fases no se dará en los casos de pago anticipado, pues en éstos el pago es anterior a la aportación de la cuenta, sin que se presente la necesidad de actuar sobre dicha cuenta en dos momentos distintos.

La comprobación limitada podrá comprender exclusivamente los siguientes documentos:

– La memoria de actuación justificativa del cumplimiento de las condiciones impuestas en la concesión de la subvención, con indicación de las actividades realizadas y de los resultados obtenidos.

– La relación clasificada de los gastos e inversiones de la actividad, con identificación del acreedor y del documento, su importe, fecha de emisión y, en su caso, fecha de pago. En caso de que la subvención se otorgue con arreglo a un presupuesto, se indicarán las desviaciones acaecidas.

– El detalle de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad subvencionada con indicación del importe y su procedencia.

La comprobación plena, por el contrario, se extiende a la «revisión de las facturas o documentos de valor probatorio análogos», y podría calificarse de definitiva, aunque sólo desde la óptica del órgano concedente, pues no excluye el control financiero por la Intervención (art. 43 LGS).

Puestos en relación estos preceptos con los relativos al «procedimiento de gestión presupuestaria», esto es, con el artículo 34 LGS, desarrollado por los artículos 88 «Pago de la subvención» y 89 «Pérdida del derecho de cobro de la subvención» del Reglamento, se puede apreciar que, siempre que se trate de subvenciones de justificación previa o pospagables, la comprobación única, en las subvenciones que se justifican mediante módulos o estados contables, y la comprobación limitada, en las subvenciones que se pagan previa aportación de la cuenta justificativa del gasto, sirven de base, como hemos anticipado, al reconocimiento de la obligación o a la declaración de pérdida del derecho al cobro, en su caso.

Por el contrario, los resultados de la comprobación definitiva deberán desembocar en un procedimiento de reintegro, si el resultado fuera negativo y, en su caso, en un procedimiento sancionador. Y lo mismo ocurrirá en los casos de pago anticipado si la comprobación única, cualquiera que fuera la modalidad de justificación, arrojara resultado negativo.

Queda, pues, confirmado, a partir de un análisis de conjunto de los preceptos mencionados, que la comprobación documental constituye una actuación concreta de alguno de los procedimientos mencionados: el de reconocimiento de la obligación o pérdida del derecho de cobro, si se practica con anterioridad al pago, o el de reintegro si se practica con posterioridad.

Sin embargo, no prevé la Ley si la comprobación definitiva, o la comprobación única en los casos de pago anticipado, cuando es de conformidad, debe dar lugar a un acto administrativo en el que se exprese esta circunstancia, salvo la referencia, de alcance dudoso, que hace el artículo 40 LGS al *«pronunciamiento del órgano gestor sobre la aplicación de los fondos por los perceptores de subvenciones»*. La idea se encuentra también, aunque implícita, en el artículo 52 RLGS que prevé la devolución de la garantía una vez comprobada de conformidad la adecuada justificación del anticipo. Nos parece que, una vez practicada de conformidad la comprobación de la subvención por el gestor, debería reconocérsele al beneficiario el derecho a contar con una declaración formal sobre la correcta aplicación de los fondos, sin perjuicio de lo que pudiera resultar de un eventual control financiero o de una ulterior comprobación material o del valor. Por otra parte, es lo que el ordenamiento presupuestario prevé para todos aquellos supuestos en que se realizan pagos sujetos a una justificación posterior, como es el caso de los pagos a justificar, anticipos de caja fija o pagos en el exterior.

La comprobación definitiva, sobre la base de una muestra representativa, se deberá practicar en un plazo de cuatro años desde la presentación de la cuenta. Igual plazo regirá, aunque el RLGS no lo contempla, para la comprobación única, en los casos de pago anticipado, por cuanto éste es el plazo de prescripción del reintegro, sin perjuicio de posibles interrupciones.

2.2 **Comprobación material**

En Derecho presupuestario con la expresión «comprobación material» se hace referencia a aquella que tiene por objeto el examen o inspección física de los bienes o prestaciones en que se invierten los fondos públicos.

La comprobación material afecta a todas las subvenciones, con independencia de cuál hubiera sido la modalidad de justificación documental. A tenor del artículo 85 RLGS, el órgano concedente de la subvención tendrá la obligación de elaborar anualmente un plan anual de actuación para comprobar la realización por los beneficiarios de las actividades subvencionadas. El citado plan deberá indicar si la obligación de comprobación alcanza la totalidad de las subvenciones o bien una muestra de las concedidas y, en este último caso, su forma de selección. También deberá contener los principales aspectos a comprobar y el momento de su realización.

La comprobación material se deberá practicar igualmente en un plazo de cuatro años, por cuanto éste es el plazo de prescripción del reintegro, sin perjuicio de posibles interrupciones.

Nada prevé el RLGS sobre la formalización documental de las comprobaciones materiales y su ulterior tramitación. El artículo 28 Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado regula la comprobación material de la «realización de las obras, servicios y adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato» y dispone que «la comprobación de la inversión se justificará con el acta de conformidad firmada por quienes participaron en la misma o con una certificación expedida por el Jefe del centro directivo, dependencia u organismo a que corresponda recibir o aceptar la prestación o servicio, en la que se expresará, con el detalle necesario, la circunstancia de haberse ejecutado la prestación o servicio con arreglo a las condiciones generales y particulares que hubieran sido previamente establecidas».

En su literalidad el precepto no es aplicable a las inversiones realizadas con la subvención, pues éstas no son objeto de recepción por la Administración ni constituyen objeto de un contrato. De otra parte, de conformidad con la disposición

adicional 2.ª del citado Real Decreto *«la verificación de la aplicación o empleo de las subvenciones, tanto corrientes, como de capital, se ejercerá en el ámbito de competencias de la Intervención General de la Administración del Estado mediante el ejercicio del control financiero»*. En consecuencia, la comprobación material a cargo de la Administración gestora queda separada de la intervención material.

No obstante, ante la laguna legal, resulta obligada una aplicación analógica del precepto, en virtud de la cual el funcionario o funcionarios que la hubieran practicado deberán suscribir un acta o emitir un informe escrito con el resultado.

Si el resultado de la comprobación material fuera negativo deberá integrarse, al igual que la comprobación documental, como una actuación concreta de alguno de los procedimientos indicados. No obstante, esta comprobación es aleatoria y su práctica en el tiempo se dilatará normalmente hasta una fecha posterior al pago, por lo que su integración tendrá lugar normalmente dentro del procedimiento de reintegro que, en su caso, se ponga en marcha con motivo de la misma.

2.3 **Comprobación de valores**

El artículo 31.1 LGS nos dice que *«en ningún caso el coste de adquisición de los gastos subvencionables podrá ser superior al valor de mercado»*. El límite cuantitativo de subvencionalidad de un gasto se sitúa, por tanto, en su valor de mercado. A partir de esta premisa, la comprobación de valores se nos presenta como una verificación, no ya de la veracidad o fiabilidad de los justificantes de gasto, sino del valor de mercado del bien o gasto, de tal manera que, cualquiera que haya sido el precio del bien o el costo para el beneficiario, si se hubiera rebasado dicho valor, el exceso no podrá ser financiado con fondos procedentes del erario público. La comprobación no se orienta tanto a detectar fraudes o irregularidades de gestión sino la eficiencia en la utilización de los recursos públicos, de tal manera que, aunque hubiera quedado plenamente justificado el importe real satisfecho por un bien e incluso aunque éste fuera jurídicamente exigible del beneficiario, si se revela superior al valor de mercado el exceso no será financiable. *«El valor comprobado por la Administración servirá de base para el cálculo de la subvención»* dando lugar a su reintegro si estuviera ya satisfecha.

La comprobación de valores se regula por el artículo 33 de la Ley que recoge en lo sustancial el régimen de la comprobación de valores regulado en los artículos 57, 134 y 135 de la Ley General Tributaria.

También en relación con esta vertiente de la comprobación de la subvención cabría preguntarse si constituye un procedimiento autónomo o una actuación

concreta de los procedimientos indicados en los dos apartados precedentes o incluso del procedimiento de control financiero.

La respuesta, tratándose de una comprobación llevada a cabo por la Administración gestora, no difiere de la que le hemos dado en relación con la comprobación material. No obstante, puede considerarse, a diferencia de ésta, como un procedimiento incidental, susceptible de impugnación autónoma, cuya integración en el procedimiento de reintegro, o más raramente, en el de liquidación de la subvención o pérdida del derecho sigue un cauce procesal propio. Según el artículo 33.2 LGS, *«el valor comprobado por la Administración servirá de base para el cálculo de la subvención y se notificará, debidamente motivado y con expresión de los medios y criterios empleados, junto con la resolución del acto que contiene la liquidación de la subvención».*

Respecto de los medios de comprobación, el artículo citado establece una relación, que no implica preferencia entre ellos y que, en buena parte, son reproducción de los que establece la LGT:

a) Precios medios de mercado.

b) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

c) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

d) Dictamen de peritos de la Administración.

e) Tasación pericial contradictoria.

f) Cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho.

Por último, se reconoce al beneficiario el derecho de promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación de valores señalados.

«La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará la suspensión de la ejecución del procedimiento resuelto y del plazo para interponer recurso contra éste.

*Si la diferencia entre el valor comprobado por la Administración y la tasación practicada por el perito del beneficiario es inferior a 120.000 euros y al 10 por 100 del valor comprobado por la Administración, la tasación del perito del beneficiario servirá de base para el cálculo de la subvención. En caso contrario, deberá designarse un perito tercero en los t*érminos que se determinen regla*mentariamente.*

Los honorarios del perito del beneficiario serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el perito tercero fuese inferior al valor justificado por el

beneficiario, todos los gastos de la pericia serán abonados por éste, y, por el contrario, caso de ser superior, serán de cuenta de la Administración.

La valoración del perito tercero servirá de base para la determinación del importe de la subvención.»

El procedimiento para la designación del perito y para el pago de los honorarios de la pericia se desarrolla en el artículo 87 RLGS.

Para terminar, nos resta considerar si la comprobación de valores regulada en el artículo 33 LGS puede constituir también una actuación concreta del procedimiento de control financiero, habida cuenta de las amplias facultades de comprobación e investigación que la Ley atribuye a los funcionarios controladores.

Creemos que las competencias para realizar esta comprobación son propias de la Administración gestora y que no se extienden ni a las entidades colaboradoras, pues no son Administración, ni tampoco se atribuyen a la Intervención en el desarrollo de un control financiero, pues aunque la Intervención es parte de la Administración, el procedimiento que diseña la Ley para la comprobación de valores es totalmente ajeno al de control financiero y a los principios por los que se rige, en el que no se dictan resoluciones dirigidas a los sujetos controlados, ni se notifica «la resolución del acto que contiene la liquidación de la subvención», ni se contemplan actuaciones contradictorias con dichos sujetos, sino sólo con la Administración concedente. La realización de una comprobación del valor no queda excluida del control financiero pero ésta debería llevarse a cabo, bien instándola de la Administración gestora en virtud del deber de colaboración (art. 47.2 LGS), bien, si se hace en el marco propio del control, reconduciendo sus efectos externos a los previstos para la tramitación de los informes de control (2). En particular, las relaciones con los beneficiarios, tales como las derivadas de la interposición de recursos o el incidente de la tasación pericial contradictoria, habrían de situarse en la fase posterior a la aprobación del informe de control financiero y desenvolverse directamente con el órgano gestor. En nuestra opinión, el espíritu de la LGS en este punto es meridianamente claro y sería forzar la interpretación de la Ley atribuir competencias al respecto a los órganos controladores.

(2) Frente al criterio que mantenemos, otros autores, como Silva Urien (*ob. cit.,* p. 277) y J. R. Fernández Torres en la obra colectiva dirigida por G. Fernández Farreres: *Comentario a la Ley General de Subvenciones,* Thomson Civitas, 2005, p. 403, consideran que la comprobación de valores puede hacerse en el marco de un control financiero, tesis que por las razones expuestas en el comentario no compartimos.

3. COMPROBACIÓN POR LA ENTIDAD COLABORADORA

Entre las obligaciones que, de acuerdo con el art. 15 LGS, asumen las entidades colaboradoras se encuentra la siguiente:

b) *Comprobar, en su caso, el cumplimiento y efectividad de las condiciones o requisitos determinantes para su otorgamiento, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención.*

Por su parte, el art. 32 LGS precisa que la entidad colaboradora realizará estas comprobaciones en nombre y por cuenta del órgano concedente.

Las facultades comprobatorias de la entidad colaboradora tienen la misma finalidad que las de la Administración concedente, pudiendo extenderse a los documentos justificativos que debe recoger de los beneficiarios para entregarlos a la Administración (comprobación documental) y a la comprobación material. Por el contrario, no se le atribuyen facultades para la comprobación de valores que, tal como se configura en el art. 32 LGS, implica el ejercicio de potestades públicas en el marco de un procedimiento reglado que ha de tramitar la Administración gestora.

Ahora bien, la entidad colaboradora está sujeta a su vez al control de la Administración gestora y al deber de *«justificar la entrega de los fondos percibidos ante el órgano concedente de la subvención y, en su caso, entregar la justificación presentada por los beneficiarios»* (art. 15 LGS). Estas obligaciones son objeto de concreción y desarrollo en el convenio que han de suscribir con el órgano administrativo concedente (art. 16 LGS).

4. PROCEDIMIENTO PARA LA EJECUCIÓN DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

De la resolución o acuerdo de concesión de la subvención surge un conjunto de derechos y deberes, unos a cargo de la entidad concedente y otros a cargo del destinatario, integrantes de la «relación jurídica subvencional», que, como toda relación jurídica, surge con vocación de ser cumplida.

Ahora bien, como es sabido, las leyes administrativas, y muy especialmente la LPAC, en la regulación de los procedimientos administrativos se ocupan casi exclusivamente de la fase declarativa, es decir, la que finaliza con la resolución mediante la que se deciden las cuestiones planteadas por los interesados. Por el contrario, apenas merecen atención las actuaciones necesarias para la ejecución

de lo decidido. Es más, dichas actuaciones sólo se contemplan en la medida en que quedan a cargo de los interesados. Así la LPAC, en el capítulo VII «Ejecución», del título IV, se ocupa de la ejecutoriedad de los actos administrativos (art. 98) y de la ejecución forzosa (arts. 99 y 100), pero no se plantea que puede ser a la Administración a la que competa el cumplimiento. Las operaciones de cumplimiento, cuando tienen por objeto satisfacer obligaciones dinerarias, aparecen reguladas en la LGP y demás normas del ordenamiento presupuestario. La propia exposición de motivos de la LPAC indica que la regulación de las relaciones ad extra de las Administraciones con los ciudadanos se ha de completar con lo previsto en la normativa presupuestaria. Pues bien, la LGS, consciente de que de la concesión surgen derechos y obligaciones para la Administración y para el beneficiario, va a llevar la regulación del procedimiento hasta el momento del cobro de los fondos públicos. Y para ello lógicamente no va a partir del ordenamiento administrativo, sino del ordenamiento presupuestario, aplicando a esta modalidad de gasto las prescripciones de la LGP, pero, una vez más, surgen especialidades en el ámbito de la gestión de las subvenciones. De dichas especialidades se ocupa la LGS en los artículos 34 y 35, desarrollados, en lo que se refiere a la fase de pago y a sus incidencias, por los artículos 88, 89 y 90 del RLGS, principalmente.

El principal deber a cargo de la entidad concedente de la subvención es el pago o cumplimiento, que consiste en la entrega de los fondos públicos comprometidos. Ahora bien, el Tesoro público sólo puede pagar obligaciones que hayan sido previamente reconocidas como vencidas, líquidas y exigibles, mediante un acto administrativo formal: el acto de reconocimiento de la obligación.

Consistiendo la subvención en una disposición dineraria sin contrapartida directa de los beneficiarios, surge, como primera cuestión, en el estudio del procedimiento de ejecución del gasto subvencional, la de si en esta modalidad de gasto se da la existencia de verdaderas «obligaciones», en el sentido de «créditos exigibles» de la Administración, o si con dicha expresión se hace referencia más bien a un acto contable desprovisto de contenido obligacional propiamente dicho. La respuesta a esta cuestión ha sido ya avanzada en capítulos anteriores. Como hemos señalado, dentro de las subvenciones, las hay que vienen establecidas por Ley y la Administración viene obligada a hacerlas efectivas en virtud de la norma legal de creación. Pero incluso las que se otorgan mediante acto administrativo, una vez concedidas son irrevocables y, por tanto, su cumplimiento también es obligatorio para la Administración, salvo que concurra alguna causa legal de revocación o modificación. Pero el que una obligación haya nacido no quiere decir que el cobro sea inmediatamente exigible. Y en este punto se plantea una segunda cuestión que es si la fase de reconocimiento de la obligación tiene un significado propio y diferenciado del compromiso de gasto, que se menciona expresamente en el artículo 34 LGS, o si viene a identificarse con aquél, habida

cuenta de que la relación obligatoria nace con el acuerdo de concesión o compromiso, sin que con posterioridad al mismo haya de realizar el beneficiario ninguna prestación en favor de la Administración, es decir, lo contrario de lo que ocurre con las obligaciones recíprocas en las que rige la denominada «regla del servicio hecho», en cuya virtud la Administración no realiza el pago hasta que recibe la contraprestación del acreedor (art. 21 LGP). La respuesta es claramente afirmativa. La fase de reconocimiento de la obligación existe y tiene sustantividad propia, sin perjuicio de la posibilidad de acumulación con el compromiso que, en determinados supuestos, puede darse. Una vez otorgada la subvención, su exigibilidad, y por tanto su reconocimiento, no es automático. El cobro está sujeto al cumplimiento de unos requisitos o condiciones, adicionales a los que se puedan exigir para obtener la concesión y sólo cuando los cumpla puede la Administración declarar exigible el derecho del beneficiario y éste interesar el pago o cumplimiento. En el orden procesal, el acto de reconocimiento de la obligación presupone un gasto autorizado y comprometido, y en la medida en que el compromiso es inherente a la resolución de concesión, también se presupone la existencia de ésta. De conformidad con el artículo 73.4 LGP, *«el reconocimiento de la obligación es el acto mediante el que se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública estatal o contra la Seguridad Social, derivado de un gasto aprobado y comprometido y que comporta la propuesta de pago correspondiente».*

De otra parte, el reconocimiento de la obligación marca el inicio del plazo de prescripción para que el beneficiario pueda exigir el cobro de la subvención y el devengo de intereses de demora, si trascurridos tres meses desde el mismo no se le ha hecho efectiva.

Pese a la importancia de este acto, tanto presupuestariamente, pues supone el consumo o aplicación definitiva del crédito, como en la dinámica de la relación subvencional, al declarar la exigibilidad, para la legalidad administrativa no es un acto definitivo, o si se prefiere, inmodificable. El reconocimiento de la obligación se acuerda por el órgano concedente de la subvención con base en un material probatorio limitado, estando sujeto a las modificaciones que resulten de las comprobaciones posteriores del propio órgano gestor y de las actuaciones de control financiero. El asunto ha sido abordado en diversas sentencias por el Tribunal Supremo. Así, en la de 16 de junio de 2003 (RJ 2003/4401) se aborda el valor que ha de darse a las actas de comprobación a los efectos de tener o no por cumplidas las condiciones impuestas al beneficiario de las subvenciones, y afirma que del artículo 81.5 TRLGP no se desprende que la previa existencia de tales actas excluya los posteriores controles financieros. Y en la sentencia de 20 de mayo de 2003, frente al argumento de que la naturaleza de un acto administrativo que declara el derecho a percibir una ventaja financiera debido al cumplimiento de una condición, no puede ser otra que la de un acto declarativo de

derechos, el Tribunal niega que la expedición del «Certificado de Correcta Utilización» sea un acto declarativo de derechos, al estar el mismo, como los demás actos intermedios del proceso de la subvención, sujetos a que se acredite la realidad de que el titular que ha percibido la subvención y ha cumplido las obligaciones a que la misma estaba sujeta y para las que se le concedía.

4.1 **Condiciones para el reconocimiento de la obligación**

Con independencia de que se reúnan los requisitos para la concesión, como requisitos adicionales para el reconocimiento de la obligación o, desde la perspectiva del beneficiario, del crédito exigible, acto que lleva consigo la propuesta de pago, la LGS establece los siguientes:

– Acreditación de que el beneficiario se halla al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y de que no es deudor por resolución de procedencia de reintegro.

– Justificación por el beneficiario de la realización de la actividad, proyecto, objetivo o adopción del comportamiento para el que se concedió en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención o, alternativamente, prestación de las garantías que se hubieran establecido.

Con respecto al primero de los requisitos, acreditación de la situación tributaria y de obligaciones de Seguridad Social y de reintegro, es digno de mención que la LGS se refiere a esta circunstancia en el artículo 13 en el que se establecen los requisitos para acceder a la condición de beneficiario y en el artículo 34, dedicado al procedimiento de aprobación del gasto y pago. Son dos, pues, los momentos en los que ha de acreditarse que se está al corriente de las mencionadas obligaciones: en el de la solicitud y antes del cobro.

La valoración del cumplimiento por el beneficiario de estas obligaciones así como su forma de acreditación, se efectuará en los mismos términos previstos en la Ley y en el RLGS a efectos de obtener la condición de beneficiario.

Ahora bien, esta doble exigencia puede resultar excesiva, sobre todo si entre ambos momentos no ha transcurrido un plazo de tiempo considerable. Una vez más el Reglamento ha dado una respuesta sensata en el desarrollo del precepto. Según el artículo 88.4, *«no será necesario aportar nueva certificación si la aportada en la solicitud de concesión no ha rebasado el plazo de seis meses de validez».*

Como diferencia entre ambos preceptos, el contenido en el artículo 13 y el contenido en el artículo 34, hay que señalar que el primero es básico y afecta tanto a beneficiarios como a entidades colaboradoras, mientras que como requisito para

el cobro no es básico y sólo es exigible de los beneficiarios, mientras que no lo es de las entidades colaboradoras. Ahora bien, aunque no sea básico dicho artículo, en la Administración local es exigible acreditar la situación tributaria con la entidad concedente por imperativo del artículo 189.2 TRLHL.

Con respecto al segundo de los requisitos indicados (justificación), hemos de decir que de la obligación de justificar y de las consecuencias de su incumplimiento nos ocuparemos *in extenso* en el capítulo siguiente. En este momento sólo nos interesa su consideración en la medida en que pueden constituir requisito para el reconocimiento de la obligación y el pago subsiguiente. Desde esta perspectiva pueden distinguirse dos clases de subvenciones: subvenciones de justificación previa o pospagables y subvenciones de justificación diferida o prepagables, clasificación que no debe confundirse con la que distingue entre subvenciones ex ante y subvenciones ex post, pues mientras la primera hace referencia a que la aportación de la justificación sea anterior o posterior al pago, la segunda, que toma como referencia el momento de la concesión y no el del pago, las diferencia atendiendo a que el otorgamiento se haga para el desarrollo de una actividad futura o en consideración a una actividad ya desarrollada.

La regulación de toda esta problemática en la LGS gira en torno a las tres modalidades de pago que contempla, pudiendo distinguirse entre una forma ordinaria y unas formas excepcionales. La primera, pago previa justificación, se aplica en defecto de previsión específica, las otras dos (pago a cuenta y pago anticipado), aun cuando están autorizadas en la Ley, sólo pueden utilizarse cuando esté previsto su empleo en las normas reguladoras.

En las subvenciones de justificación previa, en el supuesto de falta de justificación o de concurrencia de alguna de las causas de reintegro previstas en el artículo 37 de la Ley, se producirá la pérdida del derecho al cobro total o parcial de la subvención, de conformidad con el artículo 34.3 LGS. Por el contrario, en las de justificación diferida, si se hubieran hecho efectivas, una vez que se pongan de manifiesto dichas causas, procederá el reintegro.

La falta de justificación, de inmediato, lo que arrastra es un impedimento temporal para el pago, pero una vez constatado por la Administración que el incumplimiento es definitivo, lo procedente será declarar la perdida «total o parcial» del derecho mediante la oportuna resolución siguiendo un cauce procesal que no puede ser otro que el establecido para declarar la procedencia del reintegro, como recoge el RLGS en el artículo 89. De otra parte, está el supuesto de justificación parcial. En este caso, siempre que se hubiera realizado la actividad subvencionada, la pérdida del derecho, o el reintegro, en su caso, coincidirá con el importe no justificado [*cfr.* cap. IX, apartado 3.1.*c)*].

Para prevenir el riesgo que comporta todo pago anterior a la realización de la actividad la Ley contempla la posibilidad de exigir garantías. Sin embargo, la

constitución de garantías no se impone [arts. 17.3, letra *k)*, 34.4 de la LGS y 42.2 RLGS], pues el legislador es consciente de la dificultad que algunos beneficiarios tendrían para conseguirlas, además del coste que pueden suponerles.

4.2 **Formas de pago atendiendo al momento de la justificación**

Las peculiaridades de las tres formas de pago indicadas son las que se exponen a continuación:

4.2.1 Pago posterior a la aportación de la justificación total

La realización del pago al beneficiario previa aportación por el mismo de la documentación justificativa de la aplicación de la subvención y su comprobación por la Administración constituye la regla general, y no es sino la adaptación al ámbito subvencional de la que consagra la LGP en relación con la ejecución del gasto público. «Si dichas obligaciones tienen por causa prestaciones o servicios, el pago no podrá efectuarse si el acreedor no ha cumplido o garantizado su correlativa obligación» (art. 21.2). Según el artículo 34.3 LGS, «*el pago de la subvención se realizará previa justificación, por el beneficiario, de la realización de la actividad, proyecto, objetivo o adopción del comportamiento para el que se concedió en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención*» y, como añade el RLGS, *«en la parte proporcional a la cuantía de la subvención justificada»* (art. 88.1). El supuesto ahora considerado es el de realización y justificación de la actividad en su totalidad.

Ahora bien, lo que se incorpora al expediente «a estos efectos» no es la cuenta justificativa presentada por el beneficiario sino una certificación expedida por el órgano encargado del seguimiento de aquélla (art. 88.3 RLGS), en la que quede de manifiesto:

a) la justificación total de la misma;

b) que no ha sido dictada resolución declarativa de la procedencia del reintegro de la subvención o de la pérdida del derecho al cobro de la misma por alguna de las causas que pueden dar lugar al reintegro previstas en el artículo 37 de la Ley General de Subvenciones;

c) que no ha sido acordada por el órgano concedente de la subvención, como medida cautelar, la retención de los libramientos de pago o de las cantidades pendientes de abonar al beneficiario o entidad colaboradora, referidos a la misma subvención.

Con la expresión «a estos efectos» (apartado 3 del art. 88 RLGS) habrá que entender que dicho certificado se expide a efectos de la justificación necesaria para el pago y por tanto a efectos del reconocimiento de la obligación por el órgano gestor competente. También será suficiente a efectos de la correspondiente intervención, según se deduce tanto del contexto, como del Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se establece el ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, que reduce la comprobación de la justificación por la intervención a la existencia de dicho certificado.

La expresada certificación se expide tras la comprobación de la justificación documental que obligatoriamente debe aportar el beneficiario de acuerdo con el método que se haya establecido en las bases reguladoras (cuenta justificativa, módulos o estados contables) (art. 84.1 LGS). No obstante, para evitar las demoras que puede arrastrar la comprobación exhaustiva de los justificantes, en aquellos supuestos en los que el pago de la subvención se realice previa aportación de la cuenta justificativa, «la comprobación formal para la liquidación de la obligación» puede limitarse a los extremos que determina el artículo 84.2 RLGS (*cfr.* supra, apartado 2.1). El sistema será extensible a la modalidad de cuenta justificativa simplificada, según se desprende del último párrafo del citado artículo 84 RLGS, pero no al caso de cuenta justificativa con aportación de informe del auditor que, por su propia configuración, no admite el desdoblamiento en fases de la comprobación. En las otras modalidades de justificación la comprobación será plena, por cuanto no se admite la comprobación limitada previa.

Como veremos en un capítulo posterior [*cfr.* cap. X, apartado 3.1.*c)*] no parece que en el ámbito local el interventor pueda limitarse a controlar este acto con base en la certificación del órgano responsable del seguimiento a menos que así se establezca en el Acuerdo del Pleno que hubiera establecido, en su caso, la fiscalización limitada previa.

4.2.2 Pago fraccionado o mediante abonos a cuenta

El pago a cuenta se configura como un pago provisional, cuyo importe habrá de deducirse de la cantidad final que proceda abonar al beneficiario o entidad colaboradora de conformidad con los términos del acuerdo de concesión o del convenio. Según el artículo 34.4 LGS, cuando la naturaleza de la subvención así lo justifique, podrán realizarse pagos a cuenta. Dichos abonos a cuenta podrán suponer la realización de pagos fraccionados que responderán al ritmo de ejecución de las acciones subvencionadas, abonándose por cuantía equivalente a la justificación presentada. En suma, se trata de pagos parciales que tienen por base una justificación también parcial.

El sistema de abonos a cuenta, inspirado en la normativa de la contratación pública, será de aplicación en aquellos casos en los que la actividad subvencionada es continuada en el tiempo y lo que se pretende con él es que la subvención se haga efectiva a medida que se acredite la ejecución parcial del gasto. La referencia de la Ley a la «naturaleza de la subvención», debe entenderse que alude a la naturaleza de la actividad, de manera que no cabría aplicar el sistema a actividades o proyectos de ejecución instantánea.

El abono a cuenta por su propio carácter está sujeto a una liquidación final de resultas de la cual se obtendrá el saldo definitivo a favor o en contra del beneficiario, de acuerdo con las condiciones de la subvención.

También en el pago fraccionado será necesaria la aportación de la cuenta justificativa por el beneficiario y su comprobación por la Administración, a partir de la cual se expedirá el correspondiente certificado por el órgano encargado del seguimiento de aquélla. No obstante, lo que habrá de acreditarse en este caso será la justificación parcial, y no la total.

El pago a cuenta debe estar previsto expresamente en las bases reguladoras.

4.2.3 Pagos anticipados

El pago anticipado supone que la entrega de fondos en que la subvención consiste se realiza con carácter previo a la justificación, como financiación necesaria para poder llevar a cabo las actuaciones inherentes a la subvención. Su empleo, al igual que ocurre con los pagos a cuenta, viene motivado por la necesidad de atender a las necesidades financieras del beneficiario que no siempre puede realizar la actividad subvencionada si no se le provee de la tesorería adecuada, pero en este caso la excepción de la regla general, que exige la realización de la total actividad previamente al cobro, es aún mayor. No se trata de realizar pagos acompasados al ritmo de presentación de los justificantes sino que los fondos son anteriores a la aportación de dichos justificantes. Según la Ley: *«También se podrán realizar pagos anticipados que supondrán entregas de fondos con carácter previo a la justificación, como financiación necesaria para poder llevar a cabo las actuaciones inherentes a la subvención. Dicha posibilidad y el régimen de garantías deberán preverse expresamente en la normativa reguladora de la subvención»* (art. 34.5).

El desarrollo reglamentario del precepto ha venido a introducir una matización importante al establecer que «con carácter general», si las bases reguladoras no establecieran lo contrario, podrían realizarse pagos anticipados en función de las disponibilidades presupuestarias «*en los en los supuestos de subvenciones destinadas a financiar proyectos o programas de acción social y cooperación internacional que se concedan a entidades sin fines lucrativos, o a federaciones, con-*

federaciones o agrupaciones de las mismas, así como subvenciones a otras entidades beneficiarias siempre que no dispongan de recursos suficientes para financiar transitoriamente la ejecución de la actividad subvencionada» (art. 88). La puerta al pago anticipado se abre, pues, tanto a entidades sociales como a empresas mercantiles en las que concurran la circunstancia de carencia de recursos.

En el caso de entidades colaboradoras en la distribución y entrega de los fondos, el pago anticipado puede considerarse habitual. Entre las menciones del convenio de colaboración a formalizar con las mismas se ha de prever el período de entrega de los fondos a la entidad colaboradora y las condiciones de depósito de los fondos recibidos hasta su entrega posterior a los beneficiarios.

La posibilidad del pago anticipado encuentra un límite obvio en los supuestos en que por insolvencia del beneficiario exista riesgo de que la subvención no se aplique a su finalidad. El art. 34.4 LGS reitera como requisito para el cobro el que el art. 13.2 *b)* establece para acceder a la obtención de la subvención: «*En ningún caso podrán realizarse pagos anticipados a beneficiarios cuando se haya solicitado la declaración de concurso voluntario, haber sido declarados insolventes en cualquier procedimiento, hallarse declarado en concurso, salvo que en éste haya adquirido la eficacia un convenio, estar sujetos a intervención judicial o haber sido inhabilitados conforme a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sin que haya concluido el período de inhabilitación fijado en la sentencia de calificación del concurso».*

4.2.4 Sistema mixto

El pago anticipado no tiene por qué ser de la totalidad. Cabe, y es un supuesto usual, efectuar un anticipo parcial, y una vez que se aporta la justificación del mismo, efectuar un nuevo anticipo por el importe justificado. Se trata de un sistema que viene a combinar el pago anticipado con el pago a cuenta, y que por ello podría considerarse mixto. En este sistema el riesgo de que los fondos no se apliquen a sus fines queda limitado al primer pago, que en realidad es el único que se anticipa.

Formulada la propuesta de reconocimiento de la obligación, «que comporta la propuesta de pago correspondiente» (art. 73.4 LGP), se somete a intervención, se autoriza por el órgano concedente y se traslada a la ordenación de pagos del Ministerio de Economía y Competitividad, tras su registro contable.

En el plano contable, el PGCP dispone que «se reconocerá un gasto presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Supone el

reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar, y simultáneamente el de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo o de ingresos» (Punto 4 del apartado 5 del Marco conceptual).

4.3 **Realización del pago**

Aun cuando la LGS dedica un artículo a regular el «procedimiento del gasto y pago», en realidad, lo único que contempla son actuaciones que se sitúan en la fase de reconocimiento de la obligación y propuesta de pago. Esto es, regula los requisitos para el pago, pero los actos de pago propiamente dichos, es decir, lo que en terminología contable se denomina «pago material», quedan fuera de su consideración, por lo que la tramitación de éste deberá ajustarse plenamente al procedimiento ordinario regulado por la LGP y normativa de desarrollo o, en su caso, a la que rija en la correspondiente Administración concedente. No obstante, para dar una visión completa del proceso que ha de llegar hasta la entrega de los fondos a los beneficiarios de las subvenciones, resulta conveniente hacer una referencia a esta última fase, máxime teniendo en cuenta que en la normativa presupuestaria estatal existen algunas referencias específicas en materia de subvenciones.

4.3.1 Tramitación

En la Administración del Estado la ordenación del pago es competencia del Director General del Tesoro y Política Financiera a propuesta de los Ministerios gestores que dicten los actos administrativos de reconocimiento de las obligaciones.

Según la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración del Estado la expedición de las propuestas de pago debe hacerse a favor de los acreedores directos, teniendo esta condición, entre otros, quienes fuesen «beneficiarios de subvenciones o ayudas, o, en general, a favor de quienes fuesen contraídas obligaciones» (número séptimo). En este segundo caso, se encontrarán las entidades colaboradoras que participen en la entrega y distribución de los fondos públicos. Excepcionalmente, en el caso de que los pagos a perceptores finales tuvieran el carácter de «pagos masivos», como puede ocurrir con los perceptores de becas, las subvenciones se podrían hacer efectivas a través del cajero de pagos especiales de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera que actúa como «agente mediador en el pago» (3).

(3) Véase Resolución de 30 de abril de 2010, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, sobre el procedimiento para la realización de ciertos pagos a través de Agentes Mediadores.

Según el apartado noveno de la Orden citada, los pagos del Tesoro pueden realizarse por transferencia bancaria por la caja pagadora de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera o en formalización, es decir, mediante compensación con créditos a favor del Tesoro.

Si el concedente de la subvención es un Organismo autónomo o Entidad local, el pago se ordena por el propio órgano competente para concederla y se realiza por la caja del Organismo o Entidad. Por tanto no existirá la diferencia de competencias que se da en la Administración del Estado entre los Ministerios concedentes de la subvención y el Ministerio gestor del pago (Economía, Comercio y Empresa).

4.3.2 El cobro por terceros

Aun cuando la regla general es la ordenación del pago en favor de los beneficiarios, evidentemente, en caso de que las subvenciones se canalicen a través de entidades colaboradoras, las órdenes de pago se harán en favor de estas, pese a que no tengan la condición de beneficiarios, pues en su favor se contraen las correspondientes obligaciones. A dichas entidades corresponderá efectuar la entrega de los fondos recibidos a los beneficiarios, constituyendo la acreditación de dicha entrega un aspecto de la justificación ajena al procedimiento administrativo de pago, que quedó finalizado con el cobro por la entidad.

Otro supuesto de pago a un tercero que se contempla en las normas reguladoras de ciertas subvenciones es el de aquellas que se hacen efectivas a acreedores del beneficiario para atender una obligación, que constituye precisamente el objeto de la ayuda. El ejemplo típico es el de los préstamos bancarios con intereses subvencionados, en los cuales el pago de intereses por lo general se realiza en favor de la entidad financiera por razones tanto de agilidad como de control.

Por último, es digna de consideración la posibilidad de transmitir el crédito derivado de una subvención concedida. La transmisión de los derechos de crédito ha sido tradicionalmente objeto de regulación en el ámbito de la contratación administrativa y cabe preguntarse si el beneficiario de una subvención puede también efectuarla. La respuesta a nuestro entender ha de ser positiva siempre que la transmisión se haga con arreglo a las normas de derecho privado sobre transmisión de créditos, pues ninguna norma jurídico-pública lo impide, e incluso se autoriza, aun cuando no con la claridad que en el ámbito contractual (4). En el RLGS se contiene un precepto que viene a confirmar la licitud de la cesión. En

(4) Sobre la regulación de los derechos de cobro de los acreedores públicos en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y su extensión a todos los acreedores públicos, véase J. Pascual García y Rodríguez Castaño, A. R.: *Régimen Jurídico del Gasto Público…*, *ob. cit.,* pp. 626 y 715.

efecto, a tenor del artículo 83, con motivo de la regulación de la subvencionalidad de los gastos, considera efectivamente pagado el gasto *«con la cesión del derecho de cobro de la subvención a favor de los acreedores por razón del gasto realizado»*.

Con carácter más general, la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración del Estado, en su apartado séptimo prevé: *«Cuando el acreedor directo comunique al órgano gestor competente la transmisión de las certificaciones, cuentas o títulos que representen débitos de la Administración General del Estado, las correspondientes propuestas de pago habrán de ser expedidas a favor del cesionario, debiendo indicarse también los datos del cedente, así como la fecha de comunicación de la citada transmisión a la Administración General del Estado. La oficina de contabilidad competente consignará, mediante diligencia en el documento justificativo del crédito, la toma de razón por la que se certifique que se ha registrado en el Sistema de Información Contable dicha transmisión»*.

Un caso singular y expreso de transmisión de créditos derivados de subvenciones se contempla en el artículo 133.6 de la Ley Orgánica 5/1985, del Régimen Electoral General, desarrollada en este punto por el Real Decreto 1907/1995, sobre tramitación de subvenciones a las formaciones políticas, que contempla que las subvenciones por gastos electorales sean abonadas en todo o en parte a las entidades bancarias que designen, para compensar los anticipos o créditos que les hayan otorgado.

Ahora bien, el cesionario no mejorará su posición jurídica con respecto al titular originario del derecho, por lo que las facultades, ciertamente limitadas, de la Administración sobre revocación, modificación o revisión del acuerdo de concesión permanecerán intactas.

4.4 **Retención de pagos, embargos y concurso de acreedores**

a) *Retención de pagos*

En el Derecho presupuestario no se permite el pago aplazado de las obligaciones de la Hacienda Pública, que sólo se contempla por vía de excepción en algún supuesto muy singular, como el pago de inmuebles de importe superior a 6 millones de euros o en los contratos de obras que se efectúen bajo la modalidad de abono total del precio (art. 48 LGP). Este principio, entre otros, impide retener cualquier pago a un acreedor público, a menos que exista una expresa previsión legal, y esto es lo que ha hecho la LGS en su artículo 35, que la establece como medida cautelar en los supuestos en que se esté tramitando un expediente de reintegro a cargo del perceptor de la subvención siempre que existan indicios

racionales que permitan prever la imposibilidad de obtener el resarcimiento, o si éste puede verse frustrado o gravemente dificultado, y, en especial, si el perceptor hace actos de ocultación, gravamen o disposición de sus bienes. La retención de pagos estará sujeta al siguiente régimen jurídico:

a) Debe ser proporcional a la finalidad que se pretende conseguir y, en ningún caso, debe adoptarse si puede producir efectos de difícil o imposible reparación.

b) Debe mantenerse hasta que se dicte la resolución que pone fin al expediente de reintegro, y no puede superar el período máximo que se fije para su tramitación, incluidas prórrogas.

c) Debe levantarse cuando desaparezcan las circunstancias que la originaron o cuando el interesado proponga la sustitución de esta medida cautelar por la constitución de una garantía que se considere suficiente.

La retención compete acordarla al órgano concedente a iniciativa propia o de una Decisión de la Comisión Europea, o a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado o de la autoridad de certificación, y lleva consigo la suspensión de los libramientos de pago de las cantidades pendientes de abonar al beneficiario o entidad colaboradora, sin superar, en ningún caso, el importe que fijen la propuesta o resolución de inicio del expediente de reintegro, con los intereses de demora devengados hasta aquel momento.

La imposición de esta medida cautelar debe acordarse por resolución motivada, que habrá de notificarse al interesado, con indicación de los recursos pertinentes.

b) *Embargos*

Con independencia del referido supuesto de retención, único que contempla la LGS, cabe preguntarse si es admisible practicar retenciones sobre los fondos objeto de la subvención como consecuencia de embargos u otros tipo de decisiones judiciales o administrativas, así como la incidencia que la declaración de concurso produce en la relación jurídica subvencional previamente constituida.

Como primera respuesta a la cuestión, conviene partir de la normativa aplicable a las ayudas comunitarias en la que frecuentemente se contiene la denominada cláusula de «pago íntegro». Dicha cláusula se recoge en el artículo 132 del Reglamento (UE) N.º 1303/2013 del Parlamento europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013 por el que se establecen disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión, al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y por el que se establecen disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al

Fondo de Cohesión y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y se deroga el Reglamento (CE) N.º 1083/2006 del Consejo.

En el derecho interno la cuestión no está tan clara en el caso de que la supuesta retención tuviera por objeto hacer efectivos con cargo a la subvención créditos de particulares o incluso de la Administración Pública, en especial, de la Administración tributaria. Desde luego será descartable de plano en el caso de que los fondos se encuentren en poder de una entidad colaboradora y el interesado en la retención sea un acreedor de ésta, y ello por la sencilla razón de que, como establece la LGS (art. 12.1), los fondos en poder de las mismas «en ningún caso se considerarán integrantes de su patrimonio». Con respecto al posible embargo de los fondos en poder de los beneficiarios o de los créditos exigibles por éstos de la Administración se hace necesaria una consideración detenida de diversos preceptos legales en relación con las tres formas o modalidades de pago estudiadas.

En el caso de que la subvención concedida no se hubiera hecho efectiva y el embargo o retención recayera sobre el derecho de cobro del beneficiario la retención sería admisible cuando la realización de la actividad o comportamiento a que se destina la ayuda hubiera sido oportunamente acreditada ante la Administración, es decir, en la modalidad de pago en la que la obligación deviene exigible previa aportación de la documentación justificativa, pero no en los otros dos supuestos (pagos a cuenta y pagos anticipados). Así resulta tanto de la vinculación intrínseca de los fondos a una concreta finalidad pública (art. 2 LGS) como de dos preceptos específicos. El primero es la prohibición de realizar pagos anticipados a los concursados o insolventes a que se refiere el artículo 34.4 LGS, que impide que se libren fondos anticipadamente, pero no que el libramiento se haga después de la justificación. Dicha prohibición es absoluta, sin que venga alterada por la existencia o inexistencia de un embargo judicial o administrativo. Claramente lo que la Ley persigue es evitar que la situación financiera del beneficiario provoque una canalización de los fondos hacia el patrimonio de los acreedores de aquél y por tanto una desviación de los fines propios de la subvención, fines que no se desvirtuarían si la actividad subvencionada hubiera sido realizada previamente, pero sí en caso contrario. De forma más genérica en el apartado 3 de este mismo artículo se contiene una prevención cuyo efecto natural será igualmente evitar una desviación. Según éste se producirá la pérdida del derecho al cobro total o parcial de la subvención en el supuesto de falta de justificación o de concurrencia de alguna de las causas previstas en el artículo 37 LGS como causas de reintegro. Por tanto, el embargo o retención a favor de un acreedor del beneficiario devendría ineficaz, si fuera anterior a la justificación, dado que se pierde el derecho embargado.

Distinta será la cuestión si los fondos hubieran entrado en el patrimonio del beneficiario de forma anticipada y por tanto antes de la plena aplicación a sus

fines (pagos anticipados y pagos a cuenta). En estos casos lo normal será que entre en juego el régimen de garantías que puede preverse en la normativa reguladora y de esta manera queden a salvo los fondos públicos. Pero, si dicho régimen no se hubiera constituido o resultara insuficiente, la ausencia de una norma expresa de privilegio impediría, a nuestro juicio, descartar el posible embargo, debiendo asumir la Administración el riesgo de no haber exigido las correspondientes garantías. La subvención consiste en una «disposición dineraria», pasando los fondos públicos al patrimonio del beneficiario (*cfr.* cap I, apartado 2), en el cual se confunden, dado el carácter fungible del dinero, sin otro privilegio para su recuperación que el de la preferencia para cobro de las cantidades a reintegrar en cuanto son ingresos de Derecho público (art. 38 LGS).

c) *Concurso de acreedores*

Por último, resta considerar la incidencia que sobre la relación jurídica subvencional produce la declaración de concurso de acreedores o, en general, la insolvencia del beneficiario, incidencia que puede ser variada. En primer lugar, puede incidir impidiendo su constitución. El artículo 13.1.*b)* LGS prohíbe ser beneficiario o entidad colaboradora a quienes soliciten o sean declarados en concurso o en situación de insolvencia salvo que en el caso de concurso haya adquirido la eficacia un convenio. Pero también puede afectar a la relación una vez constituida, si la insolvencia se produce o declara después del otorgamiento de la subvención. En este segundo caso habrá que distinguir a su vez dos posibles situaciones: que la Administración concedente no haya pagado o que habiendo pagado surja un supuesto de reintegro de la subvención concedida.

Como acabamos de ver en los párrafos anteriores si la actividad subvencionada se ha realizado ningún impedimento para el pago produce la insolvencia, pues no existe causa para privarle de su derecho. Por el contrario, sería causa impeditiva de un pago anticipado. Según el artículo 34.4 LGS *«en ningún caso podrán realizarse pagos anticipados a beneficiarios cuando se haya solicitado la declaración de concurso voluntario, haber sido declarados insolventes en cualquier procedimiento, hallarse declarado en concurso, salvo que en éste haya adquirido la eficacia un convenio, estar sujetos a intervención judicial o haber sido inhabilitados conforme a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sin que haya concluido el período de inhabilitación fijado en la sentencia de calificación del concurso».*

Ahora bien, el que aparezca un impedimento para el pago anticipado no significa que la relación subvencional se extinga. Si el beneficiario o, en su nombre, los administradores del concurso, realiza la actividad subvencionada podrá cobrar una vez que lo justifique.

Los mayores problemas se van a presentar cuando, anticipado el pago y estando la actividad pendiente de realización, se solicita o declara el concurso. Y ello por el riesgo que la propia situación concursal conlleva de que no se ejecute dicha actividad y de que el cobro del correspondiente reintegro devenga imposible si, como consecuencia de la inejecución, se declara su procedencia. Tal riesgo quedaría soslayado si se hubieran exigido garantías por la Administración, pero la exigencia de garantía no es obligatoria. Pues bien, en esta situación no parece que quepa resolver la relación subvencional e incorporar el crédito por reintegro a la masa de la quiebra. En la legislación de subvenciones no se contempla ésta entre las causas de reintegro de subvenciones y las previsiones del Texto refundido de la Ley concursal (TRLC) más bien abogan por la solución contraria, pues artículo 111.1 de dicha Ley establece que la declaración de concurso no interrumpirá la continuación de la actividad profesional o empresarial que viniera ejerciendo el deudor. No obstante, la continuidad de la actividad puede verse afectada de forma excepcional por la declaración de concurso (art. 114 TRLC) o de forma ordinaria por la entrada en fase de liquidación y consiguiente de cese de actividad. En tal caso, como sostiene Rodríguez Castaño A. R. (5), entraría en juego el art. 1.156 del Código Civil (supletorio en materia de subvenciones según art. 5 LGS y art. 4.3 del propio Código) que establece como causa de extinción de las obligaciones, entre otras, la pérdida de la cosa debida, causa que el artículo 1.184 extiende a las obligaciones de hacer diciendo que «también quedará liberado el deudor en las obligaciones de hacer cuando la prestación resultare legal o físicamente imposible». Si la realización de la actividad a la que venía obligado el beneficiario de la subvención no es posible, se extingue la obligación de realizarla, pero no la de indemnizar a la otra parte, al acreedor de la obligación, es decir, de reintegrar la subvención. De esta forma quedaría soslayado el riesgo de posponer el inicio del procedimiento de reintegro hasta un momento en que podría devenir imposible su cobro, pudiendo llegarse incluso a que concluya el concurso realizándose todos los bienes del subvencionado sin que haya transcurrido el plazo necesario para poder decretar el reintegro de la subvención.

Declarada la procedencia del reintegro surge una segunda cuestión, no menos trascendente, en relación con la forma y posibilidades de hacer efectivo el derecho, lo cual está en función de que se considere un crédito contra la masa o un crédito con privilegio general, es decir, la de «los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial…, ni del privilegio general». Este privilegio podrá ejercerse

(5) Ésta es la tesis defendida por A. R. Rodríguez Castaño en la ponencia presentada el día 22 de mayo de 2007 en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, dentro de las Jornadas «Temas en torno al proceso concursal», bajo el título «Los efectos de la declaración del concurso en relación con los contratos de las administraciones públicas y las subvenciones públicas», que el autor ha tenido la amabilidad de facilitarnos.

para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50 por 100 de su importe. Pensamos, no obstante, que se estaría en presencia de un crédito contra la masa en aplicación del artículo 242.1, párrafo 12.º, que considera tales:

«Los créditos que, conforme a lo dispuesto en esta ley, resulten de prestaciones a cargo del concursado en los contratos con obligaciones recíprocas pendientes de cumplimiento que continúen en vigor tras la declaración de concurso, y los créditos por incumplimiento posterior a la declaración de concurso por parte del concursado». Es decir, estaríamos ante una obligación de restitución por incumplimiento del concursado (6).

La situación guardaría la adecuada simetría con la anteriormente contemplada: si se realiza la actividad subvencionada, la administración del concurso cobrará la subvención y la integrará en la masa activa (en el caso de pago posterior a la justificación) y si cobrada anticipadamente no se realiza la actividad deducirá de la masa activa los fondos necesarios para el pago.

(6) Opinión divergente a este criterio, A. R. Rodríguez Castaño en la ponencia citada en la nota anterior.

CAPÍTULO IX

REINTEGRO DE SUBVENCIONES

1. INTRODUCCIÓN

Dedica la LGS su título II a los reintegros de subvenciones, regulándose en primer lugar los que derivan de la nulidad del acuerdo de concesión, para recoger a continuación los que derivan de las causas específicas que la Ley establece, de manera que los supuestos considerados pueden agruparse en dos tipos:

– Supuestos ligados a la invalidez de la resolución de concesión o, en su caso, del convenio.

– Supuestos de reintegro por privación de eficacia del acuerdo o convenio con independencia de la validez o invalidez inicial.

Y cabe añadir otros tipos, aunque sólo tangencialmente regulados en la Ley o en el RLGS: el reintegro derivado de responsabilidades contables, el reintegro voluntario y el reintegro por errores materiales.

El estudio de los reintegros del primer tipo o, si se prefiere, de las devoluciones, que es el término que utiliza la Ley para referirse a los mismos, resulta inseparable del de las nulidades de los actos administrativos tal como se regulan en la LPAC, mientras que el de los reintegros del tipo segundo pertenece al campo propio del derecho de las subvenciones, aunque tampoco puede desligarse totalmente del régimen general de los actos administrativos.

2. DEVOLUCIONES DERIVADAS DE LA INVALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN DE CONCESIÓN

La resolución de concesión de las subvenciones se encuadra entre los actos declarativos de derechos, por lo que resulta dotada de la protección y estabilidad que a estos actos otorgan los artículos 106 y siguientes LPAC. En principio no será posible la revisión, la modificación ni la revocación de las subvenciones una vez concedidas. No obstante, el acuerdo o resolución de concesión, como todo acto administrativo, puede ser nulo de pleno derecho, si se dan las causas que contempla el artículo 47.1 LPAC (1), o anulable si incurren en cualquier infracción del ordenamiento jurídico de las contempladas en el artículo 48 de dicha Ley (2). También pueden incurrir en nulidad por infracción de la legalidad presupuestaria de conformidad con el art. 46 LGP, en relación con la letra *g)* del citado art. 47.1 LPAC) *(cfr.* cap. V. apartado 4.1).

Los actos inválidos podrán ser anulados por la vía de la revisión de oficio en los supuestos y con las condiciones establecidas en los artículos 106 y siguientes LPAC o a través de recursos administrativos o jurisdiccionales. Pero, como señala González Pérez, «la infracción del ordenamiento jurídico determinante de invalidez supone la ineficacia del acto. El acto inválido no produce efectos. Ahora

---

(1) De conformidad con el art. 47.1 LPAC, «Los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Los que tengan un contenido imposible.

d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango de Ley.»

(2) De conformidad con el art. 48 LPAC,

«1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.»

bien, como el acto administrativo, de acuerdo con el principio *favor acti* se presume válido y produce efectos desde la fecha en que se dicta (art. 39 LPAC), para que se den las consecuencias de la invalidez, será necesaria la correspondiente declaración por parte del órgano administrativo o jurisdiccional competente: la declaración privará de efectos al acto, desde que éste se produjo (si es nulo), o desde la anulación (si es anulable). Asimismo la ineficacia se transmitirá a los actos que sean consecuencia o ejecución del anulado» (3).

Según esto, la privación de efectos del acto de concesión de una subvención afectará, pero en sentido inverso, a la «disposición gratuita de fondos», pues éste fue su efecto esencial. Por ello nos dice terminantemente la LGS que *«la declaración judicial o administrativa de nulidad o anulación llevará consigo la obligación de devolver las cantidades percibidas».* Es decir, la ineficacia de la salida de fondos se habrá de materializar en una entrada de los mismos. Procederá, por tanto, la devolución de la subvención, sin que esta causa o supuesto sea reconducible a los supuestos contemplados en el artículo 37 LGS, que analizaremos después. La declaración de nulidad de un acto sólo cabe si nació viciado por falta de competencia al dictarlo, por defectos esenciales de procedimiento, por su contenido imposible…, en definitiva, por infracciones legales cometidas cuando se dictó, pero no por circunstancias sobrevenidas.

Consecuentemente con lo expuesto, la declaración judicial o administrativa de nulidad llevará consigo la obligación de devolver las cantidades percibidas y, en principio, es obligado para la Administración concedente poner en marcha el procedimiento para la declaración, disponiendo a tal efecto la LGS en su art. 36.3 que *«cuando el acto de concesión incurriera en alguno de los supuestos mencionados en los apartados anteriores, el órgano concedente procederá a su revisión de oficio, o, en su caso, a la declaración de lesividad y ulterior impugnación, de conformidad con lo establecido en los artículos 102 y 103 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común* (actuales artículos 47 y 48 LPAC)». Es decir, si la causa de la invalidez fuera alguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho del artículo 47 LPAC, o la carencia o insuficiencia de crédito, la revisión deberá ajustarse al procedimiento previsto en el artículo 106 de la Ley citada, requiriéndose dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma. Por el contrario, si el acto fuera meramente anulable por «las demás infracciones del ordenamiento jurídico, y en especial, de las reglas contenidas en la presente Ley (LGS)», se deberá ajustar al cauce del artículo 107 LPAC mediante la declaración de lesividad del acto viciado y su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-admi-

(3) Véase J. González Pérez y F. González Navarro: *Ob. cit.*, p. 821.

nistrativo, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde que se dictó la resolución de concesión de la subvención.

En relación con la regulación legal conviene no perder de vista que la atención de la LGS está puesta exclusivamente en aquellos casos en los que tras el acto inválido se ha producido un pago por la Administración, pero la revisión del acto inválido puede haberse iniciado antes del pago, en cuyo caso si la declaración de nulidad se dicta antes de la fecha del vencimiento de la obligación subvencional, lo que procede es declarar la pérdida del derecho al cobro. Si llegara la fecha de cobro antes de declararse la nulidad pero estando en tramitación el procedimiento de revisión cabrá acordar la suspensión del pago de la subvención, como medida cautelar, al amparo del artículo 108 LPAC (4), si concurren las circunstancias previstas en dicho artículo, ya que la medida cautelar de retención de pagos del artículo 35 LGS únicamente se contempla para el caso de los reintegros del artículo 37 LGS. De otra parte, la privación de efectos del acuerdo de concesión no se circunscribe a la entrega de fondos sino que afectará a todos los derechos y deberes que deriven del acto nulo.

Las circunstancias que pueden dar origen a la devolución por invalidez pueden ser detectadas en el desarrollo de un control financiero a cargo de los servicios de la Intervención General. Para este supuesto la LGS (art. 49.4) diseña un procedimiento incidental a fin de que los hechos se pongan en conocimiento del órgano concedente *(cfr.* cap. X, apartado 4.5), que será en todo caso el que deba iniciar el procedimiento de revisión y formular la correspondiente propuesta al competente para acordar la revisión de oficio (5). Los órganos de control pueden adoptar medidas cautelares al objeto de impedir la desaparición de los documentos relativos a las operaciones en que se muestren los indicios de irregularidad, pero sus actuaciones no se integran en el procedimiento de revisión.

---

(4) Véase M. Rebollo Puig en la obra colectiva dirigida por G. Fernández Farreres: *Comentario a la Ley General de Subvenciones,* Thomson Civitas, 2005, p. 415.

(5) De acuerdo con el art. 111 LPAC: «En el ámbito estatal, serán competentes para la revisión de oficio de las disposiciones y los actos administrativos nulos y anulables:

a) El Consejo de Ministros, respecto de sus propios actos y disposiciones y de los actos y disposiciones dictados por los Ministros.

b) En la Administración General del Estado:

1.º Los Ministros, respecto de los actos y disposiciones de los Secretarios de Estado y de los dictados por órganos directivos de su Departamento no dependientes de una Secretaría de Estado.

2.º Los Secretarios de Estado, respecto de los actos y disposiciones dictados por los órganos directivos de ellos dependientes.

c) En los Organismos públicos y entidades derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado:

a) *Límites de la revisión*

La nulidad del acto administrativo es compatible con la buena fe del destinatario de la subvención y la devolución puede ocasionarle daños irreparables, sobre todo si ya ha aplicado los fondos recibidos en el desarrollo de una actividad que, sin la ayuda, no sería viable económicamente, o los hubiera empleado en beneficio de un tercero sin lucro propio. Y esta circunstancia no puede ser ignorada por el ordenamiento jurídico. En estos supuestos hay que tener presente, como afirma Ramón Parada (6), que el que un acto sea inválido, de pleno derecho o anulable, no quiere decir que sea necesariamente invalidado, pues es posible que esa adecuación del acto al ordenamiento engendre una situación todavía más injusta que la originada por la ilegalidad que se trata de remediar. Consciente de este riesgo, el legislador prevé que las facultades de revisión *«no podrán ser ejecutadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes»* (art. 110 LPAC). De otra parte, también debe ser considerado el *«principio de protección de la confianza legítima»* asumido por el Tribunal de Justicia de Unión Europea y por nuestra jurisprudencia y recogido en la LRJSP (art. 3.1*e)* que debe ser aplicado en situaciones como la que nos ocupan.

Por ello consideramos con el expresado autor que «si el acto anulado reconocía derechos al ejercicio de actividades o al percibo de prestaciones únicas o periódicas, la indemnización por el desconocimiento de la autorización para el futuro o la devolución de las prestaciones recibidas debe depender, como dice la Ley alemana, de que el titular de esos derechos haya confiado de buena fe en la validez del acto y que su confianza sea digna de protección, excluyéndose cuando él mismo ha provocado el acto administrativo mediante engaño, amenaza o cohecho, informaciones falsas o incompletas o conocía la ilegalidad de aquél. Esta solución es predicable, también en nuestro Derecho en analogía con lo dispuesto en el Código Civil sobre las consecuencias de la anulación de los contratos en que la buena fe y la falta de culpa es criterio decisivo para decidir sobre la devolución de las prestaciones recibidas (arts. 1.300 a 1.314)».

1.º Los órganos a los que estén adscritos los Organismos públicos y entidades de derecho público, respecto de los actos y disposiciones dictados por el máximo órgano rector de éstos.

2.º Los máximos órganos rectores de los Organismos públicos y entidades de derecho público, respecto de los actos y disposiciones dictados por los órganos de ellos dependientes».

(6) Véase RAMÓN PARADA: *Derecho Administrativo I,* Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., 2002, p. 211.

La solución es plenamente aplicable al caso de las subvenciones aquí considerado. En los supuestos de mala fe o ignorancia inexcusable del beneficiario, o cuando la orden de devolución sea anterior a la aplicación o empleo por éste de los fondos recibidos, es decir, antes de que se le irrogue perjuicio, será legítimo exigir la devolución de las cantidades entregadas. Pero los poderes revocatorios de la Administración sufren una restricción cuando se vulnera el indicado principio. Según el artículo 3.1 *e)* LRJSP las Administraciones Públicas deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y confianza legítima. Así el Tribunal Supremo (STS de 1 de febrero, RJ 1990/1258) en relación con un asunto en que un tercero realizó determinados gastos como consecuencia de unas comunicaciones administrativas que le indujeron a considerar que le había sido concedida una subvención afirma:

«En el conflicto que se suscita entre la legalidad de la actuación administrativa y la seguridad jurídica derivada de la misma, tiene primacía esta última por aplicación de un principio, que aunque no extraño a los que informan nuestro Ordenamiento Jurídico, ya ha sido recogido implícitamente por esta Sala, que ahora enjuicia, en su Sentencia de 28 de febrero de 1989 y reproducida después en su última de enero de 1990, y cuyo principio si bien fue acuñado en el Ordenamiento jurídico de la República Federal de Alemania, ha sido asumido por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de las que forma parte España, y que consiste en el «principio de protección de la confianza legítima» que ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego –interés individual e interés general–, la revocación o la dejación sin efectos del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar derivados de unos gastos o inversiones que sólo pueden serle restituidos con graves perjuicios para su patrimonio, al no ser todos ellos de simple naturaleza económica.»

Y aún resta un elemento más a tener en cuenta en el equilibrio de los principios de legalidad y seguridad jurídica, en palabras de Arellano Pardo P. (7), y es el de la responsabilidad patrimonial de la Administración regulada en los artículos 32 y siguientes LRJSP. Así, cuando prevaleciendo el interés de la legalidad deba revisarse una resolución de concesión, y de la nulidad de la misma pudieran

(7) Véase P. Arellano Pardo: Colaboración en la obra *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Lex Nova. 2005, p. 314.

derivarse perjuicios para el perceptor de la misma o de terceros, la resolución por la que se declare la nulidad podrá igualmente determinar la indemnización que, en su caso, procediera (art. 106.4 LPAC). El caso será aplicable cuando, confiado en la subvención concedida y antes de su cobro, un particular hubiera realizado gastos que de otra manera no hubiera hecho. Debe, no obstante, diferenciarse entre el importe de la indemnización que puede verse obligada a afrontar la Administración y el importe de la subvención concedida, pues los daños causados no tienen por qué coincidir con el de ésta. De acuerdo con la STS de 14 de septiembre de 1996 (RJ 1996, 6627) *«no existe automatismo entre ilegalidad de la actuación administrativa e indemnizaciones: por una parte cabe apreciar la procedencia de indemnización en determinados supuestos de disposiciones y actos administrativos lícitos y válidos en Derecho y, por otra, la simple anulación de las disposiciones y resoluciones administrativas no presupone en derecho a indemnización».*

b) *Intereses de demora*

La LGS en el artículo 36 no contempla que las cantidades a devolver como consecuencia de invalidez de la resolución de concesión devenguen intereses de demora, y en el artículo 40 únicamente se consideran obligados respecto del reintegro e intereses a los perceptores en los casos contemplados en el artículo 37. Dicha omisión no es fruto de una inadvertencia sino de la recomendación del Consejo de Estado en su dictamen sobre el anteproyecto de ley en el que figuraba una previsión análoga a la del artículo 37 para los casos en que el reintegro derivaba de invalidez. Para el alto Organismo consultivo no resultaba justo el pago de un interés de demora en aquellos casos en los que la invalidez del otorgamiento se había producido por causa imputable a la Administración. No obstante, en estos casos en la Administración General del Estado será de aplicación el artículo 77.4 en relación con el 17, ambos de la LGP, que entró en vigor en 1 de enero de 2005, poco tiempo después de la LGS, que dispone que los reintegros derivados de la revisión de actos devengarán el interés legal fijado en la Ley de Presupuestos para cada año de los que integren el período de cálculo. En consecuencia serán exigibles intereses, pero el tipo aplicable no sufrirá el incremento del 25 por 100 previsto para los reintegros en el artículo 38 LGS. En el citado artículo 77.4 se fija como fecha inicial de devengo de interés para los reintegros que se originen de actos declarados inválidos la del momento en que se produjo el cobro, pese a que, con arreglo a legislación administrativa, la declaración de nulidad de un acto anulable produce efectos ex nunc. De otra parte, los citados artículos de la LGP no son básicos por lo que en las Comunidades Autónomas habrá que estar a lo que prevea la correspondiente legislación autonómica.

c) *Plazos y procedimiento para la revisión*

Los plazos para la revisión de los actos de concesión de subvenciones incursos en causa de nulidad absoluta o de anulabilidad serán los que rigen con carácter general en el ordenamiento administrativo para la revisión de oficio; por tanto, el plazo para adoptar la declaración de lesividad de un acto anulable será el general de cuatro años desde que se dictó el acto administrativo, mientras que con respecto al plazo para declarar la nulidad de pleno derecho no existe un límite temporal expreso, sin perjuicio de los límites a la revisión que puedan derivar del artículo 110 LPAC. En nuestro criterio no sería desacertado interpretar que, aun siendo imprescriptible la acción de nulidad, el efecto económico de la misma, es decir, el derecho de reintegro quede comprendido, en cuanto ingreso de naturaleza pública, en el supuesto de prescripción del artículo 15.1.*a)* LGP, a tenor del cual prescribe a los cuatro años el derecho de la Hacienda Pública estatal a reconocer y liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse, día que en un supuesto de nulidad absoluta será aquel en que se dictó el acto nulo (8). En todo caso, una vez nacida la obligación de devolver lo percibido, que es inherente a la declaración de nulidad y a la anulación, al correspondiente derecho de cobro sí que le serán de aplicación las normas sobre prescripción de la Ley General Presupuestaria [art. 15.1.*b)],* y por remisión de ésta, las de la Ley General Tributaria, pero no las normas específicas de la Ley General de Subvenciones. Las de esta última van referidas únicamente a los reintegros por las causas del artículo 37 LGS, y no a las devoluciones por causa de invalidez.

El plazo de tramitación del procedimiento será de seis meses en el caso de revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 106.5 LPAC) y de seis meses desde la iniciación para la declaración de lesividad en los de actos anulables (art. 107.3 LRJ-PAC), frente a los doce del procedimiento de reintegro, produciéndose la caducidad si no se dicta resolución en dichos plazos.

Si el acto proviniera de la Administración General del Estado o de las Comunidades Autónomas, la declaración de lesividad se adoptará por el órgano de cada Administración competente en la materia (art. 107.4 LPAC).

Si el acto proviniera de las entidades que integran la Administración Local, la declaración de lesividad se adoptará por el Pleno de la Corporación o, en defecto de éste, por el órgano colegiado superior de la entidad (art. 107.5 LPAC).

El último paso para la efectividad de la devolución será poner en marcha el procedimiento recaudatorio en los términos que veremos después, que será el

(8) Una solución similar a la propugnada aquí la cree defendible en el ámbito tributario F. García Gómez de Mercado en la obra colectiva *Estudios sobre la Ley General Tributaria*, dirigida por Martínez Lafuente, A., Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 907.

mismo que se sigue para recaudación de cualquier ingreso de derecho público. A tal efecto, las consideraciones sobre la naturaleza de los créditos a cobrar que realizaremos son igualmente aplicables a los que resultan de las devoluciones por causa de invalidez.

d) *Concurrencia de causa de invalidez y de reintegro*

Resta por analizar el último apartado del artículo 36 que literalmente dispone: *«No procederá la revisión de oficio del acto de concesión cuando concurra alguna de las causas de reintegro contempladas en el artículo siguiente».* Con esta previsión, la LGS viene a resolver el conflicto que se presenta cuando concurre un supuesto de invalidez del acuerdo de concesión con alguna de las causas de reintegro del artículo 37, en cuyo caso opta por que se siga el cauce para la exigencia de éste, prescindiendo del laborioso procedimiento de la revisión de oficio. La expresada concurrencia no dejará de ser excepcional, pues las causas de invalidez se sitúan en la fase de formación de la voluntad administrativa, en tanto que las de reintegro, en principio, obedecen a incumplimientos del beneficiario o entidad colaboradora ulteriores a la concesión. En tales casos, a tenor del precepto «no procederá la revisión de oficio», sin que ello impida que la validez del acto pueda ser impugnada en vía judicial o administrativa y, como consecuencia del recurso, ser declarado nulo, pues en este caso la revisión no sería de oficio. Ahora bien, aunque la regla parece que se formuló pensando únicamente en la concurrencia del supuesto del párrafo *a)* del artículo 37 LGS *(«Obtención de la subvención falseando las condiciones requeridas para ello u ocultando aquellas que lo hubieran impedido»)* con la del artículo 47.1*.f)* LPAC *(«Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición»)*, lo cierto es que, en su literalidad, resulta extensible a toda concurrencia de una causa de invalidez con una de reintegro. Y si limitada al supuesto pretendido puede considerarse acertada, si se interpreta de forma extensiva no deja de presentar serios inconvenientes (9). Rebollo Puig

(9) La defensa del texto legal, que sin duda responde al pensamiento de los redactores del proyecto de ley, la argumenta Arellano Pardo *(ob. cit.* p. 311) en los siguientes términos: «No parece adecuado que cuando ha sido el perceptor el que ha generado con actos fraudulentos la situación de ilegalidad en el acceso a la subvención, deba beneficiarse de las garantías con las que el ordenamiento jurídico rodea la revisión de actos nulos, obstaculizando la restitución de una situación ilegal por él mismo generada. En este sentido, no parece existir ninguna razón que impida equiparar estas situaciones de falseamiento u ocultación a cualquier otro incumplimiento de los perceptores de subvenciones. Es por esta razón por la que el apartado 5 del artículo 36 excluye en este supuesto la revisión de oficio, remitiendo al mucho más ágil procedimiento de reintegro».

señala como tales: el dar plenos efectos jurídicos a actos inválidos, concurrencia de una causa de reintegro parcial con una de nulidad que diera lugar a la devolución de la totalidad, prescripción del derecho a liquidar el reintegro subsistiendo la acción de nulidad, y que el procedimiento de reintegro concluya sin éxito permaneciendo la causa de invalidez. Seguir en estos casos el cauce del reintegro, en lugar del de revisión, podría perjudicar el derecho al cobro de la Administración (10). En vista de los expresados efectos el autor propugna una interpretación que suavice la regla, aunque parece renunciar a encontrarla. Pensamos que los problemas señalados se eliminarían considerando que la concurrencia que ha de darse no es genérica, es decir, entre cualquier causa de nulidad con cualquier causa de reintegro, sino concreta, esto es, cuando de un mismo hecho deriva a la vez una causa de nulidad y otra de reintegro. Con ello el problema se reduce al supuesto del párrafo *a)* del artículo 37 con el artículo 47.1.*f)* LPAC, pues con las demás causas de reintegro no cabe que concurra una de invalidez ya que son posteriores a la concesión y, por tanto, en nada afectan a la validez, lo que al parecer fue la *mens legislatoris* (o al menos la de los redactores del anteproyecto), aunque ciertamente puede dudarse si es ésta la *mens legis*.

e) *Invalidez de convenios*

Por último, hemos de hacer una referencia a aquellos casos en los que la subvención se canaliza a través de un convenio de colaboración, que es el instrumento habitual cuando los fondos se gestionan por una entidad colaboradora, sin que sea descartable su empleo con ciertos beneficiarios, como demuestra el artículo 2 RLGS y se vio en otros capítulos *(cfr.* cap II, apartado 1.2 y cap. VI, apartado 5.2). Dichos convenios podrán incurrir en nulidad por las causas contempladas en la LPAC ya estudiadas, sin perjuicio de que en la gestión de las subvenciones los perceptores puedan incurrir en causa de reintegro, según se contempla en el artículo 16.3.*k)* LGS. La resolución del convenio establece el art. 52.1 LPAC dará lugar a la liquidación del mismo con objeto de determinar las obligaciones y compromisos de cada una de las partes, precepto análogo al contractual (art. 35 TRLCSP) que determina que la declaración de nulidad de los actos preparatorios del contrato o de la adjudicación, cuando sea firme, llevará en todo caso consigo la del mismo contrato, que entrará en fase de liquidación, debiendo restituirse las partes recíprocamente las cosas que hubiesen recibido en virtud del mismo y si esto no fuese posible se devolverá su valor.

(10) Véase M. Rebollo Puig en la obra colectiva dirigida por G. Fernández Farreres: *Comentario a la Ley General de Subvenciones.* Thomson Civitas. 2005, p, 421.

3. REINTEGROS O PÉRDIDA DEL DERECHO DE COBRO POR INCUMPLIMIENTOS DEL BENEFICIARIO O ENTIDAD COLABORADORA O POR ALTERACIÓN DE LAS CONDICIONES DE LA CONCESIÓN

Junto a las devoluciones con origen en la declaración de nulidad o en la anulación del acto de concesión, la LGS enuncia una serie de supuestos de reintegro cuya causa es independiente de la validez de aquél. Dicha causa reside en incumplimientos del beneficiario o entidad colaboradora, los cuales se producen con posterioridad a la aceptación de la subvención, con la única excepción del primero de los supuestos considerados (falseamiento de las condiciones requeridas para la obtención u ocultación de las que hubieran impedido) que tendrá lugar con anterioridad. Los incumplimientos a que se refiere la Ley atienden al dato objetivo de que la actividad o los compromisos no se hayan ejecutado con independencia de que concurra el elemento subjetivo de la voluntariedad. Sólo en algún caso o aspecto, como en el de obtención fraudulenta de la subvención o en la aplicación del principio de proporcionalidad a efectos de reintegro parcial, adquiere relevancia el elemento subjetivo. De ahí que la exigencia de reintegro en vía administrativa puede ponerse en marcha independientemente del expediente sancionador por el mismo incumplimiento (arts. 40.1 y 59.2 LGS) o del reintegro por responsabilidad contable, toda vez que en estos dos últimos se requiere el elemento subjetivo de la culpa. En este sentido, la STS de 1 de julio de 1998 (RJ 1998/5946) afirma: «En materia de subvenciones esta Sala ha declarado reiteradamente que el beneficiario corre con el riesgo y ventura derivado del acto de concesión, por lo que las circunstancias extraordinarias de daños catastróficos producidos por las inundaciones no le exoneran del cumplimiento de sus obligaciones, si no ha solicitado dentro del plazo la modificación de las condiciones».

El efecto propio del acto administrativo que pone fin al procedimiento de reintegro será declarar su procedencia, acto que ha de preceder a la actuación material tendente al cobro. No obstante, puede ocurrir que los incumplimientos del beneficiario se produzcan después de la concesión pero con anterioridad al pago de la subvención por la Administración, supuesto nada infrecuente si se considera que, como norma general, previamente al cobro, el perceptor debe justificar la realización de la actividad y condiciones impuestas. En tal caso, el efecto de la resolución por incumplimiento no será el reintegro, pues nada se ha cobrado, sino la pérdida del derecho, como expresamente se contempla en el artículo 34.3 LGS: *«se producirá la pérdida del derecho al cobro total o parcial de la subvención en el supuesto de falta de justificación o de concurrencia de alguna de las causas previstas en el artículo 37 de esta Ley».* Bien es cierto que la falta de justificación, de inmediato, lo que arrastra es un impedimento temporal para el pago, pero una vez constatado por la Administración que el incumplimiento es

definitivo, lo procedente será declarar la perdida «total o parcial» del derecho mediante la oportuna resolución siguiendo un cauce procesal que no puede ser otro que el establecido para declarar la procedencia del reintegro, como expresamente contempla el RLGS en su artículo 89. La propia Ley prevé ambos efectos, pérdida del derecho o reintegro, como alternativos cuando previene que las bases reguladoras establecerán los criterios de graduación de los posibles incumplimientos de las condiciones impuestas «para determinar la cantidad que finalmente haya de percibir el beneficiario o, en su caso, el importe a reintegrar».

En suma, el efecto propio de la resolución que ponga fin al procedimiento es privar de eficacia al acuerdo de concesión en lo relativo a la entrega de fondos por la Administración, de tal manera que si los fondos no hubieran llegado a entregarse, en todo o en parte, obviamente cesará la obligación de entregarlos y, si se entregaron con anterioridad, deberán devolverse a la Administración.

Como quiera que la eficacia plena del acuerdo de concesión queda condicionada al cumplimiento de sus deberes por el beneficiario decae el presupuesto básico del acto administrativo de concesión, presupuesto que actúa a modo de condición resolutoria, sin necesidad de recurrir a la revisión de oficio, que además sería improcedente, pues no se cuestiona la validez, sino que más bien se presupone. Como afirma la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2002 (RJ 2002/9777):

«Por consiguiente, no puede considerarse que estemos ante un acto revocatorio de otro declarativo de derecho sin seguir el procedimiento establecido que supone la previa declaración de lesividad, como sostiene el recurrente, sino simplemente ante el cumplimiento de una condición resolutoria o ante las consecuencias de la inobservancia de los requisitos a los que precisamente se supeditaba el otorgamiento de la subvención. O, dicho en otros términos, para dejar sin efecto la subvención concedida y exigir la devolución de su importe por incumplimiento de la finalidad para la que se otorgó o por la que se otorgó no era legalmente necesaria la previa declaración de lesividad del acto de concesión. La subvención quedó subordinada a la constatación de la observancia por el beneficiario de determinadas condiciones, reservándose la Administración concedente la competencia para proceder a tal revocación en caso de incumplimiento de lo comprometido por quien recibió los fondos públicos o en el supuesto de que la inversión realizada no se adecuara a la esencia y finalidad de lo que se subvencionaba.»

Pero, junto a este efecto principal, se desencadenan otros que se encuentran imbricados con aquél: a partir de la declaración de procedencia del reintegro o pérdida del derecho no cabrá exigir al beneficiario que cumpla ninguna de las obligaciones que asumió. En suma, lo que se habrá producido no es otra cosa que la revocación del acuerdo de concesión (al menos si esta categoría conceptual se entiende en el sentido que aquí lo hacemos), con la consecuencia de la extinción

o modificación (reintegro parcial) de la relación subvencional. Ello supone la aplicación al ámbito de las subvenciones públicas de la previsión contenida en el artículo 647 CC, según el cual, revocada la donación a instancia del donante, cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condiciones que aquél impuso, «los bienes donados volverán al donante».

El reintegro que contempla la LGS deriva de una revocación por motivos de legalidad, no de oportunidad. En la medida en que las causas de revocación de las subvenciones válidamente otorgadas están previstas en la Ley constituyen *conditio iuris* del acto de otorgamiento pudiendo ser calificadas de reservas de revocación de origen legal y de aplicación reglada.

La revocación podrá ser expresa pero bastará con que se declare la procedencia del reintegro o la pérdida del derecho para que implícitamente se haya producido. Estaríamos en presencia de la denominada revocación indirecta.

3.1 **Causas de reintegro**

El artículo 37 LGS enumera diversos motivos o causas de reintegro, heterogéneas en su naturaleza y de importancia desigual desde la perspectiva de la consecución del fin público al que se ordena la subvención. En unos casos se trata de obligaciones de carácter sustantivo, en otros de obligaciones formales; unas veces las obligaciones incumplidas son de origen legal, otras vienen impuestas por la Administración dentro de los límites en que puede hacerlo; unas obligaciones pueden considerarse principales, otras de carácter accesorio. El RLGS, en unos términos comprensivos de todo este complejo de obligaciones, establece en su artículo 91: *«El beneficiario deberá cumplir todos y cada uno de los objetivos, actividades, y proyectos, adoptar los comportamientos que fundamentaron la concesión de la subvención y cumplir los compromisos asumidos con motivo de la misma. En otro caso procederá el reintegro total o parcial, atendiendo a los criterios establecidos en las bases reguladoras de la subvención».* Según el tenor del precepto, el incumpliendo, ya sea total, ya parcial, va a dar lugar al reintegro, pero no necesariamente de la totalidad de los fondos recibidos, para lo cual deben examinarse singularizadamente las distintas causas y el grado de incumplimiento.

Las causas de reintegro que tipifica el artículo citado son las siguientes:

a) *Obtención de la subvención falseando las condiciones requeridas para ello u ocultando aquellas que lo hubieran impedido*

En un orden lógico, la primera causa de devolución o reintegro ha de ser la obtención indebida de la subvención, supuesto que se dará en quien la hubie-

ra obtenido sin reunir los requisitos exigibles para ser beneficiario o entidad colaboradora o sin encontrarse en la situación que fundamenta la concesión o en las circunstancias previstas en las bases reguladoras o en la convocatoria, de acuerdo con las previsiones del artículo 13 LGS. Ahora bien, esta carencia de condiciones será determinante normalmente de un supuesto de invalidez del acuerdo de concesión y la exigencia de la devolución se pondrá en marcha tras la correspondiente declaración de nulidad. No obstante, con independencia de que concurra la invalidez del acuerdo, si la subvención se hubiera obtenido *«falseando las condiciones requeridas para ello u ocultando aquellas que lo hubieran impedido»,* es decir, sólo cuando exista un comportamiento positivo de falseamiento u ocultación imputable al beneficiario se dará una causa de reintegro por incumplimiento. En tal caso se obviará el cauce de la revisión de oficio para seguir directamente el procedimiento de reintegro, de conformidad con el artículo 36.5 LGS, según indicábamos más atrás.

De otra parte, las dos circunstancias indicadas coinciden con las que contempla el artículo 308 CP en la tipificación del delito de fraude subvenciones en su modalidad de obtención fraudulenta de subvenciones. En consecuencia, cuando la cuantía indebidamente percibida rebase el importe de 100.000 euros (11) los hechos pueden ser constitutivos de delito. Ahora bien, el art. 308 CP en su redacción vigente prevé que la existencia del procedimiento penal no impedirá que la Administración competente exija el reintegro por vía administrativa. En tal caso el importe que deba ser reintegrado se entenderá fijado provisionalmente por la Administración, y se ajustará después a lo que finalmente se resuelva en el proceso penal.

b) *Incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad, del proyecto o la no adopción del comportamiento que fundamentan la concesión de la subvención*

Esta causa de reintegro se corresponde con la primera de las obligaciones que la Ley impone al beneficiario [art. 14.1.*a)*] y, como señala M. Garcés Sanagustín (12), es la única a la que no se puede presentar ninguna objeción. Dicha actividad o comportamiento es la plasmación concreta del fin de interés público que la subvención persigue y constituye la obligación principal del beneficiario, a cuyo cumplimiento se ordenan las demás, que con relación a ésta pueden considerarse accesorias. Del contenido y alcance de la obligación de realizar la

(11) El párrafo 4 del artículo 308 del Código Penal prevé un tipo atenuado del delito cuando a cuantía obtenida, defraudada o aplicada indebidamente no superase los cien mil euros pero excediere de diez mil.

(12) Véase M. Garcés Sanagustín: *La actividad subvencional en el sector público español. Revocación, régimen sancionador y control*, IEF, 2001, p. 32.

actividad nos hemos ocupado en un capítulo anterior (*cfr.* cap. VII, apartado 2.1). Ahora nos toca examinar las consecuencias que, en orden al reintegro, derivan del incumplimiento de estos deberes.

La inejecución y la ejecución parcial o extemporánea serán, en principio, causa de reintegro, total o parcial. Los términos literales del reproducido apartado *b)*, del artículo 37.1 LGS, pueden inducir a pensar que lo único que le interesa a la Administración es el resultado. Y ciertamente, *«la consecución de determinados resultados son, en sí, los que justifican la concesión de la ayuda»* (STS de 1 de julio de 2003), pero si se atiende al conjunto de disposiciones que regulan la gestión de los fondos por el beneficiario se pone de manifiesto que éste ha de atenerse a unos compromisos que afectan también, en alguna medida, a las condiciones de realización de la actividad y, en particular, al gasto inherente a su desarrollo, cuyo incumplimiento puede ser igualmente determinante del reintegro. El Reglamento es más preciso y más coherente con el abanico de deberes sustantivos que la Ley impone cuando establece que *«se entenderá comprometido a realizar dicha actividad en los términos planteados en su solicitud»* (art. 61) o cuando, al deber de realizar la actividad, añade como causa de reintegro el de *«cumplir los compromisos asumidos»* con motivo de la concesión (el art. 91).

Todo el conjunto de deberes sustantivos que recaen sobre el beneficiario pueden clasificarse en dos grandes grupos, que integran respectivamente la vertiente material (desarrollo del proyecto, actividad, adopción del comportamiento…) y la vertiente financiera (la realización del gasto que la actividad genera). Y de todos ellos nos ocupamos conjuntamente, pues la otra alternativa, que sería llevar el estudio de parte de ellos a la cláusula de cierre [párrafo *i)],* conduce a perder de vista el nexo objetivo que los une: todos derivan o son manifestaciones del deber genérico de realizar la actividad impuesto por la Ley al beneficiario o a la entidad colaboradora.

Planteado así el alcance de esta causa de reintegro, una primera cuestión a considerar son las consecuencias del carácter personalísimo del deber de realizar la actividad, que se traduce en la Ley en la prohibición de la subcontratación (art. 29), de lo que nos hemos ocupado en otro capítulo *(cfr.* cap. VII, apartado 2.2). Al respecto entendemos con Martínez Giner (13) que «si el proyecto o actividad a que se comprometió el beneficiario no es realizada por él mismo sino por un tercero, ello no libera al beneficiario de su obligación y por lo tanto su incumplimiento generará el reintegro de la subvención, al margen, una vez más, de la consecución última de la finalidad de interés público de aquélla. En este sentido, la jurisprudencia ha sido muy clara al exigir el cumplimiento de las condiciones, objetivo o comportamiento al beneficiario de la subvención y no a terceros» (STS de 1

(13) Véase L. A. Martínez Giner: *El reintegro de subvenciones públicas*, Iustel, 2006, p. 110.

de julio 1998, Sala 3.ª). Una excepción al carácter personalísimo del deber de realizar por sí la actividad es la posibilidad de subcontratar la misma «dentro de los límites fijados en el artículo 29 de la Ley General de Subvenciones y en este Reglamento» (art. 68 RLGS). Por tanto, si dicha subcontratación se realizara fuera de los expresados límites nos encontraríamos ante un supuesto de incumplimiento del deber de realizar por sí la actividad que no liberaría al beneficiario de su obligación de realizarla, o del reintegro, en caso (14) *(cfr.* cap. VI, apartado 2.2).

También será causa de reintegro aplicar los fondos recibidos a financiar gastos no subvencionables, sin perjuicio de las atenuaciones con que la propia Ley y el RLGS aplican esta regla (arts. 31 LGS y 83 RLGS) y, según el artículo 91 RLGS, aplicarlos a inversiones o gastos de distinta naturaleza, sin ajustarse a la distribución acordada en la resolución de concesión, aunque nada obliga a que la resolución de concesión establezca una distribución vinculante de gastos a realizar en ejecución del proyecto o actividad (vertiente financiera). El gasto no subvencionable no genera derecho de cobro de la subvención concedida, pero si la subvención se hizo efectiva anticipadamente y la justificación prueba que los fondos se invirtieron en gastos no subvencionables deberá ser reintegrada.

Como supuestos en los que la LGS o el RLGS vinculan la consecuencia del reintegro a la aplicación de los fondos a gastos no subvencionables ha de mencionarse, en primer lugar, el incumplimiento de la obligación de destino al fin concreto para el que se concedió la subvención, durante el plazo marcado por la Administración, de los bienes inventariables financiados con la subvención, *«que se producirá en todo caso con la enajenación o el gravamen del bien»,* con las excepciones que la Ley contempla (art. 31.4 LGS). A otros nos referiremos seguidamente al ocuparnos del «incumplimiento parcial».

Cuestión de gran trascendencia práctica es la relativa a las consecuencias del cumplimiento parcial de sus compromisos por el beneficiario. De acuerdo con el tenor del párrafo *b)* de apartado 1 del artículo 37 será causa de reintegro el incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad, o del proyecto, sin

---

(14) En este aspecto nos apartamos del criterio mantenido en anteriores ediciones en coherencia con las precisiones efectuadas en el anterior capítulo VII sobre la subcontratación. La facultad que se atribuye a la Administración para comprobar el coste y valor de mercado de las actividades subcontratadas, que ha de servir de base de cálculo de la subvención, habrá en entenderse referida a las actividades subcontratadas con arreglo a las exigencias legales. Si dichas exigencias no se hubieran respetado no será necesario hacer tal comprobación sino poner de manifiesto la irregularidad de la subcontratación. Sin perjuicio de lo indicado, hay que tener presente la difícil línea fronteriza entre subcontratación y contratación de prestaciones servicios por el beneficiario para hacer por sí la actividad, a la que nos hemos referido en el citado capítulo VII.

matizar en qué medida un incumplimiento parcial afecta a la cantidad a reintegrar. Esta matización la hace el apartado 2 del artículo 37.

Durante la vigencia de la legislación anterior a la LGS el criterio de la Administración, basado en una interpretación excesivamente literal del artículo 81 del TRLGP, fue equiparar la ejecución parcial y la total a efectos de reintegro. Una y otra se consideraban causa del reintegro de toda la subvención percibida. No fue éste el criterio aplicado por los Tribunales de Justicia que en diversidad de sentencias atemperaron la rigidez del criterio administrativo aplicando el principio de proporcionalidad si bien de forma muy matizada. Así, en la sentencia de 28 de febrero de 1997 afirma: *«… la Sala… considera procedente declarar que, como regla general, el incumplimiento (o, con otras palabras, el cumplimiento parcial) de tales obligaciones comportará la caducidad de los beneficios y la devolución de lo percibido, admitiéndose única y exclusivamente la modulación de tal efecto devolutivo sólo en aquellos casos en que el cumplimiento de las obligaciones… se aproxima de modo significativo al cumplimiento total, acreditando además el subvencionado una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos» (RJ 1533).*

La doctrina jurisprudencial recogida en esta sentencia ha sido asumida por la LGS, que dispone que en las bases reguladoras se consignen los *«criterios de graduación de los posibles incumplimientos de condiciones impuestas con motivo de la concesión de las subvenciones. Estos criterios resultarán de aplicación para determinar la cantidad que finalmente haya de percibir el beneficiario o, en su caso, el importe a reintegrar y deberán responder al principio de proporcionalidad»* [art. 17.3.*n)]*. En relación con el expresado precepto, el apartado 2 del citado artículo 37 dispone que cuando el cumplimiento por el beneficiario o, en su caso, entidad colaboradora, se aproxime de modo significativo al cumplimiento total y se acredite por éstos una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos, la cantidad a reintegrar vendrá determinada por la aplicación de los criterios enunciados al respecto en las bases reguladoras o, en su caso, las establecidas en la normativa autonómica reguladora de la subvención. El supuesto no debe confundirse con la justificación parcial del gasto, una vez realizada en su integridad la actividad, caso en el que la cantidad devengada por el beneficiario será estrictamente proporcional al gasto justificado, como veremos después. De otra parte, creemos con Rebollo Puig (cit.) que, «si se dan esas mismas condiciones y aun a falta de previsión expresa de las bases, el principio de proporcionalidad resultará de aplicación directa y debe presidir en todo caso la decisión de reintegro. Así lo confirma la jurisprudencia y así debe mantenerse, pese a que el artículo 37.2 no lo diga con claridad, por el valor y eficacia directos de los principios generales del Derecho. Más aún, en algunos casos ese principio de proporcionalidad debe llevar, y de hecho ha llevado a los

tribunales, ante incumplimientos menores o simples irregularidades no significativas, a no estimar procedente ni siquiera el reintegro parcial».

Como supuestos de reintegro parcial, por no ser subvencionables en su integridad los correspondientes gastos, considera la Ley los siguientes:

– Financiar gastos por importe superior al valor de mercado, contra la prohibición del artículo 31.1 LGS. El reintegro deberá hacerse por el exceso, como lo corrobora el artículo 33.2 LGS que establece que el valor comprobado por la Administración servirá de base para el cálculo de la subvención.

– Gastos no pagados íntegramente dentro del plazo de justificación, en cuyo caso deberá aplicarse el principio de proporcionalidad. En efecto, si realizada la actividad subvencionada y finalizado el plazo para justificar, se hubiera pagado sólo una parte de los gastos en que se hubiera incurrido, el RLGS en el artículo 83 establece que *«a efectos de la pérdida del derecho al cobro, se aplicará el principio de proporcionalidad».* Obviamente la solución no puede diferir si la situación se produce después del cobro, en los supuestos de pagos anticipados, en cuyo caso se desembocará en un reintegro proporcional de lo cobrado.

– De acuerdo con el artículo 83.2 RLGS, si siendo preceptiva la solicitud de varias ofertas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 31 de la Ley, éstas no se aportaran o la adjudicación hubiera recaído, sin adecuada justificación, en una que no fuera la más favorable económicamente, el órgano concedente podrá recabar una tasación pericial del bien o servicio, siendo de cuenta del beneficiario los gastos que se ocasionen. En tal caso, la subvención se calculará tomando como referencia el menor de los dos valores: el declarado por el beneficiario o el resultante de la tasación. El reintegro tendrá lugar, por tanto, por la diferencia entre la subvención pagada y la liquidada en función del menor de los valores.

Junto al cumplimiento parcial pueden presentarse otras anomalías como el cumplimiento extemporáneo, es decir, el que se realiza más allá del tiempo fijado y de las eventuales prórrogas que pudieran haberse concedido para la realización de la actividad, respecto del que cabe plantearse igualmente si debe dar lugar al reintegro total cualquiera que sea la demora. La Ley aborda indirectamente la cuestión en el artículo 31 al disponer que se consideran gastos subvencionables los que se realicen en el plazo establecido en las diferentes bases reguladoras de las subvenciones, de donde, *a sensu contrario*, habrá que concluir que si se realizan fuera de dicho plazo el gasto no será subvencionable y, por tanto, en caso de que se hubiera pagado la subvención, habrá lugar al reintegro. Una aplicación estricta de este criterio puede conducir a resultados igualmente inicuos, pues si bien el cumplimiento extemporáneo puede llegar a frustrar el fin si el factor tiempo tenía carácter esencial, en cuyo caso estaría plenamente justificado el reinte-

gro, también puede ocurrir que la demora sea totalmente irrelevante al expresado efecto y que, como en el caso del cumplimiento parcial, el plazo se aproxime de modo significativo al establecido en las bases y se acredite igualmente por los beneficiarios una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos. En tales casos la solución, en estricta justicia, no puede ser distinta, máxime si se considera que el retraso en la ejecución es de menor gravedad objetiva que la inejecución parcial de la actividad. Iría contra la lógica jurídica que dejar de realizar una parte de la actividad arrastrará menores consecuencias negativas para el beneficiario que realizar fuera de plazo esa misma actividad. De otra parte, la actividad subvencionada puede ser de tracto sucesivo y estar integrada por una serie de prestaciones de valor independiente. Piénsese en una subvención para sostener un comedor para transeúntes durante un cierto período de tiempo. En tal caso, no parece que pueda apreciarse inconveniente en que se financien las prestaciones realizadas en plazo de acuerdo con los justificantes presentados, por aplicación del principio de proporcionalidad, presentándose el problema exclusivamente con respecto a aquellas que se realizaran con posterioridad al plazo para el que se otorgó la ayuda, sin perjuicio de la posibilidad de que el interesado solicite y la Administración le conceda una modificación de dicho plazo en los términos previstos en la normativa reguladora (art. 19.4 LGS).

c) *Incumplimiento de la obligación de justificación o la justificación insuficiente, en los términos establecidos en el artículo 30 de esta Ley, y en su caso, en las normas reguladoras de la subvención*

Esta causa de reintegro se corresponde con la segunda de las obligaciones que la Ley impone al beneficiario [art. 14.1.*b)],* de cuyo contenido, alcance y modalidades nos hemos ocupado en un capítulo anterior *(cfr.* cap. VI, apartado 3). Ahora nos toca examinar, una vez más, las consecuencias que, en orden al reintegro, produce el incumplimiento de esta obligación. En este aspecto hay que destacar que, aunque la justificación de la subvención es una obligación de carácter formal, a su incumplimiento se anudan las mismas consecuencias que al incumplimiento de la obligación sustantiva, la de realizar la actividad y el gasto, que acabamos de estudiar. Ello es consecuencia de la premisa sobre la que se articula el sistema de justificación: que la carga de la prueba de la aplicación de la subvención a sus fines corresponde al perceptor de los fondos *(cfr.* cap. VII, apartado 3.1.1). Por tanto, puede decirse que el deber de reintegro en este caso se fundamenta en la presunción de que no existe actividad o proyecto. Ahora bien, cabe preguntarse si esta presunción es *iuris et de iure* en el sentido de si ante la falta de los justificantes reglamentarios no se admite prueba en contrario, o si es una presunción *iuris tantum*, de tal manera que admita prueba en contrario, lo cual en definitiva equivale a preguntarse si pueden sustituirse los medios de prueba previstos en la Ley y los reglamentos por otros distintos, siempre que

acrediten suficientemente la ejecución de la actividad y del gasto. En principio, tal sustitución no la permite la LGS, que establece que la justificación *«se documentará de la manera que se determine reglamentariamente»* (art. 30.1). Ahora bien, no parece que la presunción de que hablamos impida de modo absoluto recurrir a medios alternativos a los contemplados en los reglamentos, cuando exista imposibilidad de aportar estos últimos por causas ajenas a la voluntad del beneficiario o entidad colaboradora, v. gr., como consecuencia de su destrucción u otra causa de fuerza mayor, por aplicación del principio de buena fe [art. 3.1*e)* LRJSP]. La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (Sentencia núm. 4/2000, de 31 de marzo), ante un caso en que el beneficiario no pudo aportar los justificantes como consecuencia de un incendio se pronuncia en los siguientes términos:

«Si bien es cierto que la falta de documentación de las empresas clientes no se puede imputar a las empresas demandadas perceptoras de la subvención, como señala la sentencia de instancia, éstas "podían haber aportado otro tipo de documentos que acreditaran la realidad de dichas operaciones, o aportar algún otro indicio, como documentos bancarios, información sobre el transporte de las mercancías o incluso declaraciones de los empleados o socios de las citadas empresas, que pudieran conducir al esclarecimiento de los hechos». Pero esta posibilidad, que señala la sentencia impugnada es, más que una posibilidad, una obligación de las empresas transformadoras beneficiarias de la subvención, ya que, conforme establece el artículo 81.4 de la Ley General Presupuestaria, el beneficiario de la subvención debe acreditar «la realización de la actividad o la adopción del comportamiento, así como el cumplimiento de los requisitos y condiciones que determinan la concesión o disfrute de la ayuda".»

Ahora bien, lo que no cabrá es pagar una subvención sin justificación de ninguna clase, cualquiera que sea la causa, por aplicación de las reglas de la carga de la prueba. En este sentido la citada sentencia añade:

«Si, como señalan las empresas demandadas, por aplicación del principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24 de la Constitución, ante la falta de prueba de la realización de la actividad subvencionada no se puede considerar que existió un fraude, en todo caso dicha falta de prueba determina que no se pueda tener por justificada la subvención.»

Es más, entendemos que no bastará con que a través de los medios alternativos quede acreditada la realización de la actividad o comportamiento, v. gr., mediante una inspección ocular o comprobación física por parte de los órganos de la Administración concedente, si no queda acreditado también, por unos u otros medios, el importe del gasto, como tampoco bastará con acreditar el gasto si no se acredita la realización de la actividad, pues la carga de la prueba se extiende a ambos extremos, e impide hacer recaer las consecuencias de su falta sobre la Administración.

Por último, en Sentencia 16/2004, de 29 de julio, recoge una reiterada doctrina en los siguientes términos:

«La justificación, en ningún caso, puede quedar al libre arbitrio del que maneja o gestiona los causales…sino que ha de acomodarse a lo legal o reglamentariamente dispuesto, de suerte que los documentos que sirvan de soporte a los pagos realizados reúnan una serie de requisitos formales, pero además es imprescindible que quede acreditado que el destino dado a los fondos es el legalmente adecuado y, únicamente en tal caso, puede entenderse debidamente cumplida la obligación personal de rendir cuentas.»

También respecto de esta causa, como respecto de la anterior, hay que diferenciar según que la subvención concedida se haya hecho efectiva o no. La falta de justificación en las subvenciones pospagables, que constituyen la modalidad ordinaria, dará lugar a que la obligación no se reconozca y el pago no se realice, e incluso a que se declare la pérdida del derecho al cobro, según vimos más atrás. Pero en numerosos casos la Ley permite que el pago se anticipe sin la previa justificación o que éste tenga por soporte una justificación limitada, lo cual abre las puertas a un eventual reintegro. De otra parte, la justificación presentada está sujeta a una comprobación por el órgano gestor y al control financiero por la intervención, actuaciones que pueden desembocar en un rechazo de la justificación aportada. La consecuencia de ese rechazo será declarar la pérdida del derecho de cobro o el reintegro de lo cobrado, en caso de que el pago se hubiera realizado, con independencia que éste se pueda hacer efectivo sobre las garantías que, en su caso, se hubieran constituido.

No aborda directamente el texto legal las consecuencias de una justificación parcial o de una justificación insuficiente o de una justificación extemporánea de manera que cabe preguntarse si en todos estos supuestos será exigible el reintegro y en qué medida. Siempre que la actividad se haya realizado en su integridad, la justificación parcial o insuficiente del gasto, es decir, la acreditación de haberse realizado un gasto por inferior importe a la subvención concedida será causa de reintegro sólo por el exceso percibido sobre lo justificado. La misma consecuencia será predicable del hecho de que se descarten justificantes aislados por carecer de valor probatorio en los términos establecidos reglamentariamente. El RLGS, en el artículo 92, establece que *«se entenderá incumplida la obligación de justificar cuando la Administración, en sus actuaciones de comprobación o control financiero, detectara que en la justificación realizada por el beneficiario se hubieran incluido gastos que no respondieran a la actividad subvencionada, que no hubieran supuesto un coste susceptible de subvención, que hubieran sido ya financiados por otras subvenciones o recursos, o que se hubieran justificado mediante documentos que no reflejaran la realidad de las operaciones. En estos supuestos, sin perjuicio de las responsabilidades que pudieran corresponder, procederá el reintegro de la subvención correspondiente a cada uno de los gas-*

tos anteriores cuya justificación indebida hubiera detectado la Administración». La regla que rige en este campo puede formularse diciendo que, siempre que se realice la actividad, la subvención sólo cubre el gasto que se justifique, sin rebasar en ningún caso el valor de mercado o el coste del bien.

El conflicto con el beneficiario puede surgir no sólo por deficiencias formales de los justificantes sino porque resulten contradichos por los informes que hubiera emitido el correspondiente órgano de la Administración como resultado del control financiero o de otros controles. De acuerdo con el artículo 50.3 LGS, que se hace eco de una doctrina refrendada constitucionalmente en relación con análogo precepto de la Ley General Tributaria (STC 76/1990), los informes de control financiero emitidos por la Intervención tienen naturaleza de documentos públicos y harán prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Con respecto al valor probatorio, en vía jurisdiccional contable, de los informes de fiscalización, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en sentencia de 17 de junio de 2005 expone así un criterio ya consolidado: *«El valor del Informe de Fiscalización es pues, semejante al de cualquier otro documento administrativo no incluido en los números 5.º y 6.º del artículo 317 de la Ley 1/2000, Enjuiciamiento Civil y, al amparo del artículo 319 del citado texto legal, respecto de su contenido, "habrán de tenerse por ciertos los hechos que en él se contengan, salvo que otros medios de prueba desvirtúen esa certeza", no constituyendo una presunción de veracidad plena* iuris et de iure*».*

En cuanto a la justificación presentada fuera de plazo, hay que tener presente que, de acuerdo con la previsión legal, la causa de reintegro no reside en el cumplimiento extemporáneo de la obligación sino en el incumplimiento. Ambos supuestos quedan diferenciados incluso en la regulación de las infracciones al tipificarse como infracción simple la presentación fuera de plazo de las cuentas justificativas [art. 58.*a)* LGS] y como grave la falta de justificación [art. 67.*c)].* La dificultad reside en fijar la frontera entre cumplimiento tardío e incumplimiento. El problema ha venido a resolverlo el Reglamento. A tal efecto, el artículo 70.3 RLGS dispone que *«transcurrido el plazo de justificación sin que la cuenta justificativa se hubiera presentado ante el órgano administrativo competente, éste requerirá al beneficiario para que en el plazo improrrogable de quince días sea presentada a los efectos previstos en este Título. La falta de presentación de la cuenta justificativa en el plazo establecido en este apartado llevará consigo la exigencia del reintegro y demás responsabilidades establecidas en la Ley General de Subvenciones. La presentación de la cuenta justificativa en el plazo adicional establecido en este apartado no eximirá al beneficiario de las sanciones que, conforme a la Ley General de Subvenciones, correspondan».* Así pues, de conformidad con el precepto trascrito, para que la presentación extem-

poránea de la justificación pase a considerarse incumplimiento será necesario que haya habido requerimiento y que no se haya atendido en plazo (15).

La solución reglamentaria no carece de apoyo jurisprudencial. Así el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de enero de 2003 (RJ 2003/341) distingue entre los efectos de la falta de justificación y el retraso:

«Ahora bien, en el presente caso, la sentencia de instancia no contempla un incumplimiento de las condiciones impuestas al Ayuntamiento al otorgarse la subvención, ni tampoco, siquiera, un incumplimiento de la obligación de justificar, sino sólo un cumplimiento tardío de esta justificación que, además considera explicado y justificado "y que no es atribuible a dicho Ayuntamiento [de Guadarrama]".

Por consiguiente, para la adecuada fundamentación del recurso de casación no puede bastar la alegación de las normas que establecen la devolución de lo percibido como subvención en caso de incumplimiento de las condiciones con que ésta se otorgó, ya que no se ha producido tal incumplimiento, o, en caso de ausencia de justificación de tal cumplimiento, que se ha producido, aunque parcialmente fuera de plazo. Era, por el contrario, preciso para que pudiera prosperar el recurso de casación que, al menos, se adujera y se razonara que no existía causa que justificase el indicado retraso parcial en la justificación ofrecida por el Ayuntamiento, que es la verdadera ratio decidendi *de la sentencia impugnada. O, dicho en otros términos, la sentencia de instancia no afirma que no proceda la devolución cuando no se cumplen las condiciones del otorgamiento de la subvención o cuando no se justifica su cumplimiento, que es a lo que se refiere el motivo de casación, sino que lo que sostiene el Tribunal* a quo *es que dicha devolución no procede cuando se produce un mero retraso parcial en la referida justificación por causa no imputable al Ayuntamiento receptor de la subvención. Y ello no es directamente combatido en el motivo de casación, ni parece contradecir lo establecido en las mencionadas normas de la LGP y de la Orden de 21 de febrero de 1985.»*

d) *Incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas de difusión contenidas en el apartado 4 del artículo 18 de esta Ley*

El precepto al que se hace la remisión establece que *«los beneficiarios deberán dar la adecuada publicidad del carácter público de la financiación de progra-*

(15) Martínez Giner A. L., que cita varias sentencias en apoyo de su tesis, sostiene, contrariamente a nuestra postura, que, pasado el plazo para justificar, se entiende incumplida la obligación de justificación y procede el reintegro. Véase «El reintegro de las subvenciones públicas», colaboración en la obra colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A. Tirant lo Blanch, 2010, p. 186.

mas, actividades, inversiones o actuaciones de cualquier tipo que sean objeto de subvención, en los términos reglamentariamente establecidos». La consecuencia que la Ley hace derivar del incumplimiento de una obligación tan poco relevante desde el punto de vista de la consecución de la finalidad de interés público a que la subvención se ordena es excesiva. El propio Consejo de Estado lo puso así de manifiesto en el dictamen que emitió sobre el proyecto de ley. No obstante, con independencia de la valoración que merezca la medida se hace necesario acotar su alcance. En este sentido, lo primero que se advierte es que el precepto legal requiere para su aplicación del complemento de un reglamento, en el que se fijen los términos de la publicidad. En segundo lugar, la referencia a la «adecuada» publicidad nos sitúa en el terreno de los conceptos jurídicos indeterminados, que habrá que aplicar con toda cautela por cuanto con una interpretación extensiva podrían lesionarse derechos de los particulares.

Aun cuando no se tuvo en cuenta el criterio del Consejo de Estado al que hemos aludido, parece que ha pesado en el desarrollo reglamentario del precepto legal, que ha flexibilizado no poco la aplicación de la exigencia legal. A tal efecto, el RLGS, tras regular en su artículo 31 las medidas de difusión a que se refiere el precepto legal, dispone que si se hubiera incumplido esta obligación se aplicarán las siguientes reglas:

a) Si resultara aún posible su cumplimiento en los términos establecidos, el órgano concedente deberá requerir al beneficiario para que adopte las medidas de difusión establecidas en un plazo no superior a quince días, con expresa advertencia de las consecuencias que de dicho incumplimiento pudieran derivarse por aplicación del artículo 37 de la Ley. No podrá adoptarse ninguna decisión de revocación o reintegro sin que el órgano concedente hubiera dado cumplimiento a dicho trámite.

b) Si por haberse desarrollado ya las actividades afectadas por estas medidas, no resultara posible su cumplimiento en los términos establecidos, el órgano concedente podrá establecer medidas alternativas, siempre que éstas permitieran dar la difusión de la financiación pública recibida con el mismo alcance de las inicialmente acordadas. En el requerimiento que se dirija por el órgano concedente al beneficiario, deberá fijarse un plazo no superior a quince días para su adopción con expresa advertencia de las consecuencias que de dicho incumplimiento pudieran derivarse por aplicación del artículo 37 de la Ley.

En coherencia con las dos clases de medidas, las previstas inicialmente y las alternativas para el caso de que no fuera posible adoptar las primeras, el artículo 93 dispone que procederá el reintegro por incumplimiento de la adopción de las medidas de difusión de la financiación pública recibida cuando el beneficiario no adopte ni unas ni otras.

e) *Resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de comprobación y control financiero previstas en los artículos 14 y 15 de esta Ley, así como el incumplimiento de las obligaciones contables, registrales o de conservación de documentos cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de Organismos internacionales*

Los beneficiarios y entidades colaboradoras quedan obligados a someterse a las actuaciones comprobación que acuerde la Administración concedente y a las control financiero a cargo de los órganos que tienen atribuidas estas funciones (arts. 14 y 15 LGS). Dichas actuaciones son compatibles entre sí de manera que el pronunciamiento del órgano gestor no condiciona las de control financiero a cargo de la intervención (art. 43 LGS), ni las de ésta condicionan las de los órganos de control externo (art. 4.2 LOTCu), y la obligación del beneficiario se extiende a someterse a cualesquiera de ellas.

Para valorar el sentido del precepto hay que partir del hecho de que la justificación está constituida por documentos que deben ser aceptados formalmente por la Administración, pues pueden no ser válidos o no responder a gastos subvencionables, e incluso las operaciones aritméticas de agregación o desagregación no están exentas de error. Por tales motivos deben ser comprobados necesariamente por el órgano concedente, comprobación extensible a la realización de la actividad subvencionada y al valor de mercado de los bienes o gastos realizados.

La otra comprobación corresponde a la Intervención a través del control financiero y se extiende tanto a la comprobación de los datos suministrados por dichos sujetos como a la investigación de los que fueran desconocidos de la Administración, es decir, a aspectos que van más allá de la comprobación gestora. Para que la función de control pueda cumplir con su finalidad la Ley impone a los beneficiarios unos deberes registrales [art. 14.1.*f)*], que deben especificarse igualmente en los convenios a suscribir con las entidades colaboradoras [art. 16.3.*j)]*.

Pues bien, el incumplimiento de las obligaciones expresadas es lo que se tipifica como causa de reintegro. Ahora bien, al estar constituidas las obligaciones del beneficiario en este punto por un conjunto de deberes de desigual trascendencia, si se consideran por separado cada uno de ellos, la Ley restringe la causa de reintegro a que de tal incumplimiento «se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia

de subvenciones», y ello tanto si adopta la forma de resistencia, de excusa o de negativa. La propia Ley establece que estas circunstancias concurren cuando se niegue al personal controlador el libre acceso a la documentación, a los locales o a la información de las cuentas bancarias (art. 46 LGS). Una actitud que dificulte la verificación sin llegar a imposibilitarla podrá ser constitutiva de infracción leve (art. 56 LGS) pero no se considera causa de reintegro; si se origina la imposibilidad el supuesto es constitutivo de infracción muy grave, además de causa de reintegro (art. 58 LGS). En suma, como afirma Fernández Montalvo, R. (16), para que se dé esta causa se requiere: «una conducta activa de la Administración tendente a la comprobación de la aplicación de la subvención; una conducta obstruccionista, activa o pasiva, del beneficiario y un resultado que suponga la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos públicos».

f) *Incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración a las entidades colaboradoras y beneficiarios, así como de los compromisos por éstos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, siempre que afecten o se refieran al modo en que se han de conseguir los objetivos, realizar la actividad, ejecutar el proyecto o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de la subvención*

Esta causa de reintegro hay que valorarla a la luz de las competencias de que dispone la Administración para imponer obligaciones al beneficiario más allá de las que deriven de la Ley o de la normativa reguladora de la subvención. En rigor, la Administración no es libre para imponer al beneficiario cualesquiera obligaciones. Su papel fundamental es concretar «los objetivos, la actividad, el proyecto o el comportamiento» cuyo cumplimiento constituye el objeto del primero de los deberes legales del beneficiario [letra *b)* anterior]. Pero también puede imponer deberes concretos, no especificados legal o reglamentariamente, en tanto que faciliten el cumplimiento del fin. En tal caso, la Administración no sólo concreta dicha actividad sino que puede también determinar «el modo» de realizarla. Las «obligaciones impuestas por la Administración» a que se refiere esta causa de reintegro no son, por tanto, obligaciones formales, sino sustantivas, por cuanto afectan a la realización de la actividad, y no a la justificación, pero accesorias. Por tanto, más que una causa autónoma, con relación a la de la letra *b)*, se trata de una especificación de aquélla.

(16) Véase R. Fernández Montalvo, colaboración en la obra colectiva *El Régimen jurídico de las subvenciones. Derecho español y comunitario*, dirigida por G. Fernández Farres, Ed. Consejo General del Poder Judicial, 2007, p. 458.

g) *Incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración a las entidades colaboradoras y beneficiarios, así como de los compromisos por éstos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, distintos de los anteriores, cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de Organismos internacionales*

También en esta causa de reintegro se está ante obligaciones impuestas por la Administración y de correlativos compromisos asumidos por los beneficiarios y entidades colaboradoras, pero ahora de carácter formal, y por tanto «distintos de los anteriores», que son deberes sustantivos. Lo que en esta causa se considera relevante a efectos de reintegro es que del incumplimiento derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos (vertiente financiera) o la realización de la actividad (vertiente material). Con relación a la causa de la letra *e)*, la diferencia radica en que en este caso la obligación formal incumplida no es la impuesta por la Ley sino la accesoria de aquella impuesta por la Administración. Por tanto, también en este caso cabe considerar que, más que de una causa autónoma, se trata de una especificación de aquélla.

h) *La adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea (sic)* (en la actualidad, artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) *de una Decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro*

Los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea regulan las ayudas otorgadas por los Estados y su compatibilidad o incompatibilidad con el mercado común europeo. La Comisión ejerce una vigilancia sobre las ayudas de Estado, como consecuencia de la cual se impedirá, en principio, que las ayudas ilegales lleguen a ejecutarse. No obstante, en caso de que se conceda una ayuda ilegal (si se incumple el deber de comunicación a la Comisión o si la ayuda se otorga sin la decisión de compatibilidad de la Comisión, ésta «decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda» (denominada «decisión de recuperación»)» [art. 16 Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea]. Dicha decisión tiene por destinatarios a los Estados, no al beneficiario, por lo que no constituyen título ejecutivo, sin perjuicio de que éste sea considerado parte interesada, y de que quede obligado al reintegro con los correspondientes intereses, de acuerdo con las normas de

procedimiento del Estado español «siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión». Ahora bien, la ejecución de la decisión planteaba serios problemas en España pues, como señala Arellano Pardo (17), ni estaba tipificada esta circunstancia como causa de reintegro, ni tampoco concurre necesariamente causa de nulidad que permita la revisión de oficio, ni la propia decisión podía considerarse título ejecutivo de conformidad con el artículo 187 TCE. Pues bien, con la tipificación de esta causa, la LGS ha venido a dar solución al problema al crear el título y determinar el cauce procesal para la efectividad de la obligación que pesaba sobre el Estado *(cfr.* cap. IV, apartado 2.7). Al igual que las restantes causas también ésta exigirá la iniciación de un procedimiento de reintegro en sentido estricto, obviando el cauce de la revisión de oficio, sin perjuicio de que el procedimiento, al estar condicionado por la decisión de recuperación, será muy simple y el sentido de la resolución final, previsible (18). Más adelante nos ocuparemos de las especialidades de este procedimiento.

Pese a la inclusión de esta causa de reintegro en el Título II LGS, junto con los demás causas propias de la gestión de las subvenciones, no pueden desconocerse varias especialidades, relativas al devengo de intereses, a la prescripción del derecho a exigirlo y al propio procedimiento *(cfr.* cap. IV apartado 2.3 y más adelante 3.2.2 y 3.2.3).

i) *En los demás supuestos previstos en la normativa reguladora de la subvención, y entre ellos, la alteración de las condiciones previstas*

La enumeración de las causas de reintegro finaliza con una de carácter indeterminado, que en realidad es una remisión a cualesquiera otras que pudieran establecerse en la disposición que regule la subvención, como podrían ser las normas de creación de la ayuda, las bases reguladoras o, en general, la correspondiente normativa sectorial. Nada puede decirse de antemano sobre su contenido que deberá fijarse por dicha normativa. Tampoco prejuzga el texto cuál haya de ser el rango de la norma que tipifique la causa. Como quiera que la normativa reguladora puede ser cualquier norma sectorial (art. 17.1 LGS), si ésta fuera de rango legal, habrá que estar sin más a su contenido. Por el contrario, no parece que sea legítimo establecer por vía reglamentaria ningún supuesto que no se ordene directa o indirectamente al cumplimiento del fin o de alguna de las obligaciones del beneficiario que la Ley establece (19). La enumeración de las obligaciones del beneficiario en el artículo 14 LGS no se presenta como ejemplificativa sino cerrada, de manera que cabrá su desarrollo reglamentario, pero no su ampliación, y en el artículo 17 no se contiene ninguna habilitación para efectuar innovaciones de esta naturaleza

(17) Véase P. Arellano Pardo, *ob. cit.*, p. 331.
(18) En este sentido, M. Rebollo Puig, *ob. cit.*, p. 516.
(19) El criterio lo comparte M. Rebollo Puig, *ob. cit.*, p. 442.

en el contenido de la relación jurídica subvencional. Por el contrario, sería legítimo, y además estaría plenamente justificado para evitar inseguridad jurídica, que se concretaran aquellos supuestos que, sin haber sido formulados explícitamente en la relación del artículo 37, son reconducibles a alguno de ellos así como que se realice la adaptación de la legislación en la materia a cada tipo de subvención, lo cual constituye la finalidad propia de las bases reguladoras (art. 9.3 LGS).

Recordemos, en particular, que en diversos preceptos de la Ley se contienen previsiones sobre reintegro que si unas veces son fáciles de reconducir a las causas de los párrafos anteriores, otras no lo son tanto. Así, a la causa de reintegro del párrafo *b)* son reconducibles supuestos como el incumplimiento de la obligación de destino de los bienes adquiridos con la subvención (art. 31.4), o que el valor comprobado sea superior al de mercado (art. 33.4 LGS y art. 83.2 RLGS). Entre las no reconducibles particular importancia reviste por su carácter abierto la previsión del artículo 19, en su apartado 4 [al que sin mencionarlo hace referencia el párrafo *i)* comentado] a tenor del cual *«toda alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención podrá dar lugar a la modificación de la resolución de concesión, en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención»*. En rigor aquí la Ley no contempla un supuesto de incumplimiento culpable, sino una alteración de circunstancias, que podrá obedecer a causas ajenas a la voluntad del beneficiario, respecto de las cuales se supone que, de haber sido previstas, la subvención no se hubiera concedido en la cuantía en que lo fue. Es esta razón la que justifica que la resolución de concesión no se revoque sino simplemente que se modifique, bien por iniciativa de la Administración, bien a instancia del beneficiario (art. 64 RLGS), lo cual dará lugar a un reintegro parcial o, en su caso, a una reducción en los pagos pendientes. Incluso, la modificación sin autorización previa, puede producir las mismas consecuencias, si concurren las causas de modificación (art. 86 RLGS).

Un caso de modificación de circunstancias, al que expresamente alude el texto legal, es el de «la obtención concurrente de otras aportaciones fuera de los casos permitidos en las normas reguladoras». El efecto directo de la obtención de una subvención incompatible con otra obtenida con anterioridad debe ser la renuncia a la primera y la correspondiente devolución en caso de que se hubiere percibido, sin perjuicio de lo cual, la Administración que la otorgó en primer lugar modificará el acuerdo de concesión de conformidad con la normativa reguladora (art. 33 RLGS) y exigirá, en su caso, el reintegro pendiente *(cfr.* cap. III apartado 5).

j) *Reintegro por exceso de la subvención sobre el coste (art. 37.3 LGS)*

Esta causa de reintegro se regula en el artículo 37 LGS en su apartado 3, y por tanto separadamente de las restantes, pero no por ello deja de ser una causa más, como lo demuestra la dicción literal del apartado: «igualmente procederá el reintegro».

La LGS en su artículo 19.3 establece que el importe de las subvenciones en ningún caso podrá ser de tal cuantía que, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada. La consecuencia que anuda la Ley al incumplimiento de este límite cuantitativo de la subvención es el reintegro del exceso. Cuando la actividad se hubiera financiado exclusivamente con la subvención el importe a reintegrar coincidirá con el del exceso, por lo que su cálculo no presenta problemas. Por el contrario, cuando la actividad se hubiera financiado con fondos de distinto origen el importe a reintegrar a la Administración concedente debe considerar esta circunstancia. A tal efecto, en el RLGS se establecen diversas reglas específicas en consideración a las diversas situaciones que se pueden presentar.

Cuando la subvención concurra con financiación privada, determinándose el importe de la subvención como un porcentaje del presupuesto de la actividad, si el coste efectivo de ésta resulta inferior al presupuestado el eventual reintegro de la subvención se calculará aplicando dicho porcentaje al coste final (art. 91.3 en relación con el art. 32.1 RLGS).

Otro supuesto de concurrencia es el que se origina por una diversidad de subvenciones públicas, es decir, como consecuencia de subvenciones concedidas por distintas Administraciones Públicas que fueran compatibles entre sí. En tal caso, el RLGS (art. 34) dispone que el exceso respecto del coste deberá ser reintegrado por el beneficiario junto con los intereses de demora a las entidades concedentes en proporción a las subvenciones concedidas por cada una de ellas. No obstante, cuando sea la Administración la que advierta el exceso de financiación, exigirá el reintegro por el importe total del exceso, hasta el límite de la subvención otorgada por ella.

Un caso singular a considerar es el de las consecuencias del incumplimiento del deber de aplicar a la actividad subvencionada los rendimientos financieros que generen los fondos anticipados al beneficiario, deber que impone el artículo 19.5 LGS. La LGS no anuda expresamente ninguna consecuencia a este incumplimiento, pero si los rendimientos no han sido nunca de la Administración no cabrá hablar de reintegro, pues éste supone una previa salida de fondos, sin perjuicio de que pueda incurrirse en responsabilidad. Ahora bien, si los rendimientos financieros más la subvención percibida superaran el coste estaríamos ante el supuesto de reintegro por exceso sobre el coste que contempla el artículo 19.3 en relación con el artículo 37.3 LGS, en cuyo caso procederá calcular el importe a reintegrar aplicando la regla del artículo 32.2 RLGS, *«debiendo ser reintegrada en tal caso la financiación pública únicamente por el importe que rebasara el coste total de dicha actividad».*

No obstante, el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de febrero de 2002 considera que no puede resultar contrario a Derecho el que se fije una condición «encaminada a reintegrar al Estado dichos rendimientos financieros dentro de las condiciones razonables impuestas como anexo a la subvención otorgada, y ello con independencia de que el traspaso de los fondos públicos al patrimonio

de la demandante los convierta efectivamente en caudales de carácter privado. El cambio de naturaleza de los fondos no obsta a la validez de la condición a la cual se subordina la ayuda» (RJ 2002/2548). Sinceramente no se entiende cómo puede reintegrarse al Tesoro algo que del Tesoro no ha salido.

3.2 **Créditos a reintegrar**

3.2.1 Naturaleza y destino de los créditos a reintegrar

La cantidad a reintegrar, que podrá ser del total importe percibido o de una parte, según se determine en el correspondiente procedimiento, tal como acabamos de ver, tiene la consideración de ingreso de Derecho público (art. 38 LGS). Esta calificación legal implica que estará sometida al régimen general que para dichos ingresos establece la Ley General Presupuestaria (arts. 22 a 41). Ello supone que la Hacienda titular gozará de las prerrogativas de prelación para el cobro en concurrencia con otras deudas y que es ejecutable su derecho por la propia Administración, sin perjuicio de las peculiaridades que en la LGS se contienen. Su destino, como el de todos los recursos públicos, será satisfacer el conjunto de las necesidades públicas (principio de no afectación) de la Administración concedente, sin perjuicio de los supuestos en que los recursos puedan haber sido legalmente afectados a necesidades concretas. No obstante, en los casos de actividades cofinanciadas por varias Administraciones Públicas se hace preciso determinar la Hacienda Pública en la que se han de ingresar los fondos objeto de reintegro.

El propio texto legal nos advierte que el destino de los reintegros de los fondos de la Unión Europea tendrá el tratamiento que en cada caso determine la normativa comunitaria. Todo importe de fondos comunitarios indebidamente percibido o aplicado y que dé lugar a un reintegro deberá ser devuelto a la Comisión con intereses de demora.

En el caso de que las concurrentes sean Administraciones españolas, el RLGS establece cuál ha de ser la Administración destinataria (arts. 33 y 34), según se ha estudiado en el apartado anterior.

3.2.2 Intereses de demora

El artículo 37 LGS establece de modo expreso el devengo de intereses de demora cuando proceda el reintegro de las subvenciones percibidas por alguna de las causas contempladas en el mismo.

El tipo aplicable será el del interés legal del dinero incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro

diferente, lo que se ha convertido en la práctica habitual. El tipo queda así equiparado al interés de demora en el ámbito tributario, y diferenciado del que rige, con carácter general, para los derechos de naturaleza pública no tributarios, que es el interés legal sin dicho incremento.

Por su parte, el RLGS precisa que será aplicable el interés de demora en los casos de reintegro del exceso percibido sobre el costo de la actividad subvencionada mediante diversas subvenciones compatibles (art. 34), en los que se produzca la devolución por iniciativa del perceptor (art. 90), y en los de existencia de sobrante de un pago anticipado después de realizada la actividad [arts. 72.2.*g)* y 75.2.*d)]*. Ahora bien, como se razona más adelante *(cfr. infra* apartados 5 y 6), en todos estos casos serán exigibles intereses moratorios, pero entendemos que el tipo aplicable será el legal, sin el incremento del 25 por 100, excepto que traigan su causa en una de las contempladas en el artículo 37 LGS, es decir, en un incumplimiento de sus deberes por el beneficiario o entidad colaboradora.

El tipo de interés legal se suele modificar con periodicidad anual por lo que puede cambiar durante el período de devengo. En tal caso será de aplicación el artículo 17.2 LGP que, recogiendo una doctrina jurisprudencial consolidada (SSTS de 28 de septiembre y 11 de octubre de 1990, entre otras), dispone que *«el interés de demora resultará de la aplicación, para cada año o período de los que integren el período de cálculo, del interés legal fijado en la Ley de Presupuestos para dichos ejercicios»*. Ello es consecuencia de que la institución del interés de demora desempeña «una función compensadora de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria» (…), «no tiene carácter sancionador». Por consiguiente, si el período sobre el que han de aplicarse los intereses de demora abarca más de un ejercicio económico y en el transcurso del mismo ha experimentado variaciones el tipo de interés legal del dinero o, en su caso, el fijado en la Ley de Presupuestos del correspondiente ejercicio, el cálculo de los intereses habrá de tener en cuenta dichas variaciones, de forma que se cumpla la finalidad de compensar a la Hacienda Pública de las cantidades de las que no está disponiendo, ya que el precio de esta compensación está determinado legalmente en función de dicho tipo.

El momento inicial de devengo será el del pago de la subvención, no el del vencimiento del plazo para justificar o rendir la cuenta o el de finalización del plazo para reintegrar en voluntaria, y el final, la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro. Ahora bien, el reintegro por las causas del artículo 37 no siempre va precedido de un procedimiento administrativo de reintegro. El perceptor está en la obligación de reintegrar por propia iniciativa, sin esperar a la declaración de procedencia del reintegro. De acuerdo con el artículo 90 RLGS en este caso *«la Administración calculará los intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de la Ley General de Subvenciones y hasta el momento en que se produjo la devolución efectiva por parte del beneficiario»*. Según el tenor del

precepto, el perceptor no estará obligado a liquidar por sí los intereses y la Administración al hacerlo deberá tomar como fecha final la del ingreso.

A partir del momento en que se acuerde el reintegro, el devengo de los intereses sobre la cantidad liquidada habrá de seguir el régimen establecido para los derechos de la Hacienda Pública en la Ley General Presupuestaria (art. 11), la cual a su vez se remite a la Ley General Tributaria y al Reglamento General de Recaudación. Por tanto, el obligado gozará de un plazo para ingresar en período voluntario, sin recargos ni intereses, período que computa desde la notificación, la cual a su vez puede presentar un considerable desfase con respecto al acuerdo de reintegro. Transcurrirá así un período de tiempo durante el cual no se devengará interés, lo que viene exigido por necesidades de la gestión recaudatoria más que de justicia (20). Vencido el plazo para el ingreso en período voluntario, en los términos fijados en la LGT (art. 62), sin que se haya hecho efectiva la cantidad liquidada, se inicia el período ejecutivo, lo que determina la exigencia de los intereses de demora y de los recargos de dicho período (art. 161 LGT): recargo ejecutivo (5 por 100), recargo de apremio reducido (10 por 100) y recargo de apremio ordinario (20 por 100), los dos primeros de los cuales son incompatibles con la exigencia de intereses (art. 28 LGT).

Por último, conviene tener presente que existen supuestos de devolución en los que rigen otros tipos.

En primer lugar, como hemos visto más atrás, los preceptos estudiados sobre intereses moratorios no son aplicables a las devoluciones derivadas de la declaración de nulidad de los acuerdos de concesión, en las que se aplicará el tipo de interés legal, de conformidad con lo que dispone el artículo 77 LGP.

En segundo lugar, cuando el reintegro se exija en concepto de responsabilidad contable regirá el tipo específicamente aplicable en este ámbito, que es el interés legal (art. 181 en relación con art. 17 LGP).

En tercer lugar, está el caso de que el reintegro sea consecuencia de una decisión de recuperación de la Comisión Europea [art. 37.3.*h)* LGS], supuesto que presenta excepciones tanto en cuanto al tipo como en cuanto al período de devengo. En tal caso será aplicable «un tipo adecuado que fije la Comisión», según nos dice el art. 16.2 Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, previsión que se desarrolla en el cap. 5 del Reglamento 794/2004. A tenor del citado art. 14.2 *«los intereses se devengarán desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación»*. Es decir, que si bien en el *dies a quo*

(20) La solución ha merecido críticas de la doctrina que no la consideran conforme a la justicia material. Véase al respecto L. A. Martínez Giner: *Ob. cit.*, p. 166.

habrá coincidencia (entre puesta a disposición de la ayuda y pago no tiene por qué haber diferencia) no puede decirse lo mismo del *dies ad quem*, que mientras en las subvenciones nacionales será «la precisa fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro», sin perjuicio de los recargos e intereses que puedan generarse en fase recaudatoria, en las derivadas de una decisión de recuperación será «la fecha de recuperación», sin desdoblamiento del período de devengo.

Por último, están los supuestos de reintegro por exceso de financiación sobre el costo de la actividad subvencionada, por errores materiales y por sobrantes de pagos anticipados en los que consideramos aplicable el tipo de interés legal [arts. 72.2.*g)* y 75.2.*d)*] *(cfr. infra* apartados 5 y 6).

Merecen también una consideración especial los reintegros a efectuar por entidades colaboradoras y los intereses que pueden generarse por causas distintas de las previstas en el art. 37.2 LGS, que estudiamos más adelante *(cfr. infra* apartado 9).

3.2.3 Prescripción

La prescripción de los derechos de reintegro se funda en los mismos principios que la de las obligaciones en general, y su régimen, en lo sustancial, es el mismo que el de los restantes derechos de naturaleza pública, si bien la LGS contiene ciertas peculiaridades, fuera de las cuales habrá de aplicarse el régimen común.

La LGP impone (art. 15) un desdoblamiento del tiempo para que se produzca prescripción de derechos de modo que, primero, se fija un plazo prescriptivo para el reconocimiento y liquidación del crédito a favor de la Hacienda Pública, más allá del cual no cabrá practicar estos actos, y sólo a partir de éste nacerá la acción para exigir el cobro, mediante el ejercicio de la función recaudatoria, para lo que se establece un segundo plazo.

Pues bien, en la LGS no se contiene mención del segundo de los plazos, por lo que habrá de aplicarse el general de cuatro años a contar desde la fecha de notificación de la liquidación. Por el contrario, la LGS se ocupa del plazo de prescripción para reconocer o liquidar el reintegro reiterando el general de cuatro años, aunque con peculiaridades en la fijación de la fecha inicial de cómputo (*dies a quo*) y en las causas de interrupción. A tenor del artículo 39 LGS, este plazo se computará, en cada caso:

a) *Desde el momento en que venció el plazo para presentar la justificación por parte del beneficiario o entidad colaboradora*

La Ley contempla, en primer lugar, el supuesto normal, que es el de las subvenciones pospagables, en las que el plazo de prescripción comienza con el ven-

cimiento del plazo para justificar, por tanto, lo relevante no es el momento en el que, de hecho, se presentó la justificación, sino el momento en el que ello debió hacerse. Ciertamente la exigencia de reintegro irá unida normalmente a la omisión de la justificación, pero como demuestra la relación de causas que se enumeran en el artículo 37 LGS no es descartable que se exija el reintegro de una subvención, pese a haberse aportado la justificación.

b) *Desde el momento de la concesión, en el supuesto previsto en el apartado 7 del artículo 30*

En segundo lugar se contempla el caso de que la subvención se otorgue en atención a la concurrencia de una determinada situación en el perceptor previamente a la concesión, situación que debe quedar acreditada antes del otorgamiento, sin necesidad de una ulterior justificación (subvenciones *ex post),* por lo que éste será el momento determinante. El supuesto, a nuestro entender, será aplicable a las subvenciones consistentes en premios, pues también en estos casos lo determinante es la situación merecedora de la subvención, que habrá quedado acreditada antes del otorgamiento.

c) *En el supuesto de que se hubieran establecido condiciones u obligaciones que debieran ser cumplidas o mantenidas por parte del beneficiario o entidad colaboradora durante un período determinado de tiempo, desde el momento en que venció dicho plazo.*

En este supuesto la circunstancia que se considera es la existencia de cargas que hayan de subsistir con posterioridad a la realización del gasto o aplicación de los fondos, tales como la obligación de mantenimiento de unos determinados puestos de trabajo o el destino de bienes inventariables durante un período de tiempo al fin concreto para el que se concedió la subvención (art. 31.4), en cuyo caso el *dies a quo* comenzará en el momento en que venza dicho plazo.

Del análisis de los tres supuestos considerados se deduce que el inicio del plazo de prescripción del derecho de reintegro no coincide necesariamente con el momento de su nacimiento, sino que puede ser anterior o posterior. El primer caso se dará cuando finalizado el plazo de realización de la actividad (anterior al de justificación) ésta no se haya ejecutado. En tal caso, habrá que esperar a que venza el plazo para justificar para iniciar el cómputo (21). El caso inverso se producirá si la causa de reintegro es la negativa a someterse a las actuaciones de comprobación o control de una subvención justificada, sin perjuicio de su efecto interruptivo.

(21) En este sentido, L. A. Martínez Giner: *Ob. cit.*, p. 190.

Por último hay que referirse a las peculiaridades de la prescripción por la causa del párrafo letra *h)* (decisión de recuperación de la Comisión Europea). En relación con esta el art. 17.1 Reglamento 2015/1589 establece que *«las competencias de la Comisión en lo relativo a la recuperación de ayudas estarán sujetas a un plazo de prescripción de diez años.*

El plazo de prescripción se contará a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario, bien como ayuda individual, bien en virtud de un régimen de ayudas».

Sin perjuicio de que rija dicho plazo para poder dictar la decisión de recuperación, impuesto por la normativa comunitaria, una vez dictada ésta comenzará a regir el plazo fijado por el derecho interno para exigir el correspondiente reintegro (22). Ahora bien, en este caso, al no ser posible tomar en consideración ninguno de los tres hechos determinantes del inicio del plazo de cómputo que se contemplan en el artículo, en su defecto, deberá aplicarse la regla general del artículo 15 LGP, es decir, desde el día en que el derecho pudo ejercitarse. En efecto, los dos últimos no son aplicables por su propio carácter, y el primero (finalización del plazo para justificar) porque su toma en consideración impediría aplicar los diez años del Derecho comunitario para dictar la decisión de recuperación, plazo que prevalece sobre el del derecho interno. En suma, el plazo para dictar la decisión de recuperación está sujeto a una regulación ajena a la LGS, pero el plazo de prescripción del reintegro, contará desde la decisión de recuperación, que es el título que lo hace posible.

El precepto legal prevé también tres causas interruptivas que, de producirse, darán lugar a que se inicie de nuevo el plazo de prescripción.

La primera causa de interrupción es cualquier acción de la Administración, realizada con conocimiento formal del beneficiario o de la entidad colaboradora, conducente a determinar la existencia de alguna de las causas de reintegro. Acciones de esta naturaleza podrán serlo las que tengan por objeto la comprobación de la subvención, la comprobación de valores o las de control financiero a cargo de la IGAE, por cuanto cualquiera de ellas puede dar lugar a la iniciación de un procedimiento de reintegro. Con respecto a esta causa, muy estudiada en el ámbito tributario en relación con la prescripción de débitos tributarios, conviene tener presente dos importantes precisiones. En primer lugar, que no basta con que se inicie la actuación administrativa sino que es necesario que la misma sea puesta en conocimiento del beneficiario o entidad colaboradora, en su caso, mediante la oportuna notificación o comunicación en la forma prevista legal o reglamentariamente, por lo que habrá de ser dicha notificación la que se produzca antes de que finalice el plazo de prescripción. Con relación a la eficacia de las notificaciones

(22) En este sentido, M. Rebollo Puig: *Ob. cit.*, p. 518, y L. A. Martínez Giner: p. 187.

defectuosas, la STC 14/1986, de 31 de enero, la admite si ha permitido el conocimiento formal del interesado. La segunda precisión es que no producirá efecto interruptivo cualquier acto sino los tendencialmente ordenados a iniciar o continuar los respectivos procedimientos, de manera que carecería de tales efectos una notificación hecha con la exclusiva finalidad de interrumpir la prescripción. Sobre este extremo una amplia jurisprudencia en el ámbito tributario ha rechazado de plano que produzcan interrupción las diligencias que a estos solos efectos emitían los órganos inspectores. Sus razonamientos y doctrina creemos que es totalmente aplicable a nuestro ámbito, dado que los preceptos legales en que se fundamenta son del mismo tenor y su razón de ser es también idéntica.

La segunda causa de interrupción es la interposición de recursos de cualquier clase, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como las actuaciones realizadas con conocimiento formal del beneficiario o de la entidad colaboradora en el curso de dichos recursos. La interposición de recursos como causa de interrupción tiene su razón de ser en que rompe el silencio de la relación jurídica subvencional, pese a lo cual resulta de difícil justificación en el caso de que sea el propio interesado el que recurre, pues jugaría la interposición contra una prescripción que le favorece. No obstante, en la práctica este supuesto será de escasa relevancia teniendo en cuenta los reducidos plazos para la interposición y que los actos recurribles serán normalmente los acuerdos de concesión, anteriores al pago. Mayor trascendencia tendrá la posible interrupción por las actuaciones realizadas en el curso de los procedimientos, que supondrá que comience de nuevo el plazo a partir de cada una de dichas actuaciones, de manera que si el procedimiento finaliza con resolución expresa será la notificación de ésta la que marque el nuevo cómputo. Por el contrario, si no hubiera resolución expresa dentro de plazo y se incurriera en caducidad, no se considera interrumpida la prescripción por las actuaciones realizadas hasta la finalización del plazo (art. 42 LGS). De otra parte, los recursos también pueden ser interpuestos por la Administración en los casos de revisión de oficio, en cuyo caso se producirán igualmente los efectos interruptivos. Con respecto a las consecuencias de la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, hay que considerar que estos actos, en principio, detraen el instituto de la prescripción del ámbito administrativo para encuadrarlo en el ámbito penal. No obstante, si no prosperara la acción penal las actuaciones administrativas podrían reiniciarse, pero sólo dentro del plazo de cuatro años a contar de la remisión o denuncia indicados.

La tercera causa de interrupción la constituye cualquier actuación fehaciente del beneficiario o de la entidad colaboradora conducente a la liquidación de la subvención o del reintegro. Esta causa, inspirada en la análoga del Derecho tributario, tiene por fundamento la obligación del beneficiario de justificar la aplicación a su finalidad de los fondos recibidos. Ciertamente, en las subvenciones

pospagables, que son la regla general, la liquidación de la subvención es un acto administrativo previo al pago y, por consiguiente, previo a que pueda correr el plazo de prescripción del reintegro. Por el contrario, sí que caben actuaciones interruptivas en las subvenciones prepagables, en las que la determinación del importe exacto de la cantidad subvencionable se hace a partir del examen por la Administración de la justificación que ha de presentar el perceptor para acreditar la aplicación de los fondos previamente recibidos. Cabe también que el perceptor acepte que se da la obligación de reintegrar, aunque no la haga efectiva por falta de recursos u otras causas. Se trata de un supuesto análogo al del reconocimiento de la obligación en derecho privado. La presentación de una cuenta justificativa parcial, en la medida en que consten en ella las cantidades percibidas y las justificadas, puede considerarse un reconocimiento implícito del saldo a favor de la Administración y será en todo caso interruptiva de la prescripción.

3.3 **Obligados al reintegro**

La obligación de reintegro por cualquiera de las causas que hemos estudiado puede recaer sobre una pluralidad de personas a las que podemos dar la común denominación de obligados al reintegro, aunque no siempre la obligación tiene el mismo alcance ni deriva del mismo título. Las normas relativas a los obligados se contienen en su mayor parte en el artículo 40 LGS, aunque se completan con otras contenidas en diversos preceptos de la propia Ley y en el Reglamento General de Recaudación. Trataremos de hacer un análisis de los mismos, empezando por el obligado principal, cualidad que recae en beneficiarios y entidades colaboradoras, continuando con los sucesores en la posición deudora para terminar con el estudio de los responsables.

a) *Obligados principales*

Obligados principales al reintegro son cuantos hubieren recibido las ayudas y se encuentren en el supuesto de hecho del que surge la obligación de reintegrar. El reintegro lo es de las «cantidades percibidas». Dentro del concepto se han de comprender tanto los que hubieren recibido los fondos públicos directamente de la Administración o a través de las entidades colaboradoras, en calidad de beneficiarios, como, en su caso, las propias entidades colaboradoras. Unos y otras se mencionan expresamente en el artículo 40.1 LGS, que nos advierte que esta obligación será siempre independiente de las sanciones que, en su caso, resulten exigibles.

Los beneficiarios pueden resultar obligados por todas las causas de reintegro enumeradas en el artículo 37 LGS. Por su parte, las causas de reintegro de las

entidades colaboradoras, que tienen un tinte negocial en la medida en que deben reflejarse en el convenio o contrato suscrito con las mismas [art. 16.3.*k)* LGS], se limitan a incumplimientos específicos de su condición, que por lo general serán anteriores a la entrega de los fondos a los beneficiarios, ya que a partir de este momento el obligado principal será el propio beneficiario. Las causas del artículo 37 frecuentemente van referidas a incumplimientos específicos del beneficiario, en cuyo caso sólo a éstos serán aplicables. Una expresa referencia a entidades colaboradoras se contiene, no obstante, en las causas de las letras *f)* y *g)*.

Por otra parte, la Ley contempla supuestos en los que la condición de beneficiario puede recaer en entidades asociativas o en entidades sin personalidad jurídica (art. 11) en cuyo caso, además de asumir estas entidades la expresada condición y, por tanto, la de deudores principales de los posibles reintegros, aparecen junto a ellas una pluralidad de personas, a las que alcanza el deber de reintegro mediante el juego de responsabilidades a que nos referiremos seguidamente.

Un caso peculiar de obligado es el del adquirente de bienes inscribibles en un Registro público que deban destinarse a un fin concreto en virtud de la subvención y cuya enajenación o gravamen haya sido autorizado por la Administración (art. 31.5 LGS). La adquisición de los indicados bienes hace que el adquirente asuma personalmente la obligación de destino por el período restante y, en caso de incumplimiento de la misma, la de obligado al reintegro de la subvención. En definitiva, el adquirente vendría a subrogarse en la posición del beneficiario y, si no cumpliera la obligación de destino, se convertiría en un obligado al reintegro, pero esta segunda condición la adquiriría, no como responsable, sino como deudor principal a consecuencia de sus propios actos. El supuesto ha de distinguirse del que contemplamos más adelante en el que la obligación de reintegro se exige del ulterior poseedor del bien por razón de la carga registral que pese sobre el mismo, no por razón de compromisos personalmente asumidos.

b) *Transmisión de la obligación de reintegro*

La transmisión de la deuda consiste en un cambio de deudor en la relación jurídica establecida entre el beneficiario o entidad colaboradora y la Administración concedente. Se trata de una modificación subjetiva, que podrá tener lugar *inter vivos* o *mortis causa* y que presupone la previa existencia de dicha relación.

«En caso de fallecimiento del obligado al reintegro, la obligación de satisfacer las cantidades pendientes de restitución se transmitirá a sus causahabientes, sin perjuicio de lo que establezca el derecho civil común, foral o especial, aplicable a la sucesión para determinados supuestos, en particular para el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario» (art. 40.5 LGS).

La legislación civil distingue dos tipos de causahabientes: herederos y legatarios. El heredero sucede al causante a título universal, recibiendo la totalidad de la herencia o una parte alícuota de la misma si son varios. Por el contrario, el legatario es un sucesor a título particular, recibiendo un bien o un derecho determinado.

Consecuentemente con su carácter, el heredero va a recibir todos los bienes, derechos y obligaciones del obligado de conformidad con la previsión del artículo 659 CC y, por tanto, le sucederá en la titularidad de la obligación pasiva de reintegro. No se trata obviamente de un supuesto de garantía de la deuda sino de una simple mutación subjetiva del deudor motivada por la muerte del titular primitivo. Sin embargo cuando el heredero acepta a beneficio de inventario la obligación de pagar sólo llega hasta donde alcancen los bienes de la herencia. Entre los herederos, aunque no lo prevea la LGS, se establece la solidaridad respecto a dichas obligaciones, de acuerdo con la regla general de los artículos 1.084 y 1.085 CC aplicables no por la supletoriedad del Derecho Civil en materia de subvenciones (art. 5 LGS), sino por ser las normas directamente reguladoras de la sucesión hereditaria.

Al contrario que el heredero, el legatario no responde de las deudas pendientes del causante, pero sí de las cargas que pesen sobre el bien legado desde el momento de la sucesión. Por tanto, si sobre el bien pesara una obligación de destino por razón de una subvención deberá cumplirla y si incumple podrá incurrir en supuesto de reintegro, pero no como sucesor del causante sino por la afección del bien recibido. A tal efecto, el artículo 867 CC dispone que *«cuando el testador legare una cosa empeñada o hipotecada para la seguridad de alguna deuda exigible, el pago de ésta quedará a cargo del heredero.*

Si por no pagar el heredero lo hiciere el legatario, quedará éste subrogado en el lugar y derechos del acreedor para reclamar contra el heredero.

Cualquiera otra carga, perpetua o temporal, a que se halle afecta la cosa legada, pasa con ésta al legatario; pero en ambos casos las rentas y los intereses o réditos devengados hasta la muerte del testador son carga de la herencia».

Siguiendo las prescripciones civiles la responsabilidad no llegará a los legatarios salvo que toda la herencia se hubiera distribuido en legados (art. 891 CC).

Junto a la transmisión *mortis causa* la LGS contempla un supuesto de transmisión *inter vivos* en el artículo 40.4 LGS que declara que *«en el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones de reintegro pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado».* El precepto, como señala Rebollo Puig (23), sólo será apli-

(23) Véase M. Rebollo Puig: *Ob. cit.*, p. 482.

cable cuando las entidades tengan «socios o partícipes en el capital», por lo que quedarán excluidas aquellas en las que no concurra esta situación, como es el caso de las fundaciones. De otra parte, en general, los autores que se han ocupado del tema coinciden en que el precepto viene a dar respuesta al caso de que las obligaciones de reintegro no se hubieran declarado antes de la disolución y liquidación de la sociedad. Ciertamente si el proceso liquidatorio se hubiera desarrollado con normalidad la obligación de reintegro por hechos anteriores habrá sido satisfecha antes de distribuir el haber social, como cualquier otra deuda social. Por el contrario, si no existiera la previsión del artículo 40.4 LGS las deudas por reintegro no liquidadas no podrían transmitirse a los socios o partícipes.

Con independencia de ello, aunque la LGS no lo contempla expresamente, no son descartables otros supuestos de transmisión *inter vivos*, como sería el caso de una sociedad que absorbiera a otra que, a su vez, fuera deudora de un reintegro, en cuyo se produciría una modificación subjetiva del mismo alcance que en la transmisión *mortis causa*.

Con respecto a la participación de los sucesores en el procedimiento, la LGS no aborda esta cuestión. No obstante, si el reintegro estuviera liquidado y en fase recaudatoria, será de aplicación la Ley General Tributaria (LGT) y el Reglamento General de Recaudación (RGR), ya que la LGS (art. 38.1) dispone que será de aplicación para su cobranza lo previsto en la LGP, la cual a su vez se remite a aquella Ley y Reglamento (art. 11), en los cuales se contienen previsiones aplicables al caso. Pues bien, según el artículo 177 LGT y los correlativos del RGR, la continuación de la gestión recaudatoria no exigirá más requisitos que la constancia del fallecimiento del obligado y la notificación a los deudores requiriéndoles el pago, bien en período voluntario, bien en apremio, según se encontrara la deuda en el momento de la sucesión. Por el contrario, si el procedimiento se encontrara en la fase declarativa habría que notificar el procedimiento a los interesados para que puedan personarse, ya que suceden al causante en todos sus derechos y obligaciones. A tenor del artículo 4.3 LPAC *«cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derecho-habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento»*.

c) *Responsables*

Junto al deudor principal, originario o por sucesión, la LGS atribuye a ciertos sujetos la condición de responsables del reintegro, los cuales van a ser llamados al pago con el beneficiario o entidad colaboradora, distinguiéndose los dos tipos de responsabilidad que conoce nuestro Derecho: solidaria y subsidiaria. Estos deudores responden de la deuda con todos sus bienes, presentes y futuros, salvo las limitaciones establecidas por la Ley. El responsable es un deudor que se sitúa junto al obligado principal, sin que éste pierda su condición.

A la vista de la doctrina elaborada en torno a los preceptos análogos de carácter tributario podemos afirmar que la posición deudora de los responsables del reintegro se vincula con un presupuesto de hecho, propio y específico, distinto del que origina el reintegro, cual es el presupuesto de la responsabilidad. La finalidad primaria de la responsabilidad es asegurar el pago, para lo cual el legislador la articula como una garantía de la prestación o como una sanción de naturaleza reparadora de la lesión sufrida por la conducta ilícita o negligente del responsable (24).

La solidaridad implica, de acuerdo con el artículo 1.144 CC, que cada uno de los obligados responde de la totalidad de la deuda, de manera que la Administración podrá dirigirse contra cualquiera de ellos, exigiéndosela en su integridad, sin perjuicio de que el que pague pueda repetir contra los demás deudores, en base a las relaciones que entre ellos puedan existir. Ahora bien, la situación de solidaridad no exime de determinar quién tiene la condición de principal, pues, si bien permite a la Administración exigir la deuda de cualquiera de los deudores sin la previa declaración de insolvencia, la acción ha de iniciarse con el deudor principal y sólo después de un acto administrativo de derivación de la responsabilidad cabrá dirigirse contra el responsable (art. 41 LGT). Es decir, aun cuando no existe el beneficio de excusión, al responsable solidario se le otorgan unas garantías que impiden dirigir la acción directamente contra él. Igualmente importante es determinar el alcance de la responsabilidad, es decir, si comprende la totalidad o sólo parte de la deuda.

El primer supuesto de responsabilidad que regula la LGS es de carácter solidario. Al no exigirse por la LGS capacidad de obrar para adquirir la condición de beneficiario el legislador se ha planteado la incidencia de esta circunstancia en aquellos supuestos en que la subvención se reciba por persona carente de dicha capacidad de obrar. En tal caso la obligación de reintegro, como deudor principal, recaerá sobre quien tenga la condición legal de beneficiario, sin perjuicio de que actúe a través de quien lo represente, pero la responsabilidad alcanza con carácter solidario a los representantes legales del mismo (art. 40.2 LGS).

También son responsables solidarios los miembros asociados de las personas jurídicas contempladas en el apartado 2 del artículo 11 de la Ley en relación con las actividades subvencionadas que se hubieran comprometido a efectuar en nombre y por cuenta de éstas. La misma responsabilidad alcanza a los miembros de las agrupaciones de personas físicas o jurídicas, sin personalidad, que tengan la condición de beneficiarios en relación con los compromisos de ejecución que hubieran asumido (párrafo 2.º del apartado 3 del art. 11 LGS). Todos estos miembros son calificados de responsables en el artículo 40.2 LGS, y de beneficiarios

(24) Véase M. J. ALVARADO ESQUIVEL: «La finalidad o fundamento extrajurídico de la responsabilidad tributaria», *Revista de Información Fiscal*, núm. 11/95.

en el artículo 11 de la Ley. El alcance de su responsabilidad dependerá de los compromisos de ejecución que hayan asumido, de manera que si el compromiso se hubiera desarrollado correctamente no les alcanzará responsabilidad alguna por los incumplimientos de otros asociados ni aún de la entidad solicitante. La ley dice que responderán *«en relación a las actividades subvencionadas que se hubieran comprometido a efectuar».* Ahora bien, si estos beneficiarios indirectos son responsables solidarios, cabe preguntarse quién desempeña el papel de deudor principal. Tal papel recaerá lógicamente sobre la entidad solicitante en la medida en que, además de beneficiaria, es la que recibe los fondos, sin perjuicio de su ulterior distribución, y la que se relaciona directamente con la Administración concedente. De otra parte, el alcance de su obligación de reintegro se extiende a la totalidad de la cantidad adeudada, es decir, a la suma de las cantidades adeudadas por el conjunto de los miembros incumplidores.

El tercer supuesto de responsabilidad solidaria que regula la Ley es el de los miembros o partícipes de entidades sin personalidad de base patrimonial (párrafo 1.º del apartado 3), los cuales serán responsables solidarios respecto de la obligación de reintegro que pudiera recaer sobre la entidad beneficiaria, pero el alcance de su responsabilidad vendrá dado por su cuota de participación en la entidad, cumpliendo una función de garantía que no va ligada a incumplimientos personales.

En virtud de la responsabilidad subsidiaria el responsable queda obligado al reintegro si no lo hiciera el deudor principal.

Son responsables subsidiarios los administradores de las sociedades mercantiles, o aquellos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas que no realizasen los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, adoptasen acuerdos que hicieran posibles los incumplimientos o consintieren el de quienes de ellos dependan. Asimismo, los que ostenten la representación legal de las personas jurídicas, de acuerdo con las disposiciones legales o estatutarias que les resulten de aplicación, que hayan cesado en sus actividades responderán subsidiariamente en todo caso de las obligaciones de reintegro de éstas. Se contempla en este supuesto el cese no seguido de liquidación, por lo que no cabe que entre en juego la transmisión de responsabilidad a los socios que se regula en el artículo 40.4 LGS, de la que nos ocupamos más atrás. Debe destacarse que mientras en el primer supuesto, se exige algún tipo de culpabilidad en la producción de la causa de reintegro para adquirir la condición de responsable, en el segundo (entidades que hubieran cesado en sus actividades) no se exige ningún tipo de conducta activa o pasiva que denote su vinculación con el incumplimiento (25).

(25) En este sentido, L. A. Martínez Giner: *Ob. cit.*, p. 214.

Para que la responsabilidad subsidiaria se haga efectiva se exige en la fase recaudatoria, además de la declaración de fallido del obligado principal y responsables solidarios, acto administrativo de derivación de responsabilidad por los órganos de recaudación que se notificará al responsable subsidiario (arts. 176 LGT).

Finalmente hay que señalar, aun cuando la LGS no entra en ello, que el pago de una obligación de reintegro por un responsable la conferirá el derecho de repetir contra quien hubiera incurrido por su incumplimiento personal en la causa de reintegro, por ser el productor del perjuicio.

d) *Poseedores de bienes afectos*

A tenor del artículo 31.4 LGS, los bienes inventariables financiados con subvenciones quedan afectos al pago del reintegro, si se incumple la obligación de destino, *«cualquiera que sea su poseedor, salvo que resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en caso de bienes muebles no inscribibles».* La obligación de destino se considera incumplida, en todo caso, con la enajenación o el gravamen del bien sin la pertinente autorización administrativa. El supuesto aquí contemplado no es sino un derecho de afección o garantía real, ya que el poseedor que adquirió el bien sin autorización de la Administración sólo responde con el bien, y no con la totalidad de su patrimonio. Por ello, si adoptamos como criterio de la transmisión de la responsabilidad que se produzca la eliminación del anterior deudor y su sustitución por otro, no nos encontraríamos ante una verdadera transmisión, ya que el nuevo obligado no excluye al anterior sino que se pone junto a él. Para la efectividad de la garantía exige la LGS que, en el caso de bienes inscribibles en un Registro público, se haga constar en escritura la obligación de destino y el importe de la subvención concedida, extremos que deben inscribirse en el correspondiente Registro. La falta de inscripción no elimina la afección del bien, pero puede hacerla ineficaz si su poseedor resulta ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifica la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en caso de bienes muebles no inscribibles [*cfr.* cap. VII, apartado 2.3.*b)]*.

3.4 **Procedimiento ordinario para declarar la procedencia del reintegro**

Tras la regulación de los aspectos materiales del reintegro, se ocupa la LGS en sus artículos 41 a 43, desarrollados por los artículos 94 y 95 del RLGS, de los aspectos formales o de procedimiento. De acuerdo con el art. 42 LGS, «el procedimiento de reintegro de subvenciones se regirá por las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos contenidas en el título VI de la Ley 30/1992,

de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de las especialidades que se establecen en esta ley y en sus disposiciones de desarrollo». La referencia a la LRJ-PAC ha de entenderse hecha al título IV «De las disposiciones sobre el procedimiento administrativo común» la LPAC, según la DF 4.ª de esta última.

Junto a dichos preceptos, que constituyen el núcleo de la regulación, será necesario tener presente otros dispersos en diversas partes del articulado de la Ley y del Reglamento.

Prescindimos en este momento del procedimiento a seguir para las devoluciones que tienen su causa en la invalidez del acto o acuerdo de concesión que, según hemos visto más atrás, se ajustará al procedimiento de revisión de los actos en vía administrativa regulado en los artículos 106 a 111 LPAC, para centrarnos en el que tiene su origen en alguna de las causas enunciadas en el artículo 37 LGS.

Si el obligado que ha incurrido en alguna de las causas indicadas no efectúa voluntariamente el reintegro, la Administración debe exigirlo, pero para ello ha de seguir el cauce establecido con las garantías propias de todo procedimiento administrativo.

En las actuaciones a realizar por la Administración cuando concurre alguna de las causas de reintegro de las relacionadas en el artículo 37 LGS, hasta que el cobro se produzca, es preciso diferenciar dos fases:

1.ª La fase declarativa encaminada a constatar y declarar si se ha producido alguna de las causas de reintegro.

2.ª La fase estrictamente recaudatoria de los fondos cuyo reintegro se haya acordado.

La primera, en cuanto comporta el examen del cumplimiento de las condiciones de la concesión, se encomienda a los mismos órganos que acordaron dicho acto administrativo, mientras que la segunda, en la Administración General del Estado, se atribuye al Ministerio de Economía y Competitividad, en cuanto responsable de la recaudación de los derechos del Tesoro Público.

Antes de entrar en el estudio de cada una de estas fases conviene recordar que, de conformidad con lo dispuesto con el artículo 38.4 LGS, el reintegro de las subvenciones en todos y cada uno de los supuestos contemplados es exigible a través de procedimientos administrativos, del mismo modo que para los demás ingresos de Derecho público establece la Ley General Tributaria (art. 38.4 LGS). Así pues, pasamos a ocuparnos de las especialidades del procedimiento de reintegro a tenor de la LGS, que pondremos en relación con las previsiones de la LPAC sobre el procedimiento administrativo común, y sin perjuicio de la existencia de un procedimiento de reintegro en el ámbito de la responsabilidad contable, que puede conducir al mismo resultado, según veremos.

3.4.1 Competencias

La competencia para la resolución del procedimiento de reintegro recae sobre el órgano concedente, pues es al órgano que otorgó la subvención al que le corresponde apreciar el grado de cumplimiento de los requisitos a cuya observancia estaba condicionada la subvención o ayuda. El artículo 17 RLGS prevé que la delegación de la facultad para conceder subvenciones lleva implícita la de incoación, instrucción y resolución del procedimiento de reintegro, sin perjuicio de que la resolución de delegación pueda disponer otra cosa. Del mismo modo la desconcentración abarca no solamente el procedimiento de concesión, sino también la incoación, instrucción y resolución del procedimiento de reintegro previsto en la Ley General de Subvenciones, aun cuando el Real Decreto que apruebe la desconcentración podrá imponer limitaciones al ejercicio de estas funciones.

Contempla también la Ley el supuesto de que el reintegro de una subvención gestionada por la Administración española sea acordado por los órganos de la Unión Europea, lo que podrá ocurrir, tanto en subvenciones otorgadas con fondos nacionales, por infringir las normas sobre competencia (arts. 107 a 109 TFUE), como en las financiadas, en todo o en parte, con fondos de origen comunitario, en las cuales pueden darse reintegros acordados por los gestores nacionales o por los órganos comunitarios. En los casos de reintegro acordado por órganos comunitarios, la única cuestión de competencia que corresponde determinar al derecho interno es cuál sea el órgano nacional llamado a ejecutarlo, pues el competente para dictarlo viene impuesto por la normativa comunitaria. Lo que al respecto establece la LGS es que el competente será *«el órgano a quien corresponda la gestión del recurso ejecutará dichos acuerdos»* (art. 41.2). Por tanto, el responsable de la recuperación será la autoridad que la concedió (estatal, autonómica o local) que vendrá vinculada a ejecutar la decisión comunitaria.

Si el acuerdo de concesión de una subvención financiada con fondos comunitarios se hubiera dictado por un órgano nacional en ejercicio de sus competencias será a éste al que competa exigir el reintegro, de acuerdo con el régimen general que la LGS establece, que es compatible con el Derecho comunitario. Las especialidades que derivan de que el reintegro tenga su origen en una actuación de control financiero las veremos más adelante (*cfr.* cap. X, apartado 4.8).

3.4.2 Tramitación

La tramitación a seguir, como hemos anticipado, se ajustará a las disposiciones generales sobre el procedimiento administrativo común contenidas en el título IV de la LPAC con las especialidades de la LGS. Por tanto, no constituirá cauce idóneo el procedimiento de revisión de oficio, tal como venía declarando

la jurisprudencia. Así, en la sentencia de 12 de febrero de 1991 (Sala Tercera, RJ 1581) el Tribunal confirma la sentencia del TSJ de Castilla y León desestimatoria del recurso interpuesto contra la resolución administrativa que revocaba una subvención concedida con base en que la empresa recurrente incumplía las condiciones para su obtención, pues habiendo sido concedida por la contratación de siete nuevos trabajadores cuatro de ellos venían ya trabajando para la misma. La empresa apelante, aun reconociendo los hechos, funda su recurso en la alegación de no estar permitido a la Administración revocar actos declarativos de derechos sin cumplir las condiciones y requisitos fijados en el artículo 110.1 LPA. La Sala rechaza dicha argumentación afirmando: «Aquí, en el supuesto de autos, el acto administrativo residenciado en este proceso, que es objeto de impugnación, más que una revocación de las primitivas resoluciones que concedieron la subvención, comporta, ante la constatación por parte de la Administración de la falta de los presupuestos causales de la subvención, el ejercicio de un derecho de cobro, frente al deber de reintegro de la subvención, que la norma impone a quien como aquí ocurre obtuvo ésta vulnerando el presupuesto ineludible para su concesión: contratación de trabajadores "en paro".»

Con similar argumentación, la sentencia de 9 de junio de 1988 (RJ 5324, Sala Cuarta) revoca la sentencia de la Sala de instancia que, ante una resolución administrativa revocatoria de una subvención por incumplimiento del beneficiario de las condiciones impuestas, la había anulado basándose en la imposibilidad de revocar actos declarativos de derechos a favor de un particular. Para el Tribunal Supremo la Sala de Instancia, al pronunciarse de esta manera, se desentiende de que «los acuerdos recurridos no tienen como soporte un supuesto que responda a las características y tipicidad de un acto puro declarativo de derecho…» (FJ 2), y más adelante concluye: «la disconformidad de la aportación documental con la causa habilitante de la subvención permitía o, mejor dicho, obligaba a la Administración a dejar sin efecto la misma, lo que, más que una revocación del primer acuerdo, constituye la constatación o declaración de que por fallo de su presupuesto causal, se ha dejado sin efecto».

Y más recientemente, en la Sentencia de 4 de febrero de 2005 (RJ 2005/1537): «Por consiguiente, cuando se trata del reintegro de subvenciones por incumplimiento de los requisitos o indebida utilización de las cantidades recibidas, esto es por incumplimiento de la finalidad para la que se conceden u otorgan, basta la comprobación administrativa de dicho incumplimiento para acordar la devolución de lo percibido. O, dicho en otros términos, en tal supuesto no se produce propiamente la revisión de un acto nulo que requiera la aplicación de lo establecido en el artículo 102 LRJ-PAC o una declaración de anulabilidad del acto que requiera una declaración de lesividad, según el artículo 103 LRJ-PAC, sino que el acto de otorgamiento de la subvención, que es inicialmente acorde con el ordenamiento jurídico, no se declara ineficaz por motivo que afecte a la validez

de su concesión, sino que despliega todos sus efectos; y entre ellos, precisamente, el del reintegro o devolución de las cantidades cuando no se ha cumplido la condición o se ha dado a aquéllas un destino diferente del que representa la finalidad para la que se otorgó la subvención. Es éste un efecto inherente al acto de otorgamiento de la subvención que ni se revisa ni anula, en sentido propio, sino que la devolución representa la eficacia que corresponde al incumplimiento de la condición resolutoria con que se concede la ayuda».

El procedimiento indicado habrá de seguirse con preferencia al de revisión de actos declarativos de derechos incluso cuando concurra alguna de las causas que enuncia el artículo 37 LGS con causa de invalidez del acto de concesión, obviando así el laborioso procedimiento de la revisión de oficio, tal como resulta del artículo 36.5 LGS, según vimos más atrás *[cfr. supra* 2.*d)]*.

El procedimiento de reintegro de subvenciones se iniciará de oficio por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, a petición razonada de otros órganos o por denuncia. También se podrá iniciar a consecuencia del informe de control financiero emitido por la Intervención General de la Administración del Estado, lo que constituye un supuesto singular no contemplado como tal en el art. 58 LPAC, aunque podrá considerarse comprendido en las actuaciones previas a que se refiere el art. 55 de dicha Ley, aunque en este caso su práctica está reglada en la LGS. En relación con esta última causa, la Ley establece una articulación del procedimiento de reintegro con el control financiero, de forma que las posibles discrepancias que surjan en torno a la procedencia del reintegro entre el órgano de control y los órganos gestores concedentes se resuelven internamente, mediante un procedimiento incidental, mientras que la relación del obligado lo es siempre con los órganos gestores. De las especialidades que imprime al procedimiento de reintegro su iniciación a partir de un informe de control financiero nos ocupamos en el capítulo siguiente.

Sobre el contenido del acuerdo por el que se inicie el procedimiento de reintegro, el RLGS (art. 94.1) establece que deberán indicarse la causa que determina su inicio, las obligaciones incumplidas y el importe de la subvención afectado. En suma, será el resultado de las comprobaciones administrativas reguladas en los artículos 32 y 33 LGS y correlativos artículos 84 a 87 RLGS lo que normalmente se traslade al interesado *(cfr.* cap. VIII, apartado 4.4).

El acuerdo de inicio deberá notificarse al beneficiario o, en su caso, a la entidad colaboradora, concediéndole un plazo de quince días para que alegue o presente los documentos que estime pertinentes (art. 94.2 RLGS).

A partir de los documentos aportados por el interesado y, en su caso, de las pruebas propuestas, el instructor realizará los actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación definitiva de datos (art. 75 LPAC), que podrán

confirmar o modificar los resultados de las comprobaciones previas al inicio del procedimiento.

Tras las actuaciones instructoras indicadas procederá ofrecer la preceptiva audiencia a los interesados, trámite exigido tanto por la LPAC (art. 82) como por la LGS (art. 42.3). No obstante, el citado artículo 84 LPAC prevé tanto la manifestación del interesado de no efectuar alegaciones, en cuyo caso se tendrá por realizado el trámite, como la posibilidad de prescindir de él cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por aquél. Así pues consideramos que, si bien las alegaciones iniciales no son de por sí excluyentes del trámite de audiencia, la exclusión podrá darse si no existen documentos nuevos sobre los que alegar.

Como incidente que puede surgir en cualquier estado de tramitación del expediente debe mencionarse la retención de pagos de cantidades pendientes de abonar al beneficiario o entidad colaboradora por ulteriores subvenciones concedidas. Se trata de una medida cautelar que puede adoptar el órgano concedente cuando existan indicios racionales de que el cobro del reintegro se va a ver dificultado *[cfr.* cap. VIII, apartado 4.4.*a)]*.

La resolución que adopte el órgano concedente será motivada, e incluirá expresamente la causa o causas que originan el reintegro, así como la cuantificación del importe que debe devolverse, con indicación de los intereses de demora. La cuantificación del importe puede presentar especial complejidad cuando el importe a reintegrar es parcial o en los supuestos en los que la actividad subvencionada se hubiera cofinanciado con otros fondos públicos o privados [*cfr. supra* apartado 3.1.*j)*].

La resolución pondrá fin a la vía administrativa, por lo que puede ser recurrida en reposición, con carácter potestativo, o ser impugnada directamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo (art. 42.5 LGS). Por excepción, las resoluciones de los procedimientos de reintegro dictadas por el Instituto Nacional de Empleo no ponen fin a la vía administrativa (disp. adic. 11.ª).

La resolución será notificada al interesado requiriéndosele para realizar el reintegro correspondiente en el plazo y en la forma que establece el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Si el procedimiento de reintegro se hubiera iniciado como consecuencia de hechos que pudieran ser constitutivos de infracción administrativa, se pondrán en conocimiento del órgano competente para la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.

Finalmente recordemos que en caso de que el reintegro traiga causa de una decisión de recuperación de la Comisión Europea, *«la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado*

miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Para ello y en caso de procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales, los Estados miembros de que se trate tomarán todas las medidas necesarias previstas en sus ordenamientos jurídicos nacionales, incluidas las medidas provisionales, sin perjuicio del Derecho de la Unión» [art. 16.3 Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea].

Esta previsión no supone en realidad merma de garantías pues el beneficiario ya habrá podido intervenir en el procedimiento seguido en la Comisión. Si se hubiera vulnerado algún principio comunitario como el de confianza legítima esta circunstancia ya habrá sido valorada por comisión (art. 14.1 Reglamento *in fine)*.

Es dudoso si estas previsiones autorizan a considerar que queda excluido el procedimiento declarativo (art. 42 LGS), como defienden algunos, debiendo entrarse directamente la fase de ejecución. Frente a esta tesis se puede objetar que no cabe hablar de una exclusión total de la fase declarativa pues, al no ser el destinatario de la decisión de recuperación el beneficiario sino el Estado, será preciso determinar cuál es el órgano al que corresponde la gestión del recurso así como la identidad de los beneficiarios de la ayuda ilegal e incompatible, los importes, y trasladarle la orden de recuperación, actuaciones que son anteriores la ejecución propiamente dicha, es decir, anteriores al cobro. Algunas de estas actuaciones tales la identidad de los beneficiarios de la ayuda ilegal e incompatible, y la determinación de los importes a reintegrar pueden resultar muy complejas. No obstante, entendemos que estas actuaciones, no son sino incidencias de la fase de ejecución, y que no autorizan a hablar de una fase declarativa propiamente dicha (26). En último extremo, de considerarse integrantes de una fase declarativa, habrá que convenir que el sentido de la decisión de recuperación vendrá predeterminado.

3.4.3 Plazo de tramitación y caducidad

El plazo máximo para resolver y notificar la resolución del procedimiento de reintegro será de doce meses desde la fecha del acuerdo de iniciación. Dicho

(26) En este sentido Pérez Bernabéu escribe que «aunque la decisión final de las autoridades nacionales venga limitada, como no puede ser de otra manera, por la existencia de la decisión de recuperación de la Comisión, la tramitación del procedimiento de reintegro adquiere relevancia cuando se convierte en la única ocasión que tienen los beneficiarios compelidos a la devolución de la ayuda disfrutada para impugnar las cuestiones fijadas por las autoridades nacionales en relación con la exacta determinación del importe a devolver, o la identificación de los sujetos obligados a la devolución». La Recuperación de las Ayudas de Estado. Principios y procedimiento». Instituto de Estudios Fiscales. 2013. p. 109.

plazo se podrá o deberá suspender y ampliar de acuerdo con lo previsto en los artículos 22 y 23 LPAC.

Las consecuencias del trascurso del plazo sin haber resuelto el procedimiento se contemplan en la actualidad en el artículo 25 LPAC, a cuyo tenor si la resolución no se dictara en plazo como consecuencia de paralización por causa imputable al interesado, se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución; mientras que si la causa fuera imputable a la Administración en los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables para el administrado se producirá la caducidad. Frente a este precepto, en el artículo 42.4 LGS se contiene una previsión, que por su tenor hay que entender referida al incumplimiento del plazo por causa imputable a la Administración y que se aparta, en el extremo que vamos a ver, de este y de la regulación de la caducidad del procedimiento, también llamada perención por la doctrina, por el derogado artículo 44.2 RLJ-PAC.

De entrada, para el análisis de estas previsiones, hemos de recordar que la caducidad, cuyo significado es preciso diferenciar de la prescripción, constituye un modo anormal de finalización del procedimiento por haber transcurrido el plazo máximo previsto legalmente para su tramitación. Por el contrario, la prescripción de derechos comporta la pérdida o extinción de los mismos por la inacción de su titular durante el tiempo previsto en la Ley para ello. Pues bien, la iniciación del procedimiento produce un primer efecto en la relación jurídica subvencional que es la interrupción del plazo de prescripción [art. 39.3.*a)* LGS], interrupción que se mantendrá durante el plazo de doce meses previsto para la tramitación, o el superior que sea debido a alguna de las causas de suspensión o ampliación previstas legalmente. Transcurridos estos plazos sin que la Administración resuelva, en los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables, como hemos señalado, se produce la caducidad, que a tenor de la legislación común vigente al aprobarse la LGS (arts. 44 y 92 LRJ-PAC) comportaba el archivo de las actuaciones y la acumulación del tiempo de tramitación al transcurrido antes de la iniciación del procedimiento a efectos de prescripción. Pues bien, la regulación de la LGS sólo coincide con la legislación común, la anterior y la vigente, en cuanto a los efectos sobre la prescripción, pero no en el otro, ya que, en lugar de ordenar el archivo de las actuaciones, ordena continuarlas hasta su terminación. En efecto, según el citado artículo 42.4 LGS, *«si transcurre el plazo para resolver sin que se haya notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de continuar las actuaciones hasta su terminación y sin que se considere interrumpida la prescripción por las actuaciones realizadas hasta la finalización del citado plazo»*. En consecuencia, frente al derecho de la Administración para exigir el reintegro en otro procedimiento, que dejaba subsistente la caducidad tal como se regulaba en la LRJ-PAC, la caducidad tal como la regula la LGS va a permitir exigirlo en el marco del propio procedimiento.

La diferencia en la regulación de la caducidad entre la LGS y la LRJ-PAC dio lugar a críticas en la doctrina (Rebollo Puig M., Martínez Giner L. A…) a las que no ha faltado apoyo en alguna sentencia. Así para la Audiencia Nacional en Sentencia de 5 de marzo de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª) *«la recta inteligencia del art. 42.4 Ley 38/2003 demanda su interpretación conjunta con los arts. 42.1 y 44.2 de la Ley 30/1992, de donde claramente se infiere que el art. 42.4 de la Ley 38/2003 al decir que la caducidad se producirá sin perjuicio de continuar las actuaciones hasta su terminación no quiere decir otra cosa que la Administración ha de cumplir con su inexcusable deber de resolver en todo caso de modo expreso, dictando la correspondiente de caducidad con el consiguiente archivo del procedimiento en el que se había producido la perención».*

Al día de hoy, tras la regulación de la caducidad por la LPAC, se ha producido una significativa aproximación entre la regulación de la LGS y la que hace la LPAC, digna de tenerse en cuenta. En efecto, de acuerdo con el art. 25.1 b) LPAC *«en estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 95»* y dichos efectos son, de una parte, los referidos a la no interrupción de la prescripción, y de otra la caducidad con el correspondiente archivo, pero el apartado 3 de este artículo añade: *«En los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción, podrán incorporarse a éste los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad. En todo caso, en el nuevo procedimiento deberán cumplimentarse los trámites de alegaciones, proposición de prueba y audiencia al interesado».*

Así pues, la caducidad en su configuración por la vigente LPAC levará consigo el archivo de las actuaciones, pero si se iniciara un nuevo procedimiento no será necesario repetir los actos y trámites cuyo contenido no cambie, salvo los expresamente exceptuados.

La solución que ofrece la LPAC es más completa y, de aceptarse, superaría las contradicciones estudiadas con la LGS. Sin embargo, esta solución no puede considerarse aplicable en nuestro ámbito en tanto que su regulación por la LGS no ha sido derogada pues constituye un trámite adicional o distinto establecido por una ley especial que la disposición adicional 1ª LPAC declara subsistente.

Se podrá cuestionar si esta situación debe ser calificada o no de caducidad, pero que es esto lo pretendido por el legislador no puede cuestionarse atendiendo al tenor del texto legal, dado que no otro alcance puede tener la obligación de continuar las actuaciones «hasta su terminación». De otra parte, la solución de la LGS es también coherente con el art. 51 PAC a tenor del cual «el órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción».

En consecuencia, frente al derecho de la Administración para exigir el reintegro en otro procedimiento, en el que no será necesario repetir los trámites cuyo contenido se mantenga igual, la caducidad tal como la regula la LGS va a permitir exigirlo en el marco del propio procedimiento. En realidad, el verdadero efecto favorable al interesado es el mismo en ambos casos: considerar que el plazo de prescripción no se ha visto interrumpido por las actuaciones administrativas. El otro efecto, archivar las actuaciones y a continuación sacarlas del archivo e iniciar un nuevo procedimiento o continuarlas sin previo archivo (LGS), siempre que no esté prescrito el derecho de la Administración, entra en lo accesorio.

Finalmente, señalemos que una conducta omisiva que dé lugar a la prescripción podrá ser constitutiva de responsabilidad contable del funcionario, contra el cual deberá iniciar la Administración la correspondiente acción para resarcimiento del perjuicio causado a los caudales públicos (art. 15.4 LGP).

3.5 **Tramitación simplificada del procedimiento**

La LPAC contiene como novedad la regulación de una tramitación simplificada del procedimiento administrativo común con una duración máxima de treinta días. Como quiera que, según el art. 42 LGS, el procedimiento de reintegro de subvenciones se rige por las disposiciones sobre el procedimiento administrativo común dicha tramitación será también aplicable en el ámbito subvencional en la medida en que concurran las circunstancias para su empleo. Dichas circunstancias, a tenor del 96 LPAC, son que así lo aconsejen «razones de interés público o la falta de complejidad del procedimiento».

La tramitación simplificada puede acordarse de oficio o a solicitud del interesado, siendo necesaria en todo caso la conformidad de la Administración y del administrado. El órgano competente puede acordar que, iniciada la tramitación simplificada, se continúe con arreglo a la tramitación ordinaria.

Constituyen trámites de la tramitación simplificada del reintegro de subvenciones los siguientes:

a) Inicio de oficio del procedimiento y acuerdo de oficio o a solicitud del interesado de la tramitación simplificada.

b) Subsanación de la solicitud presentada, en su caso.

c) Alegaciones formuladas al inicio del procedimiento durante el plazo de cinco días.

d) Trámite de audiencia, únicamente cuando la resolución vaya a ser desfavorable para el interesado.

e) Resolución.

En caso de que el procedimiento de reintegro se iniciara a propuesta de la Intervención General sería difícilmente aplicable la tramitación simplificada, dada la complejidad que esta circunstancia imprime a la tramitación. En todo caso, habrá de tenerse presente la previsión del apartado 7 del art. 96 a cuyo tenor en el caso que un procedimiento exigiera la realización de un trámite no previsto deberá ser tramitado de manera ordinaria.

4. PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

El artículo 38.1 LGS, tras calificar las cantidades a reintegrar como ingresos de Derecho público, señala que resultará de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria. A su vez, la Ley General Presupuestaria, en su artículo 11, contempla que *«los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se extinguen por las causas previstas en la Ley General Tributaria y las demás previstas en las leyes. Sin perjuicio de lo establecido en esta Ley y en la normativa reguladora de cada derecho, el procedimiento, efectos y requisitos de las formas de extinción de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se someterán a lo establecido en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación».* El expresado procedimiento es igualmente de aplicación a la cobranza de cualquier reintegro que no disponga de previsión normativa propia tanto si trae causa de la invalidez del acto de concesión como de errores materiales, según se contempla en el artículo 77.3 LGP.

La declaración judicial o administrativa de nulidad o anulación del acuerdo de concesión cuando ésta lleve consigo la obligación de devolver las cantidades percibidas, el acuerdo de procedencia del reintegro del órgano concedente, o el acuerdo de devolución del órgano competente de la Unión Europea, si la subvención hubiera sido financiada con fondos comunitarios, serán títulos suficientes para el inicio de la gestión recaudatoria.

En la cobranza de los reintegros, en cuanto ingresos de naturaleza pública no tributarios, hay que distinguir, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 del Reglamento General de Recaudación dos cauces, según que la resolución se dicte por un Departamento ministerial o por un Organismo autónomo. En el primer caso, la gestión recaudatoria se efectúa en período voluntario, por las Delegaciones de Economía y Hacienda; para su efectividad los órganos gestores de la subvención, una vez notificada debidamente la resolución declarativa de la procedencia del reintegro, la comunicarán en el plazo de diez días a la Delegación provincial del Ministerio de Economía y Hacienda correspondiente al domicilio del interesado con la información que determina la Orden de Economía y Hacienda de 23 de julio de 1996 sobre atribución de competencias en materia de

procedimientos de reintegro de subvenciones. En la Delegación se gestionará el ingreso en período voluntario de cobranza y comunicará al órgano competente para la concesión la fecha del ingreso, cuando éste se produzca; en caso de que no se consiga el cobro, se pasarán las actuaciones a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa remisión, en su caso, de las correspondientes relaciones certificadas de deudas impagadas en período voluntario, para su cobro en ejecutiva (27). En el segundo caso, compete a los propios organismos autónomos la cobranza en período voluntario y si ésta no se produce, deberán expedir las correspondientes relaciones certificadas de deudas impagadas en período voluntario y trasladarlas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyos órganos de recaudación dictarán la providencia de apremio (art. 4 RGR).

Cuando las deudas de un mismo deudor sean inferiores a la cantidad que se fije por resolución del Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como coste mínimo de recaudación estimado, dichas deudas sólo se incluirán en las relaciones mencionadas cuando el importe acumulado, incluidas todas las que estuviesen en gestión de cobro, supere dicho coste mínimo estimado.

Las cantidades recaudadas, a excepción de los recargos del período ejecutivo y las costas, serán transferidas a las cuentas oficiales del Organismo autónomo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El procedimiento para exigir la deuda de los responsables y sucesores durante el procedimiento recaudatorio se regula en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación y requiere un acuerdo previo de declaración de responsabilidad (art. 124 RGR).

En caso de que se hubiese acordado la retención de pagos, como medida cautelar al amparo del artículo 35 LGS, una vez dictada la resolución que pone fin al expediente de reintegro, si no se hiciera el ingreso en período voluntario, será el momento de aplicar las cantidades retenidas a la finalidad para la que acordó la retención. Por tanto, de conformidad con la normativa contable se efectuará el pago de su derecho al beneficiario, del que se descontará la cantidad a reintegrar, la cual se aplicará a presupuesto de ingresos. En caso de que se efectúe el ingreso durante el procedimiento de reintegro, deberá levantarse la medida.

---

(27) Esta forma de proceder no se adapta plenamente a la previsión del artículo 94 RLGS («La resolución será notificada al interesado requiriéndosele para realizar el reintegro correspondiente en el plazo y en la forma que establece el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio»), por lo que debería ser adaptada a dicho Reglamento por la Administración siguiendo el cauce ya establecido para otros ingresos no tributarios por la Resolución de 20 de julio de 2005 de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y la Intervención General de la Administración del Estado.

5. REINTEGRO DE PAGOS INDEBIDOS POR ERRORES MATERIALES

Entre las causas que pueden dar lugar a un reintegro hemos de contar las debidas a un error material. Esta causa de reintegro ha sido regulada con carácter general en la vigente Ley General Presupuestaria, en cuyo artículo 77 se regulan los pagos indebidos definidos como *«el que se realiza por error material, aritmético o de hecho, en favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración con respecto a dicho pago o en cuantía que excede de la consignada en el acto o documento que reconoció el derecho del acreedor»* (28). Dicho precepto no es sino la traducción al ámbito presupuestario de la facultad que atribuye a la Administración el artículo 109 LPAC: las Administraciones Públicas podrán rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho, o aritméticos existentes en sus actos.

A tenor del expresado artículo 77 LGP *«el perceptor de un pago indebido total o parcial queda obligado a su restitución. El órgano que haya cometido el error que originó el pago indebido, dispondrá de inmediato, de oficio, la restitución de las cantidades indebidamente pagadas conforme a los procedimientos reglamentariamente establecidos y, en defecto de procedimiento específico, con arreglo al que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas o el de Empleo y Seguridad Social en el ámbito de la Seguridad Social».*

En el proceso para el cumplimiento de la obligación subvencional un error material generador de un pago indebido puede cometerse por los órganos gestores de los créditos, en la fase contable de reconocimiento de la obligación y propuesta de pago, o en el Ministerio de Economía y Hacienda, gestor del pago. La rectificación no ofrecerá ninguna dificultad, siempre que sea correcta la calificación del error material. Según el Tribunal Supremo, estos errores se caracterizan por resultar evidentes en sí mismos, a partir del propio expediente, y sin necesidad de ulteriores razonamientos. Competerá practicar la rectificación al órgano que hubiere padecido el error.

De conformidad con lo dispuesto en la Orden PRE/1064/2016, de 29 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en lo relativo al procedimiento de recaudación de recursos no tributarios ni aduaneros de titularidad de la Administración General del Estado a través de entidades colaboradoras, el órgano competente notificará al perceptor del pago indebido la resolución administrativa declarativa del pago indebido y de la consecuente obligación de restitución y lo comunicará a la Delegación de Economía y Hacienda competente

(28) Del reintegro de pagos indebidos regulado en el art. 77 LGP nos hemos ocupado en la obra Régimen Jurídico del Gasto Público. *BOE,* 2018, pp. 720 a 724.

con el fin de que esta pueda efectuar el registro contable del derecho y su cobro en período voluntario. Finalizado el plazo de recaudación en período voluntario sin que se haya producido el ingreso, las Delegaciones de Economía y Hacienda acreditarán tal circunstancia a los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que inicien el procedimiento de recaudación en vía de apremio conforme a lo que determina el Reglamento General de Recaudación.

La LPAC permite la rectificación sin limitación alguna de carácter temporal: «en cualquier momento». La Ley General Tributaria establece una regulación análoga pero con la limitación del plazo de prescripción para la rectificación. Esta Ley es de aplicación en al ámbito tributario; pero la LGP, en su artículo 15, establece, igual que aquélla, un plazo de prescripción de cuatro años para reconocer o liquidar los recursos de naturaleza pública de la Hacienda Pública y se remite a la misma en cuanto a las causas de extinción (art. 11), lo que impedirá, a nuestro juicio, prolongar en el tiempo la exigencia de reintegros más allá de este límite (29).

El reintegro de pagos indebidos, a tenor del citado art. 77 LGP, devengará el interés desde el momento en que se produjo el pago hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro, o, en su caso, hasta la fecha en que el perceptor proceda a la devolución voluntaria de los fondos percibidos sin el previo requerimiento de la Administración.

6. REINTEGRO POR INICIATIVA DEL PERCEPTOR

Define el RLGS (art. 90) la devolución voluntaria como aquella que es realizada por el beneficiario sin el previo requerimiento de la Administración. Al venir caracterizada por una única nota de carácter negativo, dentro del concepto pueden comprenderse supuestos que, en principio, tienen su origen en una gran diversidad de motivos: renuncia a la subvención, remanente después de realizada la actividad de la financiación percibida mediante un pago anticipado, causas legalmente productoras del reintegro (art. 37.2 LGS), etc. No obstante, si atendemos al apartado 2 del artículo 90 y a otros preceptos reglamentarios, sin olvidar el artículo 17 LGP, parece obligado concluir que únicamente se han de comprender dentro de los denominados «reintegros por iniciativa del perceptor» aquellos que realice el perceptor, antes de ser requerido por la Administración, como consecuencia de un incumplimiento tipificado como causa reintegro en el artículo 37 LGS, únicos generadores de los intereses de demora a que se refiere el artículo 90 en los siguientes términos: *«Cuando se*

(29) En el mismo sentido, L. A. Martínez Giner, p. 147.

produzca la devolución voluntaria, la Administración calculará los intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de la Ley General de Subvenciones y hasta el momento en que se produjo la devolución efectiva por parte del beneficiario». No puede el Reglamento por sí mismo imponer el tipo de interés incrementado en casos no previstos legalmente, contradiciendo incluso el citado artículo 17 LGP, que lo fija en el interés legal, con la única excepción de las especialidades en materia tributaria o en las establecidas en leyes específicas, como la LGS.

Un supuesto concreto de devolución voluntaria previsto legalmente es el que se contempla en el art. 63 LGS que exonera de la sanción aplicable por determinadas infracciones muy graves cometidas por beneficiarios y entidades colaboradoras *«cuando los infractores hubieran reintegrado las cantidades y los correspondientes intereses de demora sin previo requerimiento»*. A diferencia de la previsión del art. 90 RLGS no cabe, sin pérdida de la exoneración, que el interesado espere a que sea la Administración la que liquide los intereses, ya que con ello incumpliría un requisito legal para la exoneración. Sólo en caso de que no se persiga la exoneración deberá ser la Administración la que haga la liquidación de intereses a partir del reintegro del principal.

Por lo que se refiere al sobrante después de realizada la actividad, es un supuesto que debe considerarse también excluido del ámbito de aplicación del artículo 90, pues no está comprendido en los supuestos del artículo 37 LGS y sobre el mismo se contiene una regulación específica en el artículo 72 RLGS, que obliga a que el beneficiario incluya en la cuenta justificativa de la subvención *«la carta de pago de reintegro en el supuesto de remanentes no aplicados así como los intereses derivados de los mismos»*. Este supuesto está comprendido en el artículo 77 LGP, con arreglo al cual lo que procede es aplicar el interés legal exclusivamente, sin el recargo del 25 por 100. No sería equitativo el incremento citado en el reintegro de una cantidad en la que más que una actuación irregular por parte del beneficiario ha de verse una actuación diligente.

Para terminar, precisemos que con el calificativo de «voluntario» no se excluye que el reintegro sea legalmente obligatorio sino que se hace referencia a que el administrado se anticipa a la acción administrativa para su exigencia.

En cuanto al supuesto de renuncia a la subvención, no contemplado de forma expresa en la Ley, entendemos, con Ramón Parada, que es válida con la condición de reintegrar lo percibido, con base en la facultad que asiste a todo interesado de renunciar a sus derechos (art. 94 LPAC) (30). La carta de pago acreditativa

(30) Véase Ramón Parada: *Ob. cit.*, p. 416. En el mismo sentido L. A. Martínez Giner, p. 148.

del ingreso en el Tesoro Público (Caja de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera o Cajas de las Delegaciones del Ministerio de Economía y Hacienda) constituirá documento liberatorio y justificativo de la aplicación dada a los fondos, si se aporta dentro del plazo otorgado para la justificación, que debería ir acompañada de la carta de pago del interés legal, de conformidad con los artículos 72.2.*g)* o 75.2.*d)* RLGS. Por el contrario, si el reintegro se efectúa una vez transcurrido el plazo de justificación, o si fuera consecuencia de una obtención fraudulenta, podrá constituir una causa de exención de responsabilidad penal (art. 308 CP), si se hubiera incurrido en ella. El tipo aplicable será el interés de demora aplicable en materia de subvenciones, es decir, incrementado en el 25 por 100, según prevé el artículo 308 CP.

Por último, señalemos que, de acuerdo con el artículo 90 RLGS, *«en la convocatoria se deberá dar publicidad de los medios disponibles para que el beneficiario pueda efectuar esta devolución».*

7. REINTEGROS POR INFRACCIONES CONTABLES

Los procedimientos para la exigencia del reintegro de las subvenciones, nos dice la LGS en su artículo 38.4, tendrán siempre carácter administrativo. Ello implica que la Administración dispone de facultades para exigir por sí misma los derechos de reintegro del mismo modo que para los restantes ingresos de naturaleza pública, sin necesidad de recurrir a la vía judicial, al contrario de lo que ocurre con los ingresos de derecho privado. Pero, tras esta previsión legal, que figuraba en el proyecto de ley, se pretendía algo más: llevar a cabo una delimitación de los supuestos de reintegro exigibles por la Administración respecto de los exigibles por el Tribunal de Cuentas, o incluso de los exigibles por la propia Administración con arreglo a los procedimientos previstos para exigencia de responsabilidades contables. No obstante, tras la introducción del párrafo segundo de la disposición adicional 1.ª, mediante una enmienda en el Senado, quedó subsistente como supuesto de responsabilidad contable la falta de justificación de subvenciones y otros incumplimientos del beneficiario, contra la pretensión inicial del proyecto. Al día de hoy, por tanto, puede darse una duplicidad de procedimientos de reintegro por unas mismas causas, administrativos unos y jurisdiccionales, otros. En determinados casos las causas del reintegro y los obligados a hacerlo a tenor de la normativa contable se diferenciarán de los ya estudiados, y vienen a sumarse a los contemplados en la LGS, mientras que en otros se produce una perturbadora concurrencia, presentándose serios problemas de conexión aplicativa entre las normas administrativas y las contables.

Como supuestos diferenciados de reintegro, de los que no se ocupa para nada la LGS, hemos de considerar aquellos en que los obligados son exclusivamente

los gestores públicos, como consecuencia de eventuales infracciones contables en que hubieran incurrido, siendo esta una cuestión ajena a la LGS. Por el contrario, en la medida en que se consideren posibles sujetos de responsabilidad contable los beneficiarios o las entidades colaboradoras se puede producir una concurrencia de normas, las contenidas en la LGS, de una parte, y las contenidas en la normativa contable de otra, que arrastrarán un riesgo de duplicidad de procedimientos para la exigencia de un mismo reintegro. La cuestión merece un estudio detenido, que abordamos *in extenso* en el capítulo XIV.

8. REINTEGRO DE SUBVENCIONES PERCIBIDAS POR ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Las Administraciones Públicas, tanto si actúan como beneficiarias de subvenciones en sentido propio como si lo hacen en calidad de entidades colaboradoras, quedan sujetas a la obligación de reintegro en los mismos términos que cualquier entidad privada perceptora de las ayudas, sin perjuicio de las peculiaridades que sufre el procedimiento recaudatorio en tales casos, singularmente por la inembargabilidad de sus bienes. No obstante la regla general presenta excepciones.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, en su artículo 40 contiene una previsión específica al respecto: «1. *Las subvenciones de toda índole que obtengan las Entidades locales con destino a sus obras y servicios no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquellas para las que fueron otorgadas, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión».*

No concreta la Ley qué sobrantes tienen el carácter de no reintegrables, por lo que habrá que atender a la normativa específica reguladora de las distintas subvenciones. En el Real Decreto 835/2003, de 27 de junio, por el que se regula cooperación económica del Estado a las inversiones de las Entidades locales se contempla un caso de estas características. Los remanentes de subvenciones estatales a los Planes provinciales e insulares pueden ser utilizados en la financiación de las obras recogidas en el plan complementario regulado en el artículo 15, y en otros casos se limita la obligación de reintegro por incumplimiento de plazos (arts. 14.4 y 32.3 de dicho RD).

Un supuesto singular de reintegro se contempla también en el artículo 86 de la LGP en relación con los remanentes en las subvenciones gestionadas por Comunidades Autónomas, sobre cuyo estudio nos remitimos al apartado 6 del capítulo XII apartado 5.2.2.

9. REINTEGRO POR ENTIDADES COLABORADORAS

En el análisis de los reintegros a efectuar por las entidades colaboradoras es necesario diferenciar entre las responsabilidades en que puede incurrir la entidad colaboradora y las responsabilidades del beneficiario de las subvenciones cuando las percibe a través de la entidad en cuestión. La entidad colaboradora, cuando participa en la distribución de los fondos objeto de la subvención, asume la obligación de entregar al beneficiario los fondos recibidos debiendo justificar la entrega. Posteriormente, aplicados a sus fines por el beneficiario, deberá recoger la documentación justificativa aportada por éste y rendirla a la Administración concedente.

En consecuencia, el ámbito de la responsabilidad de la entidad colaboradora es doble: deberá, en primer lugar, entregar los fondos recibidos y acreditar este extremo y, en segundo lugar, deberá presentar la justificación de las subvenciones aportada por los beneficiarios. Por su parte, el beneficiario asume las obligaciones propias de su condición, según se relacionan en el art. 14 de la LGS, y, entre ellas, la de justificar ante la entidad colaboradora el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención [art. 14.1.*b)]*.

De lo expresado se deduce que, ante la falta de justificación de las subvenciones gestionadas por una entidad colaboradora, pueden existir dos hipotéticos obligados al reintegro, según quien haya incumplido su obligación. Las causas de reintegro del art. 37 LGP pueden ser atribuibles a uno u otro sujeto, como reiteradamente indica la LGS (arts. 37.2, 40 y 16), en función de quien sea el que incumpla (art. 37.2), sin perjuicio de que también quepa la posibilidad de participación de uno de los dos en el ilícito cometido por el otro. Consecuentemente, si la falta de justificación es atribuible al beneficiario en exclusiva sólo a este corresponderá hacer frente al reintegro y a los intereses moratorios, sin que la responsabilidad alcance a la entidad colaboradora. Por el contrario, si fuera atribuible en exclusiva a la entidad colaboradora a esta corresponderá hacer frente a las expresadas obligaciones.

Si el incumplimiento lo fuera de los requisitos y obligaciones impuestas al beneficiario, los deberes de la entidad colaboradora serían deberes de colaboración con la Administración en la recaudación de los fondos a reintegrar. Por el contrario, si se tratara de incumplimiento de deberes propios, contemplados como causa de reintegro en el art. 37.2 LGS, sería de aplicación las previsiones de la LGS ya estudiadas, pero existen otros supuestos no comprendidos en dicho precepto, para cuyo estudio hemos de partir de su posición en relación con los fondos que le hubieran sido entregados.

De conformidad con el art. 12 LGS la entidad colaboradora actúa *«en nombre y por cuenta del órgano concedente»*, y los fondos recibidos *«en ningún caso, se*

considerarán integrantes de su patrimonio», y el art. 16 LGS da un paso más en la definición de dicha posición disponiendo que en el convenio de colaboración (o contrato, en su caso) que se formalice entre el órgano concedente y la entidad colaboradora se indicarán *«las condiciones de depósito de los fondos recibidos hasta su entrega posterior a los beneficiarios».*

De todo ello se deduce que la entidad colaboradora no es titular de los fondos sino mera administradora de unos fondos ajenos, que siguen perteneciendo a la Administración hasta su entrega al beneficiario o, en su caso, hasta su devolución a la Administración. Consecuentemente, de acuerdo con el principio de que lo accesorio sigue a lo principal, los intereses que se generen mientras los fondos permanezcan en depósito deberán atribuirse a la Administración concedente, en cuanto titular de los mismos, siempre que el tiempo de permanencia en poder de la entidad sea el previsto en el convenio de colaboración con la Administración concedente de la subvención. Durante este tiempo no cabe hablar de demora ni de privación de un beneficio a la Administración en provecho de la colaboradora, que justifique el devengo de unos intereses compensatorios, pues la Administración no queda privada de sus recursos. La conclusión que se deduce de lo expuesto es clara. La entidad colaboradora deberá ingresar en la Caja pública que corresponda los fondos recibidos más los intereses generados durante el tiempo de administración de los mismos y aportar como justificación, junto a la de la subvención aplicada, la carta de pago del ingreso del remanente no aplicado y de los intereses que se hubieran generado. Por tanto, los intereses en este caso no serán los resultantes de aplicar el tipo de interés de demora a los fondos recibidos sino los efectivamente producidos, ya sean superiores o inferiores.

En los supuestos considerados la entidad colaboradora actúa correctamente en su condición de administradora o depositaria de fondos públicos. Distinta situación es la que se produce en caso de incumplimiento de los requisitos y obligaciones establecidas en el contrato o convenio de colaboración no contempladas en el art. 37.2 LGS, que genéricamente podríamos considerar como incidencias propias de la gestión.

En efecto, en los arts. 37.1, 37.3, 38 y 40 LGS se regulan los reintegros e intereses de demora especificando el período de devengo y el tipo aplicable, pero con referencia exclusiva a las causas de reintegro que contempla el artículo 37 LGS, que o se invocan expresamente (arts. 37 y 40) o así se deduce del contexto, como es el caso del art. 38 LGS. Por el contrario, nada dicen los artículos citados de la LGS respecto de aquellos supuestos en los que el reintegro o devolución deriva de incidencias en la colaboración, distintas de las causas contempladas en el artículo 37.

Entre los casos que no se contemplan en dichos artículos hay que considerar el de que se produzca un remanente de fondos no aplicados a sus fines en poder de la entidad colaboradora que ésta reintegra por propia iniciativa, o previo reque-

rimiento de la Administración, pero dentro del plazo otorgado en dicho requerimiento, pues hasta que trascurra este plazo podrá haber demora en la justificación pero no incumplimiento (art. 70.3 RLGS). En tales casos, parece claro que el precepto aplicable será el último párrafo del art. 77 LGP que establece que *«lo dispuesto en el párrafo anterior* (reintegro de pagos indebidos o declarados inválidos*) resultará también de aplicación en los casos en los que proceda el reintegro de las cantidades percibidas de la Hacienda Pública estatal por haber incumplido el perceptor de los fondos las condiciones establecidas para su entrega o por no haberse justificado correctamente su cumplimiento»*. En consecuencia, amén de devolver los fondos, de los que no es titular, habrá de abonar el interés previsto en el artículo 17 de la LGP, desde el momento en que se produjo el pago hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro, o, en su caso, hasta la fecha en que el perceptor proceda a la devolución voluntaria de los fondos percibidos sin el previo requerimiento de la Administración.

La regulación de los arts. 70 y 90 RLGS no serían aplicables, tanto por ser la causa de reintegro que contemplamos ajena al art. 37.2 LGS como por la referencia expresa de estos preceptos a beneficiarios, y no a entidades colaboradoras.

De lo expuesto tanto en este como en anteriores apartados cabe deducir las siguientes conclusiones en relación con los reintegros a cargo de entidades colaboradoras:

1.ª La entidad colaboradora que justifica en plazo deberá reintegrar el sobrante no aplicado, junto los intereses que hubieran devengado los fondos recibidos, por el importe efectivamente generado. No cabe exigir intereses de demora adicionales.

2.ª Deberá asimismo ingresar los fondos percibidos de los beneficiarios como sobrantes, si los hubiera, junto con los eventuales intereses a cargo de éstos, y los que se hubieran producido durante el tiempo de permanencia en su poder.

3.ª La entidad colaboradora que resulte obligada a efectuar devoluciones por invalidez del acto de concesión a favor del beneficiario deberá colaborar en el cobro de los intereses de demora calculados al tipo de interés legal, sin incremento, por el tiempo transcurrido desde la fecha de cobro hasta el reintegro, pero estos intereses serán a cargo del beneficiario. Si el reintegro fuera por algún incumplimiento de los beneficiarios contemplado en el art. 37.2 LGS el deber de colaboración se extendería también al cobro de los correspondientes intereses a cargo de los beneficiarios al tipo de interés legal incrementado que rija.

4.ª La entidad colaboradora que incurre en causa de reintegro contemplada en el art. 37 LGP, es decir, por incumplimiento de los deberes a su cargo posteriores al cobro, deberá proceder al reintegro junto con los correspondientes

intereses calculados como establece el art. 38 LGS (con el incremento), desde la fecha de cobro.

5.ª La entidad colaboradora que presente la justificación y el reintegro de los remanentes fuera de plazo, tanto si lo hace antes de ser requerida por la Administración como después, pero antes de que trascurra el plazo otorgado en el requerimiento, deberá ingresar intereses de demora al tipo de interés legal, sin el incremento del 25 por 100 o el que, en su caso, fije la Ley de Presupuestos del ejercicio, en aplicación del art. 77, último párrafo, de la LGP.

10. REINTEGRO DE SUBVENCIONES Y AYUDAS COMUNITARIAS

Tal como indicamos en el apartado 3 del capítulo IV, la LGS, salvada la primacía del Derecho comunitario, la LGS y el RLGS se aplican a las subvenciones financiadas con fondos comunitarios, pero en determinados aspectos se aplican también a la gestión de fondos comunitarios que no se canalizan como subvenciones a terceros ajenos a la Administración. Concretamente en materia de reintegros el régimen establecido en la LGS se declara expresamente de aplicación a las subvenciones financiadas total o parcialmente con cargo a fondos de la Unión Europea cuando proceda de acuerdo con lo establecido en la normativa comunitaria. Así lo contempla el artículo 7.2 RLGS en desarrollo del artículo 6 de la Ley y diversos preceptos legales contienen referencias explícitas al reintegro de estas subvenciones, como el artículo 37.1.*g)* o el artículo 38.2 LGS. Pero, de acuerdo con la LGP (art. 84), el reintegro de ayudas y la responsabilidad financiera derivados de la gestión de los fondos procedentes de la Unión Europea, revistan o no carácter de subvención, también se someterá a lo previsto en la Ley General de Subvenciones y en la normativa comunitaria.

El deber de reintegro de las ayudas comunitarias se regula en el Reglamento (CEE, EURATOM) 2988/95, relativo a protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea, y en diversos reglamentos sectoriales.

Las consecuencias fijadas en el artículo 4 del Reglamento citado para la comisión de una irregularidad son dos:

– La obligación de abonar las cantidades debidas o de reembolsar las cantidades indebidamente percibidas.

– La pérdida total o parcial de la garantía constituida en apoyo de la solicitud de una ventaja concedida o en el momento de la percepción de un anticipo.

Se contempla además que el reintegro vendrá incrementado en los intereses correspondientes.

Respecto de las expresadas medidas, el apartado 4 del artículo mencionado 4 precisa que no serán consideradas sanciones, lo que si bien resulta perfectamente claro en cuanto al reintegro del principal e intereses no lo es tanto respecto a la pérdida de garantía que supone una evidente penalización que puede ir más allá de la reparación del daño producido.

De la comparación del precepto comunitario con la regulación del reintegro en el título II de la LGS se obtiene la conclusión de que ésta no sólo no entra en contradicción con la reglamentación comunitaria sino que constituye un complemento normativo de esta mediante la cual se especifican los concretos incumplimientos que implican un perjuicio indemnizable al presupuesto comunitario, sin perjuicio de lo que dispongan las reglamentos sectoriales, y se establece el cauce para su exigencia. Las normas sobre el procedimiento de reintegro estudiadas para las subvenciones nacionales serán, por tanto, aplicables para las subvenciones comunitarias, sin perjuicio de que prevalezca la normativa específica allí donde la hubiera.

En el plano competencial el reintegro puede acordarse por los órganos de la Unión Europea, siguiendo las prescripciones del Derecho comunitario, en cuyo caso el órgano nacional al que corresponda la gestión del recurso se limitará a ejecutarlo (art. 41.2 LGS); lo normal será, sin embargo, que el acuerdo y ejecución del reintegro lo haga el gestor nacional, como consecuencia de la gestión descentralizada de los fondos comunitarios, que predomina en el Derecho comunitario. En este segundo caso, como previsiones específicas de la LGS se prevé que *«cuando la subvención haya sido concedida por la Comisión Europea u otra institución comunitaria y la obligación de restituir surgiera como consecuencia de la actuación fiscalizadora, distinta del control financiero de subvenciones regulado en el título III de esta Ley, correspondiente a las instituciones españolas habilitadas legalmente para la realización de estas actuaciones, el acuerdo de reintegro será dictado por el órgano gestor nacional de la subvención. El mencionado acuerdo se dictará de oficio o a propuesta de otras instituciones y órganos de la Administración habilitados legalmente para fiscalizar fondos públicos»* (art. 41.3). Para entender el alcance del precepto hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 45 LGS, en el que se detallan los órganos con competencias para el control de las ayudas y subvenciones financiadas total o parcialmente con fondos comunitarios. Cuando la obligación de restituir se ponga de manifiesto como consecuencia de actuación de control de alguno de los órganos contemplados en dicho artículo distinta del control financiero de subvenciones entrarán en juego las previsiones del precepto ahora comentado. Por el contrario, si se originara en una actuación de control financiero de subvenciones a cargo de la intervención, el procedimiento de reintegro deberá seguir el cauce previsto en el artículo 42 con las especialidades del artículo 51 LGS; por tanto, el inicio del procedimiento competerá al órgano gestor nacional, que no podrá

apartarse del criterio de intervención más que siguiendo la tramitación prevista en el citado artículo 51.

Si el reintegro fuera de una ayuda comunitaria que no se hubiera canalizado a terceros en forma de subvención y la obligación de reintegro surgiera de una actuación de control financiero sobre dichas ayudas para el reintegro deberá seguirse el cauce específico que al respecto establece la disposición adicional 7.ª del RLGS.

Si como resultado del control financiero sobre el beneficiario final de la ayuda comunitaria, el órgano de control detectara la existencia de una causa de reintegro de subvención nacional de acuerdo con lo establecido en el artículo 37 de la Ley General de Subvenciones, comunicará esta circunstancia al órgano gestor de la subvención nacional para que, de conformidad con lo establecido en el apartado 2 del artículo 42 de la Ley General de Subvenciones, inicie el procedimiento de reintegro *(cfr.* cap. X, apartado 5).

Con respecto al destino de los reintegros de los fondos de la Unión Europea la propia LGS nos dice que tendrá el tratamiento que, en su caso, se determine en la normativa comunitaria (art. 38.3).

11. SUBVENCIONES REINTEGRABLES

Por último, para cerrar el estudio de los reintegros, no puede dejar de hacerse una referencia a ciertas subvenciones que vienen calificadas en su normativa reguladora de «subvenciones reintegrables». La primera duda que surge ante tal expresión es si no encierra una *contradictio in terminis*, ya que según la LGS (art. 2) la subvención es una «disposición» dineraria sin contraprestación y una de las notas universalmente predicadas de la institución es precisamente su carácter no devolutivo. Por tanto cabe plantearse si se está en presencia de auténticas subvenciones o si bajo esta expresión no se están encubriendo más bien préstamos en condiciones especiales de reintegro. Quizá no esté de más recordar, por lo que implica de generalización en el empleo de expresión, que en el Plan General de Contabilidad de la empresa española existen dos cuentas bajo la denominación «Deudas transformables en subvenciones», que se definen como cantidades concedidas con carácter de subvención reintegrable *(cfr.* cap. XV, apartado 1.4.1). El significado de la expresión contable no es otro que el de poner de manifiesto la eventualidad de que se produzca un reintegro si no se cumplen las condiciones impuestas por la Administración. Sin embargo, en el caso de las denominadas «subvenciones reintegrables» por determinadas disposiciones legales la situación es bien distinta. Generalmente se trata de ayudas condicionadas a situaciones objetivas que nada tienen que ver con la validez o invalidez del acto de

concesión ni con el incumplimiento de deberes impuestos a los beneficiarios. Se trata simplemente de subvenciones sometidas a condición suspensiva o resolutoria, según los casos. El incumplimiento o cumplimiento de la condición, según sea su naturaleza, determinará que, alternativamente, la concesión de la subvención adquiera carácter definitivo o que se inicie el expediente de reintegro, con arreglo a las prescripciones que rigen para el cobro de los ingresos públicos no tributarios.

CAPÍTULO X

CONTROL DE LAS SUBVENCIONES

1. FUNDAMENTOS DEL CONTROL DEL GASTO SUBVENCIONAL

Ha afirmado el profesor Rodríguez Bereijo (1) que toda la normativa presupuestaria está presidida por la idea de control y, efectivamente, a controlar el origen y destino que el Gobierno da a los recursos públicos que detrae de las economías particulares se enderezan todas las instituciones del control, sea éste interno (Intervención General de la Administración del Estado) o externo (Parlamento y Tribunal de Cuentas). Asimismo, la incorporación al texto de la Constitución de los principios del Presupuesto y la constitucionalización del proceso presupuestario (art. 134 CE) constituye la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la ley, característico del Estado de Derecho, e instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, en el manejo de la Hacienda Pública.

La idea ha sido igualmente defendida por García de la Mora que caracteriza el ordenamiento presupuestario como «el ordenamiento del control de la Hacienda pública» (2).

---

(1) Véase A. Rodríguez Bereijo: «Los fundamentos constitucionales del control interno de la actividad financiera», en la obra *Eficacia y legalidad en la Gestión Pública. X Jornadas de control interno del sector público.* Intervención General de la Administración del Estado, 1993, p. 23.

(2) Véase G. García de la Mora: «El Derecho presupuestario o contable como ordenamiento del control de la Hacienda pública», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense,* núm. 52/1978.

La función de control es inherente al Estado democrático y ciertamente no se constriñe a la actividad financiera, pero resulta innegable su trascendencia en dicho ámbito tanto del lado de los ingresos como del lado del gasto público; por ello, el nacimiento del control financiero, tomada esta expresión en su más amplio sentido, va ligado al nacimiento mismo de las instituciones democráticas y tiene fundamentos constitucionales propios. Su razón última se encuentra en el artículo 31.1 CE, ya que resulta medio imprescindible para garantizar el cumplimiento y eficacia de una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en tanto que bien constitucionalmente protegido; sus fundamentos más directos se encuentran en los principios presupuestarios del artículo 134 CE y en los principios rectores del gasto público del artículo 31.2 (3), que establece que «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía». La virtualidad y eficacia de este precepto principial de la Constitución se proyecta, como señala Rodríguez Bereijo, tanto en el control político del Parlamento como en el control externo del Tribunal de Cuentas, posibilitándose, con apoyo en criterios constitucionales, un examen tanto de la interrelación entre los ingresos y gastos públicos, como de la relación de éstos con la protección de los intereses colectivos, con la justicia, con la ética, pero también con la economía, esto es con el empleo, óptimo, racional y eficaz, de los recursos públicos disponibles, siempre limitados frente a las necesidades colectivas.

Pues bien, las subvenciones públicas, en la medida en que constituyen una modalidad de gasto público, están sujetas a los controles específicos que se ejercen sobre la actividad financiera, respecto de los cuales no obstante presentan importantes peculiaridades.

Si la genérica función de control cobra especial trascendencia cuando se ejerce sobre la gestión de los recursos públicos, también puede decirse que, dentro del control de la actividad financiera, es especialmente relevante el que recae sobre la actividad subvencional. En tanto ésta se desarrolla dentro de la Administración quedará sujeta al control de ejecución presupuestaria en sus distintas variantes (de legalidad, eficiencia, economía, etc.), pero, a diferencia de lo que ocurre con el «gasto real», la aplicación a sus fines últimos de los fondos públicos que constituyen el objeto de la subvención, se realiza fuera del ámbito de la Administración. Se hace por ello preciso ampliar el ámbito subjetivo del control al que estará sometido no sólo el ente público concedente sino también el particular destinatario de los fondos. Si puede ser discutible cual sea el fundamento último de esta singular manifestación del control público, de lo que nunca se ha abrigado duda alguna es de que se encuentra dentro de sus fronteras. Aun cuando el perceptor de subvenciones no pertenezca al sector público, los fondos que recibe

(3) Véase A. Rodríguez Bereijo: *Ob. cit.,* p. 22.

proceden del sector público y se ordenan a la consecución de una finalidad de interés público. Y es por ello que ha de soportar igualmente el control público de manera que se asegure la correcta obtención de los fondos y su aplicación en los fines públicos a cuya consecución se otorga (4).

2. EL SISTEMA ESPAÑOL DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

En un sentido amplio el término control es utilizado como sinónimo de examen, verificación o inspección. En un sentido más preciso y técnico puede definirse como la «acción de un órgano sobre lo operado por otros para calificar la conformidad de ello con normas preestablecidas o también la correspondencia y la congruencia con el fin a alcanzar» (5).

A partir de dicho concepto, y atendiendo al órgano que lo ejerce, puede distinguirse entre:

– Control parlamentario.

– Control externo.

– Control interno.

El control parlamentario es un control predominantemente político que se ejerce por los parlamentos o cámaras.

El control externo es aquel que se ejerce por un órgano que no pertenece a la entidad controlada. Los órganos de control externo del sector público en España

(4) Sobre esta cuestión SESMA SÁNCHEZ, B. (Las subvenciones públicas, Ed. Lex Nova, 1998, p. 694), al hilo de los debates en las Cortes Generales durante la tramitación de la LOTCu en torno a cómo encuadrar el control sobre los perceptores de subvenciones, ha manifestado:… debe quedar claro que el hecho de que la Constitución no hubiera previsto la competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre las subvenciones públicas utilizando un criterio objetivo-funcional de fondos públicos, no significa que dicha facultad carezca de fundamento constitucional. Como expusimos en la introducción al capítulo de control interno y al comentar la interpretación del llamado principio de justicia material del gasto público, el principio de asignación equitativa de los recursos públicos y el de su programación y ejecución conforme a los principios de eficiencia y economía recogido en el artículo 31.2 justifica sobradamente que exista un control del gasto público que garantice la plena efectividad y el cumplimiento de este mandato constitucional respecto de las subvenciones públicas. Dicho control, puede ser ejercido por el Tribunal de Cuentas –además de por la IGAE y el órgano concedente– porque del artículo 136 no se deduce una competencia exclusiva y excluyente de este órgano respecto del sector público.

(5) Véase GARCÍA DE LA MORA: *Ob. cit.*

son el Tribunal de Cuentas y los homólogos órganos de control externo autonómicos, que desarrollan un control de carácter técnico.

Control interno es aquel que se ejerce por un órgano especializado de un ente sobre otros órganos del mismo ente. Ambos órganos son recíprocamente independientes pero tienen un superior jerárquico común. En la Administración General del Estado este control está a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado. En las otras Administraciones Públicas existen también intervenciones con funciones análogas.

Si prescindimos del control político del Parlamento que, sin desconocer su importancia, es ajeno a nuestro estudio y que no presenta especialidad alguna digna de consideración en su proyección sobre la actividad subvencional, el estudio del control sobre dicha actividad en el sector público estatal puede estructurarse atendiendo a los dos órganos especializados a los que se encomienda la función y a los sujetos sobre los que recae: la Administración concedente o los beneficiarios y entidades colaboradoras.

El control externo se regula en la legislación del Tribunal de Cuentas y en la autonómica reguladora de los órganos de control externo. De él nos ocupamos en la segunda parte de este capítulo.

El control interno sobre la Administración concedente, en el ámbito estatal, se regula en la Ley General Presupuestaria integradamente con el que se establece sobre la gestión financiera del sector público estatal; el que se ejerce sobre los perceptores de subvenciones, aunque se atribuye igualmente a dicho centro fiscal, se regula de forma diferenciada por la LGS, por cuanto respecto de los perceptores de subvenciones tiene el carácter de control externo. Las leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas configuran en sus respectivos ámbitos un sistema de control interno análogo al estatal (6), si bien, al día de hoy, no todas se han hecho eco aún de los profundos cambios operados en lo relativo al control financiero sobre perceptores de subvenciones. Con respecto al ámbito local, el control interno sobre la propia entidad local, en cuanto Administración concedente, y el control financiero sobre los beneficiarios se distancian poco del estatal. El primero se regula en el Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales de 5 de marzo de 2004 (TRLHL) y con relación al segundo existen previsiones expresas en la LGS, que extiende su aplicación a las mismas, con algunas salvedades, según veremos.

---

(6) Véase J. M.ª Santacana Gómez: «Principios reguladores de la función interventora: su aplicación en las Administraciones Públicas Españolas», *Revista Presupuesto y Gasto Público,* núm. 11/1993, y «El control interno de las subvenciones públicas», colaboración en la colaboración en la obra colectiva «Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas» dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, pp. 583 y ss.

El control externo y el control financiero sobre perceptores son compatibles entre sí. De conformidad con el artículo 14 LGS, el beneficiario está obligado a someterse a las actuaciones de comprobación a efectuar por el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, así como a cualesquiera otras de comprobación y control financiero que puedan realizar los órganos de control competentes, tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores. Obviamente tampoco existe ningún tipo de incompatibilidad entre los controles sobre la Administración concedente de la subvención y sobre los perceptores, que tienen ámbitos diferentes. No obstante, todos ellos presentan puntos de confluencia. Se hace, pues, necesario ofrecer una visión de conjunto de estos mecanismos de control, sin perjuicio de que dediquemos una especial atención al control financiero de subvenciones, cuya regulación específica se contiene en el título III de la LGS.

3. CONTROL INTERNO SOBRE LA ADMINISTRACIÓN CONCEDENTE

En nuestro país el control interno del sector público estatal, como hemos señalado, está encomendado a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), dependiente orgánicamente del Ministerio de Hacienda, a cuya Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos se adscribe y, en el ejercicio de la función, del Consejo de Ministros. Para el desarrollo de sus competencias dispone, además de unos servicios centralizados, de una red de intervenciones delegadas en Ministerios, Organismos autónomos y otras unidades o centros, así como de intervenciones delegadas regionales y territoriales en el ámbito periférico, que se integran orgánicamente en las entidades en que actúan (de ahí que hayan sido calificadas gráficamente de enclaves financieros) pero que dependen funcionalmente del centro fiscal.

El sector público se compone de un conjunto de entidades de distinta naturaleza de las cuales sólo nos interesan en este momento aquellas que pueden otorgar subvenciones en sentido estricto o aportaciones dinerarias sin contraprestación reguladas por la LGS. Pues bien, de las entidades citadas, según vimos en el capítulo I, pueden tener la condición de entidades concedentes de las subvenciones tanto la Administración General del Estado, es decir, los Ministerios y demás órganos centralizados, como los Organismos autónomos dependientes de la misma y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social que integran el sistema de la Seguridad Social. Las Entidades públicas empresariales, que son organismos públicos que se rigen por el derecho privado (art. 104 LRJSP), quedarán sujetas también a la LGS cuando

actúen en el ejercicio de potestades administrativas; cuando no sea éste el caso quedan sujetas únicamente a los principios de gestión contenidos en la Ley y al deber de información sobre las subvenciones por ellos gestionadas regulado en el artículo 20, tal y como dispone el art. 3.2 LGS.

Sin embargo, la nueva DA 26.ª de la LGS, añadida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, ha establecido que *«las entregas dinerarias sin contraprestación que otorguen las entidades de derecho público del sector público estatal que se rijan por el derecho privado, tendrán siempre la consideración de subvenciones. Su concesión y demás actuaciones contempladas en esta Ley constituirán el ejercicio de potestades administrativas a los efectos previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, quedando sometidas al mismo régimen jurídico establecido para las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas»;* por lo que cabe preguntarse hasta qué punto sigue vigente la citada previsión del art. 3.2 LGS.

Quedan, por el contrario, excluidas de la condición de entidades concedentes las sociedades mercantiles estatales.

Pues bien, la actividad subvencional de todo este conjunto de entidades públicas va a quedar sujeta al control a cargo de la IGAE regulado en la LGP, pero su ejercicio puede presentar tres modalidades, de características bien diferentes, en razón de que, atendiendo a su naturaleza económico-financiera, se las encuadre en el sector público administrativo, empresarial o fundacional. Dichas modalidades son la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

El control interno sobre los órganos concedentes en las demás Administraciones territoriales se regula fundamentalmente en sus leyes de Hacienda, siguiendo un esquema similar en su contenido, aun cuando no siempre en su sistemática.

A las tres modalidades de control haremos referencia seguidamente, subrayando sus peculiaridades con respecto a la actividad subvencional pues, aunque el control sobre la concesión de subvenciones en lo sustancial es idéntico al que se ejerce sobre los demás tipos de gasto, no faltan, sin embargo, algunas previsiones específicas, tanto en las citadas leyes de Hacienda como en la LGS. Por el contrario, no entraremos en los aspectos generales del sistema de control interno, más propios de obras generales de Derecho financiero y presupuestario que de una obra específica sobre subvenciones.

3.1 **Función interventora**

a) *Entidades sujetas*

El artículo 9 LGS establece como requisito para el otorgamiento de las subvenciones, entre otros, la fiscalización previa de los actos de contenido económico, en los términos previstos en las leyes. Se trata en definitiva de una remisión a la LGP y a las leyes autonómicas de Hacienda o a la Ley de Haciendas Locales, en las que, junto a previsiones aplicables al gasto subvencional, en cuanto gasto público, no faltan algunas específicas.

A esta modalidad de control quedan sujetos la Administración General del Estado, sus Organismos autónomos y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, excepto los organismos expresamente excluidos por el Consejo de Ministros.

b) *Modalidades de intervención*

Según el artículo 148 LGP, *«la función interventora tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso».* Se trata, en suma, de un control previo de legalidad de los actos de contenido económico que dicte la Administración.

De conformidad con las prescripciones de la LGP y las correlativas de la LGS quedan sujetos a fiscalización los distintos actos del procedimiento de concesión y gestión presupuestaria de las subvenciones, en cuyo trámite el interventor habrá de verificar *«el cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo, mediante el examen de todos los documentos que preceptivamente deban estar incorporados al expediente»,* a menos que sea de aplicación el Acuerdo de Consejo de Ministros sobre fiscalización e intervención de requisitos básicos (en el ámbito local, régimen de fiscalización limitada previa), en cuyo caso los extremos a comprobar serán los previstos en dicho ACM, que se detallan más adelante:

1) Fiscalización de la aprobación del gasto

Está sujeta a intervención, en primer lugar, la aprobación del gasto, que ha de realizarse con carácter previo a la convocatoria o a la concesión directa (art. 34 LGS en relación con el art. 150.2 LGP).

2) Fiscalización del compromiso de gasto

Según el artículo 34.2 LGS «la resolución de concesión de la subvención conllevará el de gasto correspondiente». Pues bien, el compromiso de gasto también está sujeto a fiscalización previa a tenor del artículo 150.2 LGP.

3) Intervención del reconocimiento de la obligación

El reconocimiento de la obligación (acto mediante el que se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública previa acreditación documental del derecho del beneficiario o entidad colaboradora) es el siguiente acto del procedimiento de gestión presupuestaria sujeto a intervención, de conformidad con el artículo 150.2 LGP. Ahora bien, en las subvenciones de justificación previa al pago (pago total o pagos a cuenta), tal como se indicó en el capítulo VIII, apartado 4.2, lo que se incorpora al expediente en este momento procesal no es solo la cuenta justificativa presentada por el beneficiario sino una certificación expedida por el órgano encargado del seguimiento de aquélla, en la que quede de manifiesto:

a) la justificación total de la misma;

b) que no ha sido dictada resolución declarativa de la procedencia del reintegro de la subvención o de la pérdida del derecho al cobro de la misma por alguna de las causas que pueden dar lugar al reintegro previstas en el artículo 37 de la Ley General de Subvenciones;

c) que no ha sido acordada por el órgano concedente de la subvención, como medida cautelar, la retención de los libramientos de pago o de las cantidades pendientes de abonar al beneficiario o entidad colaboradora, referidos a la misma subvención.

El expresado certificado se expide a efectos de la justificación necesaria para el pago y por tanto a efectos del reconocimiento de la obligación por el órgano gestor competente. Aun cuando no se menciona si es suficiente a efectos de la intervención de esta fase, la respuesta ha de ser afirmativa, al menos en el ámbito de la Administración General del Estado pues, aparte de que esta interpretación es la más coherente con el contexto, así habrá de practicarse en todo caso en virtud del Acuerdo Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se establece el ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, a tenor del cual la intervención en esta fase no se practica mediante la comprobación de los justificantes directos sino de la expresada certificación. No obstante lo anterior, el órgano gestor está obligado a remitir a la intervención competente el expediente original y completo, tal y como se establece en el art. 13 y 13 bis del RD 2188/1995, lo que incluye la cuenta justificativa remitida por el beneficiario.

Dos cuestiones merecen ser destacadas en la aplicación del control interventor a la gestión subvencional por presentar problemas específicos. La primera es

la exclusión del trámite de intervención respecto de las subvenciones con asignación nominativa en el Presupuesto (art. 151 LGP). Se trata de una exclusión tradicional (ya se contemplaba en el Reglamento del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública de 3 de marzo de 1925) que, sin embargo, carece de una justificación objetiva, al menos con la extensión con que se formula. En rigor sólo hay dos extremos de estas subvenciones en los que no cabe un control administrativo: la existencia de dotación presupuestaria, que es inherente a este tipo de subvenciones, y la designación del destinatario, al venir realizada por la propia Ley de Presupuestos. Sin embargo, todos los demás extremos, cuya concreción se encomienda por la LGS al «convenio y a la normativa reguladora» (art. 22.2) no tendrían por qué quedar excluidos (7). Ahora bien, tal como queda formulada la exclusión de fiscalización no cabe que el interventor entre a examinar ni siquiera los requisitos básicos a que se refiere el artículo 152 LGP. La no sujeción a fiscalización previa alcanza, exclusivamente, a las fases de aprobación del gasto y compromiso del crédito, pero no a las de intervención del reconocimiento de la obligación y propuesta de pago, ni a las de intervención formal y material del pago.

La segunda de las dos cuestiones aludidas es la referente a las peculiaridades de la intervención de las subvenciones de origen legal cuando la ley de creación impone su «otorgamiento y cuantía», lo que constituye una causa de concesión directa y de tramitación distinta de la ordinaria (concurrencia competitiva) pero que no supone, al contrario que las nominativas, que quede excluido el trámite fiscal. El problema que se plantea radica en que uno de los extremos de necesaria comprobación por la intervención, según el artículo 152 LGP, es la existencia de crédito y que el propuesto es el adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto. Si por esta causa se formulara reparo por el interventor se produciría la suspensión hasta que sea solventado, bien por la subsanación de las deficiencias observadas o bien, en el caso de no aceptación del reparo, por la resolución de la discrepancia por el procedimiento contradictorio que el artículo 155 LGP establece, la cual puede culminar en una decisión del Consejo de Ministros. Pues bien, la previsión legal respecto de esta clase de reparos se enmarca en otra cuestión más amplia que es la de la integración de ambas vertientes del procedimiento, la estrictamente administrativa y la presupuestaria. Dicha integración presenta un punto de difícil conexión en el caso de que se carezca de crédito presupuestario. La existencia de crédito constituye requisito necesario para el otorgamiento de las subvenciones y para dictar los inherentes actos del procedimiento de ejecución presupuestaria (art. 9 LGS). Frente a esta previsión, las leyes adminis-

(7) SEMA SÁNCHEZ, B.: (Las subvenciones públicas. Ed. Lex Nova, 1998, pp. 625 a 629), ha criticado igualmente la exclusión de fiscalización previa de las subvenciones nominativas con diversas razones, algunas de las cuales han perdido validez con la nueva regulación de la LGS, pero otras, en la línea que aquí mantenemos, conservan plenamente su vigencia.

trativas, según hemos visto, establecen un plazo máximo para resolver que, en caso de incumplimiento, llevará consigo la estimación de la solicitud por silencio administrativo, pues su iniciación en estos casos tendrá lugar normalmente a iniciativa de los interesados. Por tanto, el efecto suspensivo del reparo podrá desembocar en la estimación de la solicitud de la subvención (art. 24 LPAC), en caso de demora en resolver la discrepancia, sin que la Administración haya podido pronunciarse sobre la existencia del derecho a la subvención, que por otra parte no depende de la existencia de crédito presupuestario.

Ante las contradictorias exigencias de la legalidad administrativa y de la presupuestaria, se plantea si la tramitación del expediente debe o no suspenderse y, en particular, el sentido favorable o desfavorable que debe revestir el trámite de intervención, en caso de inexistencia de crédito. Una interpretación del ordenamiento jurídico en su conjunto lleva a la conclusión, clara a nuestro entender, de que sería improcedente la paralización del expediente en esta situación y, por tanto, también la formulación de un reparo fiscal. Y ello por varias razones fundadas en ambas vertientes de la legalidad. En primer lugar, porque el compromiso de gasto que la Ley condena a la nulidad por falta de crédito es el que deriva de una norma inferior a ley (art. 46 LGP), por lo que no podrá tacharse de ilegal el que deriva de la aplicación de una norma de rango legal, y por tanto no cabe formular un reparo de legalidad si la ilegalidad no existe. En segundo lugar, si la suspensión de la tramitación desemboca en la estimación de la petición por silencio no se consiguen los efectos que con la medida cautelar se pretenden, pudiendo incluso irrogarse perjuicios irreparables a los caudales públicos, contra la finalidad propia de la función de control. Por ello la consecuencia propia de la inexistencia de crédito en estos supuestos no podrá ser otra que la de suspender exclusivamente los actos contables de ejecución presupuestaria, sin perjuicio de que se dicte la resolución de concesión, ya que obviamente la inexistencia de crédito impide su empleo, e iniciar las actuaciones tendentes a habilitar los créditos precisos, pudiendo, en caso contrario, los particulares acudir a los tribunales para obligar a los titulares de los órganos administrativos a llevar a cabo las actuaciones necesarias para ello. Como hemos escrito en otro lugar, con base en la doctrina constitucional, la «inexigibilidad presupuestaria» sólo comporta que se posponga el pago hasta que, actuando con una normal diligencia, obtenga los créditos, pero la Administración está en el deber de remover el obstáculo presupuestario (8).

Por ello, entendemos que el expediente deberá terminar con la resolución negando o declarando la existencia del derecho a la subvención o ayuda y acordando

(8) Véase J. Pascual García y A.R. Rodríguez Castaño: «Régimen jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control», *Boletín Oficial del Estado,* 2018, p. 557.

iniciar los trámites para la habilitación del crédito necesario para su efectividad, sin perjuicio de que la ejecución se demore hasta que se otorgue el crédito.

Finalmente señalemos, para terminar, que ni la intervención formal de la ordenación del pago, ni la intervención material, actos que tienen lugar en el ámbito del Ministerio de Economía, Comercio y Empresa, gestor de los pagos en el ámbito de la Administración General del Estado, presentan peculiaridad alguna en su aplicación al gasto subvencional con respecto a los demás gastos presupuestarios.

4) Fiscalización de requisitos básicos

Frente a la regla general que demanda que el interventor verifique *«el cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo, mediante el examen de todos los documentos que preceptivamente deban estar incorporados al expediente»,* en la actualidad, salvo que se trate de gastos de cuantía indeterminada o que deban ser aprobados por Consejo de Ministros, la LGP autoriza que la fiscalización e intervención previa se pueda limitar a los requisitos básicos. Al respecto, el artículo 152 LGP dispone:

«1. *El Gobierno, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, podrá acordar que la fiscalización e intervención previas, a que se refiere el artículo 150, se limiten a comprobar los extremos siguientes:*

   a) *La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.*

      En los casos en los que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 47 de esta Ley.

   b) *Que los gastos u obligaciones se proponen a órgano competente.*

   c) *La competencia del órgano de contratación, del concedente de la subvención, del que celebra el convenio de colaboración o del que resuelve el expediente de responsabilidad patrimonial y, en general, del que dicte el acto administrativo, cuando dicho órgano no tenga atribuida la facultad para la aprobación de los gastos de que se trate.*

   d) *Que los expedientes de reconocimiento de obligaciones corresponden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente.*

   e) *La existencia de autorización del Consejo de Ministros en los supuestos que conforme al apartado 2 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (art. 317 TRLCSP) lo requieran.*

f) *La existencia de autorización del titular del departamento ministerial en los supuestos que, conforme al apartado 1 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (art. 317 TRLCSP), lo requieran.*

g) *Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado.*

En la determinación de estos extremos se atenderá especialmente a aquellos requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad y transparencia en las actuaciones públicas.»

El Consejo de Ministros, mediante Acuerdo de 30 de mayo de 2008, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* de 13 de junio de 2008, número. 143, dio aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos. De conformidad con dicho Acuerdo, los extremos a comprobar serán, de una parte, los de carácter general o común a todo expediente incluido en el expresado sistema, que detalla el reproducido artículo 152 LGP (en el ámbito de la Seguridad el análogo 147 LGP) y, de otra, los adicionales que se determinan en materia de subvenciones, regulados en los apartados decimoctavo, decimonoveno y vigésimo, que son los siguientes:

Decimoctavo.

*Para los expedientes de subvenciones y ayudas públicas a los que resulte de aplicación la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, los extremos adicionales a que se refiere el apartado primero.1.*f) *del presente Acuerdo serán los siguientes:*

1. *Subvenciones a conceder en régimen de concurrencia competitiva:*

A) *Aprobación del gasto:*

a) *Que existen las bases reguladoras de la subvención y que han sido, en su caso, publicadas en el «Boletín Oficial del Estado».*

b) *Que en la convocatoria figuran los créditos presupuestarios a los que se imputa la subvención y la cuantía total máxima de las subvenciones convocadas, así como, en su caso, el establecimiento de una cuantía adicional máxima, en aplicación del artículo 58 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones.*

c) *Que en la convocatoria figuran los criterios de valoración de las solicitudes y que estos son conformes con los establecidos en las correspondientes bases reguladoras.*

d) *Cuando se trate de expedientes de aprobación de gasto por la cuantía adicional del artículo 58 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones, una vez obtenida la financiación adicional, se verificará como extremo adicional a los previstos en el apartado primero.1.*g), *que no se supera el importe establecido en la convocatoria.*

e) *Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 58 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.*

B) *Compromiso del gasto:*

a) *Que existe el informe del órgano colegiado correspondiente sobre la evaluación de las solicitudes.*

b) *Que existe el informe del órgano instructor en el que conste que de la información que obra en su poder se desprende que los beneficiarios cumplen todos los requisitos necesarios para acceder a las mismas.*

c) *Que la propuesta de resolución del procedimiento expresa el solicitante o la relación de solicitantes a los que se va a conceder la subvención y su cuantía.*

C) *Reconocimiento de obligaciones:*

a) *Para aquellas subvenciones en las que su normativa reguladora prevea que los beneficiarios han de aportar garantías, que se acredita la existencia de dichas garantías.*

b) *En caso de realizarse pagos a cuenta, que están previstos en la normativa reguladora de la subvención.*

c) *Acreditación en la forma establecida en la normativa reguladora de la subvención, de que el beneficiario se halla al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y no es deudor por resolución de procedencia de reintegro.*

d) *Que se acompaña certificación a que se refiere el artículo 88.3 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones, expedida por el órgano encargado del seguimiento de la subvención.*

e) *En su caso, acreditación, en la forma prevista en el artículo 58. Dos de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, de que los beneficiarios de préstamos y anticipos se encuentran al corriente del pago de las obligaciones de reembolso de cualesquiera otros préstamos o anticipos concedidos anteriormente con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*

2. *Subvenciones de concesión directa:*

A) *Aprobación y compromiso del gasto:*

   a) *Que la concesión directa de la subvención se ampara en alguna de las normas que, según la normativa vigente, habilitan para utilizar este procedimiento.*

   b) *Acreditación en la forma establecida en la normativa reguladora de la subvención, de que el beneficiario se halla al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y no está incurso en las prohibiciones para obtener dicha condición, previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 13 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.*

   c) *Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 58 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.*

B) *Reconocimiento de obligaciones.–Se comprobarán los mismos extremos previstos en el apartado relativo al reconocimiento de la obligación de las subvenciones concedidas en régimen de concurrencia competitiva.*

Decimonoveno.

*Para el resto de expedientes de subvenciones y ayudas públicas a los que no les es de aplicación la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, los extremos adicionales a que se refiere el apartado primero.1.*f) *del presente Acuerdo serán los siguientes:*

1. *Con carácter general, los establecidos en el apartado decimoctavo relativo a los expedientes de subvenciones y ayudas públicas a los que resulte de aplicación la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en la medida que dichos extremos sean exigibles de acuerdo con su normativa reguladora.*

2. *Si el expediente se instrumenta a través de un convenio, además de verificarse lo establecido con carácter general en el punto 1 anterior, deberán comprobarse los extremos que resulten de aplicación de acuerdo con el tipo de convenio, establecidos en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de junio de 2021, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en el ámbito de convenios y transferencias a comunidades autónomas realizadas de conformidad con el artículo 86 de la LGP.*

De acuerdo con la Resolución de 16 de junio de 2021, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de junio de 2021, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presu-

puestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en el ámbito de convenios y trasferencias a comunidades autónomas realizadas de conformidad con el artículo 86 de la Ley General Presupuestaria, los extremos específicos de preceptiva comprobación son:

«*Segundo. Expedientes de convenios.*

En los expedientes de convenios, los extremos adicionales a que se refiere el apartado primero.1.f) del presente Acuerdo serán los siguientes:

1. *En los expedientes que por su contenido estuviesen incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley de Contratos del Sector Público u otras normas administrativas especiales, el régimen de fiscalización y los extremos adicionales que, en su caso, deban verificarse, serán los mismos que se apliquen a la categoría de gasto correspondiente.*
2. *En los expedientes que por su objeto impliquen una subvención o ayuda pública se verificarán los requisitos establecidos en el correspondiente Acuerdo para dicha categoría de gastos.*
3. *En los expedientes que tengan por objeto la aplicación provisional de un tratado internacional, la implementación de un acuerdo internacional administrativo o la suscripción o formalización de un acuerdo internacional no normativo, definidos en los apartados a), b) y c) del artículo 2 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, e impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública, su fiscalización e intervención previa se efectuará en régimen general.*
4. *Expedientes de convenios correspondientes a los tipos previstos en el artículo 47.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.*

4.1 *Convenios interadministrativos.*

4.1.1 *Suscripción.*

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto del convenio.*

Cuando se utilice un modelo normalizado, verificar que el convenio a celebrar es de naturaleza análoga al informado por el Servicio Jurídico.

b) *En los convenios con Comunidades Autónomas, que existe informe favorable de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos previsto en la disposición adicional primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 o equivalente.*

c) *Que en el convenio figura la cuantía máxima de los compromisos económicos que se asumen por las partes y su distribución temporal por anualidades, de acuerdo con lo previsto en la legislación presupuestaria.*

d) *Que en el convenio se contempla un mecanismo de seguimiento, vigilancia y control de la ejecución del convenio y de los compromisos adquiridos por los firmantes.*

e) *En el supuesto de que el convenio prevea pagos anticipados, que no se supera el límite máximo previsto por el artículo 21.3 de la Ley General Presupuestaria y que, en su caso, se exige la prestación de garantía.*

4.1.2 *Modificación o prórroga.*

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico.*

b) *En los convenios con Comunidades Autónomas, que existe informe favorable de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos previsto en la disposición adicional primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 o equivalente.*

c) *Cuando el acuerdo implique la variación o asunción de nuevos compromisos económicos, verificar que se establece la cuantía máxima de los mismos y su distribución temporal por anualidades, de acuerdo con lo previsto en la legislación presupuestaria.*

d) *En el supuesto de que se estipulen pagos anticipados o se modifiquen los mismos, que no se supera el límite máximo previsto por el artículo 21.3 de la Ley General Presupuestaria y que, en su caso, se exige la prestación o la ampliación de garantía.*

4.1.3 *Reconocimiento de la obligación.*

a) *Que se acompaña certificación expedida por la comisión o por el responsable del mecanismo de seguimiento, vigilancia y control previsto en el convenio, acreditativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo para realizar los pagos.*

b) *En el caso de efectuarse pagos anticipados, que no se supera el importe previsto en el convenio para aquéllos y, en su caso, que se ha prestado la garantía exigida.*

c) *En el supuesto del artículo 52.2 b) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que el importe a abonar resultante de la liquidación no supera el límite máximo de compromisos económicos previsto en el convenio.*

4.1.4 *Resolución.*

Que existe informe del Servicio Jurídico.

4.2 *Convenios intradministrativos a suscribir entre organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de una misma Administración Pública y convenios con sujetos de derecho privado.*

4.2.1 *Suscripción.*

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto del convenio.*

Cuando se utilice un modelo normalizado, verificar que el convenio a celebrar es de naturaleza análoga al informado por el Servicio Jurídico.

b) *Que en el convenio figura la cuantía máxima de los compromisos económicos que se asumen por las partes y su distribución temporal por anualidades, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación presupuestaria.*

c) *Que en el convenio se contempla un mecanismo de seguimiento, vigilancia y control de la ejecución del convenio y de los compromisos adquiridos por los firmantes.*

d) *En el supuesto de que el convenio prevea pagos anticipados, que no se supera el límite máximo previsto por el artículo 21.3 de la Ley General Presupuestaria y que, en su caso, se exige la prestación de garantía.*

4.2.2 *Modificación o prórroga.*

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico.*

b) *Cuando el acuerdo implique la variación o asunción de nuevos compromisos económicos, verificar que se establece la cuantía máxima de los mismos y su distribución temporal por anualidades, de acuerdo con lo previsto en la legislación presupuestaria.*

c) *En el supuesto de que se estipulen pagos anticipados o se modifiquen los mismos, que no se supera el límite máximo previsto por el artículo 21.3 de la Ley General Presupuestaria y que, en su caso, se exige la prestación o la ampliación de la garantía.*

4.2.3 *Reconocimiento de la obligación.*

a) *Que se acompaña certificación expedida por la comisión o por el responsable del mecanismo de seguimiento, vigilancia y control previsto en el convenio, acreditativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo para realizar los pagos.*

b) *En el caso de efectuarse pagos anticipados, que no se supera el importe previsto en el convenio para aquéllos y, en su caso, que se ha prestado la garantía exigida.*

c) *En el supuesto del artículo 52.2 b) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que el importe a abonar resultante de la liquidación no supera el límite máximo de compromisos económicos previsto en el convenio.*

4.2.4 *Resolución.*

Que existe informe del Servicio Jurídico.

4.3 *Convenios de los previstos en el artículo 47.2 d) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público*

4.3.1 *En los expedientes de suscripción, modificación, prórroga y resolución se verificará como extremo adicional que existe informe del Servicio Jurídico.*

4.3.2 *En otros expedientes relativos a dichos convenios no procederá la comprobación de ningún extremo adicional, debiendo verificarse únicamente los extremos que procedan del apartado primero de este Acuerdo.*

5. *Otros expedientes.*

5.1 *Convenios que instrumenten aportaciones económicas ya sea a sociedades mercantiles estatales previstas en la disposición adicional séptima de la Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de Carreteras, y en los artículos 99 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y 132 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, o a las entidades públicas empresariales previstas en el artículo 25 de la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del Sector Ferroviario*

5.1.1 *Suscripción.*

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto del convenio.*

b) *Que existe informe favorable previsto respectivamente en la disposición adicional séptima.1 de la Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de Carreteras, en el artículo 132.2 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, y en el artículo 25.2 de la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del Sector Ferroviario.*

c) *Que en el convenio figura el importe máximo de las obligaciones a adquirir, y en el caso de que se trate de gastos de carácter plurianual, la correspondiente distribución por anualidades, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación presupuestaria.*

d) *Que existe informe de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos previsto en el artículo 66 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.*

5.1.2 *Modificación o prórroga.*

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico.*

b) *Que existe informe favorable previsto respectivamente en la disposición adicional séptima.1 de la Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de Carreteras, en el artículo 132.2 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que*

se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, y en el artículo 25.2 de la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del Sector Ferroviario.

c) *Cuando el acuerdo implique la variación o asunción de nuevas obligaciones económicas, verificar que se establece el importe máximo de las obligaciones a adquirir, y en el caso de que se trate de gastos de carácter plurianual, la correspondiente distribución por anualidades, de acuerdo con lo previsto en la legislación presupuestaria y que existe informe de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos previsto en el artículo 66 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.*

5.1.3 *Reconocimiento de la obligación.*

Sólo se comprobarán los extremos previstos con carácter general en el apartado primero del presente Acuerdo.

5.1.4 *Resolución.*

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico.*

b) *Que existe el informe favorable previsto respectivamente en la disposición adicional séptima.1 de la Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de Carreteras, en el artículo 132.2 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, y en el artículo 25.2 de la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del Sector Ferroviario.*

5.2 *Convenios que instrumenten la concesión de préstamos o anticipos financiados con cargo al capítulo 8, a los que no sea de aplicación la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.*

5.2.1 Suscripción.

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico.*

b) *En los convenios con Comunidades Autónomas, que existe informe favorable de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos previsto en la disposición adicional primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 o equivalente.*

c) *Que, en su caso, existe la autorización expresa de la persona titular del Ministerio de Hacienda a que se refiere la disposición adicional décima primera de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 o equivalente.*

d) *Que en el convenio figura el importe máximo de las obligaciones a adquirir, así como el calendario para su devolución o amortización, y en el caso de que se trate de gastos de carácter plurianual, la correspondiente distribución por anualidades, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación presupuestaria.*

5.2.2 *Modificación o prórroga.*

a) *Que existe informe del Servicio Jurídico.*

b) *En los convenios con Comunidades Autónomas, que existe informe favorable de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos previsto en la disposición adicional primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 o equivalente.*

c) *Que, en su caso, existe la autorización expresa de la persona titular del Ministerio de Hacienda a que se refiere la disposición adicional décima primera de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 o equivalente.*

d) *Cuando el acuerdo implique la variación o asunción de nuevas obligaciones económicas o la alteración del calendario de devolución o amortización, verificar que se establece el importe máximo de las obligaciones a adquirir, que el nuevo calendario de devolución o amortización resulta adecuado al clausulado del convenio, y en el caso de que se trate de gastos de carácter plurianual, la correspondiente distribución por anualidades, de acuerdo con lo previsto en la legislación presupuestaria.*

5.2.3 *Reconocimiento de la obligación.*

a) *En su caso, certificación expedida por el órgano previsto por el convenio, acreditativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo para realizar los pagos.*

b) *Acreditación, en la forma prevista en la disposición adicional décima primera de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 o equivalente, de que los beneficiarios de préstamos y anticipos se encuentran al corriente del pago de las obligaciones de reembolso de cualesquiera otros préstamos o anticipos concedidos anteriormente con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*

5.2.4 *Resolución.*

Que existe informe del Servicio Jurídico».

c) *La intervención de las subvenciones en la Administración local*

En la Administración local el ejercicio de la función interventora de subvenciones concedidas por las Entidades correspondientes se ha de desarrollar de conformidad con las disposiciones del TRLHL, a tenor de la remisión del artículo 9.4.*d)* LGS «a los términos previstos en la Leyes». En consecuencia, todos los actos del procedimiento de gestión presupuestaria del gasto subvencional quedarán sujetos a intervención de conformidad con lo dispuesto en el artículo 214 TRLHL, de contenido

análogo al artículo 150 LGP, si bien con la adición expresa de una referencia a las subvenciones, respecto de las cuales se indica que la función interventora comprenderá la *«intervención y comprobación material de las inversiones y de la aplicación de las subvenciones»*. Así pues, coincidente en lo sustancial, el ejercicio de la función interventora presenta ciertas diferencias en el ámbito local, con relación al estatal. Tales diferencias en parte pueden derivar del distinto alcance de la fiscalización previa limitada, que corresponderá determinar al Pleno (art. 219 TRLHL) y, por tanto, puede diferir del que tiene en el Estado la equivalente fiscalización de requisitos básicos; si bien, tras la aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, la fiscalización limitada previa en el ámbito local se extenderá, al menos, a los extremos de preceptiva comprobación establecidos por el Consejo de Ministros en el ámbito Estado (artículo 13). Pero más allá de estas diferencias, que pueden ser distintas en cada Entidad local, existen algunas que derivan de la normativa legal. En particular, en el TRLHL no se excluyen de fiscalización previa las subvenciones nominativas, al contrario que en la Administración del Estado, y la «aplicación de las subvenciones», es decir, la inversión dada a los fondos públicos por el beneficiario, queda comprendida en el ejercicio de la función interventora (art. 214.2 TRLHL) (9), mientras que en la Administración del Estado la comprobación material de la inversión se practica exclusivamente en el marco del control financiero (DA 2.ª del RD 2188/1995, de 28 de febrero, y art. 44 LGS). Quizá la cuestión más problemática sea la relativa a la posible aplicación en el ámbito local de la sustitución de la intervención directa de la cuenta justificativa por el certificado a que se refiere el art. 88.3 RLGS. Sin perjuicio de la solución que pueda darse en la adaptación reglamentaria del procedimiento a las Corporaciones locales, que prevé la disposición adicional 14.ª LGS, la inclusión de la «aplicación de las subvenciones» dentro de las modalidades de la función interventora local parece que impediría limitar el control interventor a la existencia del certificado del artículo 88.3 RLGS, salvo por la vía de la implantación de la fiscalización limitada previa, mediante Acuerdo del Pleno.

3.2 **Control financiero permanente**

El control financiero permanente ha sido objeto de especial atención por la vigente LGP (arts. 157 a 161), desarrollado por el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, y la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio

(9) El art. 7 del RD 424/2017 contiene una definición del contenido de la función interventora alineada con la dicción del art. 150 de la LGP y, por tanto, distinta de la contenida en el art. 214 TRLHL.

del control financiero permanente. Las actuaciones a efectuar en cada ejercicio se determinan en el Plan anual de control financiero permanente a fin de garantizar un empleo racional de los recursos y una adecuada priorización de necesidades.

A esta modalidad de control, que no ha de confundirse con el control financiero de subvenciones, regulado en el Título III LGS, van a quedar sujetas dos clases de entidades: de una parte, las que ya hemos visto que están sujetas a la función interventora, es decir, la Administración General del Estado, Organismos autónomos, y entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, y de otra, con alguna excepción, las Entidades públicas empresariales y demás entidades estatales de Derecho público, excluidas de la función interventora.

El control financiero permanente se ejerce de forma continua por las intervenciones delegadas y cae dentro de su ámbito no sólo el cumplimiento de la legalidad, en particular aquellos extremos que quedaron excluidos de intervención previa, sino también la adecuación de la actividad a los principios de buena gestión financiera, expresión dentro de la cual se han de incluir aspectos como el cumplimiento de objetivos, análisis de operaciones y procedimientos, etc., a fin de detectar deficiencias y proponer recomendaciones en orden a su corrección.

Dentro de las actuaciones que pueden ser objeto del control financiero se comprende, como una modalidad de gasto más, la actividad subvencional, y la Resolución de la IGAE de 30 de Julio de 2015 citada incluye expresamente los informes a las bases reguladoras de la concesión de subvenciones, regulados en el apartado 1 del artículo 17 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, al amparo del párrafo *e)* del apartado 1 artículo 159 de la Ley General Presupuestaria (10).

Las actuaciones de control financiero se documentan en informes, elaborándose anualmente un informe comprensivo de los resultados de las actuaciones de control financiero permanente realizadas durante el ejercicio, debiendo cada Departamento ministerial elaborar un Plan de Acción que determine las medidas concretas a adoptar para subsanar las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos relevantes que se hubieran puesto de manifiesto (arts. 160 y 161 LGP). Sin embargo, el informe sobre bases reguladoras presenta singularidades, que hace dudosa incluso su calificación como control financiero permanente. El informe citado formará parte del expediente de elaboración de las bases, como los demás informes administrativos que se emitan, pudiendo considerarse un informe preceptivo y no vinculante.

(10) El precepto citado de la LGP incluye en el control financiero permanente «Las actuaciones previstas en los restantes títulos de esta ley y en las demás normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público estatal, atribuidas a las intervenciones delegadas», criterio formal que ha llevado a comprender actuaciones que son de naturaleza heterogénea.

3.3 **Auditoría pública**

Se regula esta modalidad de control interno en los arts. 162 a 166 LGP desarrollados por el Título VI del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, y en la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, entre otras.

La LGP la define como *«la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado»* (art. 162).

La auditoría pública se diferencia del control financiero permanente por su carácter discontinuo, por los sujetos sobre los que recae (sólo en parte coincidentes) y por las técnicas que emplea.

La auditoría pública se realizará por la Intervención General de la Administración del Estado a través de la Oficina Nacional de Auditoría, de las intervenciones delegadas en ministerios, organismos y entidades públicas y de las intervenciones delegadas regionales y territoriales. En el ámbito del Ministerio de Defensa y de la Seguridad Social, la auditoría se ejercerá por la Intervención General de la Defensa y la Intervención General de la Seguridad Social, dependientes funcionalmente de la Intervención General de la Administración del Estado.

La Intervención General de la Administración del Estado elaborará anualmente un plan de auditorías en el que se incluirán las actuaciones a realizar durante el correspondiente ejercicio, tanto las que corresponda desarrollar directamente a dicho centro, como aquellas cuya ejecución deba llevarse a cabo a través de la Intervención General de la Defensa y de la Intervención General de la Seguridad Social. *Asimismo, el Plan anual de auditorías incluirá las actuaciones correspondientes a ayudas y subvenciones públicas* (art. 165 LGP), es decir, las actuaciones de control financiero y otras ayudas sobre beneficiarios.

Al margen de la atención que pueda merecer la actividad subvencional dentro de la Auditoría de cuentas anuales, a la que están sujetos los Organismos autónomos, las Entidades públicas empresariales y las demás entidades de Derecho público, cabe recordar entre las auditorías específicas, las de cumplimiento que, a tenor del artículo 169 LGP comprenderán la *«verificación selectiva de la adecuación a la legalidad de la gestión presupuestaria, de contratación, personal, ingresos y gestión de subvenciones, así como de cualquier otro aspecto de la actividad económico-financiera de las entidades auditadas»*.

Los resultados de cada actuación de auditoría pública se reflejarán en informes escritos, que se remitirán al titular del organismo o entidad controlada, al Ministro de Hacienda y al del departamento del que dependa o al que esté adscrito el órgano o entidad controlada, debiendo cada Departamento ministerial elaborar un Plan de Acción que determine las medidas concretas a adoptar para subsanar las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos relevantes que se hubieran puesto de manifiesto (art. 166.3 LGP).

No obstante, esta modalidad de control, desde la perspectiva de las entidades concedentes de subvenciones, no puede decirse que sea especialmente relevante, sobre todo tras la exclusión del ámbito de aplicación de la LGS (art. 2.2) de los convenios que celebre la Administración General del Estado con sociedades mercantiles y fundaciones del sector público estatal, a que se refiere la disposición adicional 1.ª RLGS.

Como previsión específica hay que recordar que la LGS se refiere de manera especial al control y evaluación de resultados derivados de la aplicación de los planes estratégicos regulados en el artículo 8 LGS para atribuirlo a la IGAE, sin perjuicio de otras competencias (DA 17.ª). Esta modalidad de control, atendiendo a los sujetos sobre los que recae (Departamentos ministeriales) y a la forma de ejercicio, debe de quedar encuadrada en la auditoría pública. En la elaboración y ejecución de dichos planes ha de asumir su propia responsabilidad la Administración concedente, sin perjuicio de la que alcance al beneficiario o entidad colaboradora. En desarrollo de esta disposición el artículo 14.4 RLGS prevé que con carácter anual, el Ministro de Hacienda, a través de la Orden Ministerial de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, seleccionará los planes estratégicos que deben ser objeto de un seguimiento especial por la Intervención General de la Administración del Estado.

4. CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES RESPECTO DE BENEFICIARIOS Y ENTIDADES COLABORADORAS

a) *Normativa aplicable*

La regulación del control financiero de las subvenciones se contiene en el título III de la LGS, del que sólo tienen carácter básico el artículo 45 «Control financiero de ayudas y subvenciones financiadas total o parcialmente con cargo a fondos comunitarios» y el artículo 46 «Obligación de colaboración», los que, por tanto, se aplicarán con independencia de cual sea la Administración gestora de los fondos. En consecuencia, el resto del título III sólo se aplica directamente en la Administración General del Estado. No obstante, también es de aplicación a las entidades locales en los términos contemplados en la disposición adicional 14.ª LGS, a

tenor de la cual *«lo establecido en el título III de esta Ley sobre el objeto del control financiero, la obligación de colaboración de los beneficiarios, las entidades colaboradoras y los terceros relacionados con el objeto de la subvención o justificación, así como las facultades y deberes del personal controlador, será de aplicación al control financiero de las subvenciones de las Administraciones locales».* Por tanto, a estas Administraciones se aplicarán todos los preceptos del título III excepto los relativos al procedimiento (art. 49), la documentación de actuaciones de control (art. 50) y los efectos de los informes de control financiero (art. 51), lo que supone que la regulación de estos aspectos habrá de quedar comprendida en la adaptación reglamentaria de los procedimientos locales a que se refiere el primer párrafo de la disposición adicional, sin perjuicio de las competencias normativas autonómicas, al carecer de carácter básico la citada disposición adicional. La extensión de la aplicación de la normativa de control a las entidades locales es coherente con el carácter básico que tiene en la legislación de régimen local la fiscalización económica (11).

Dejemos constancia, finalmente, de que en el RLGS no se ha desarrollado el título III de la Ley General de Subvenciones, dedicado al control financiero de subvenciones, por cuanto, según se afirma en la exposición de motivos, *«se ha considerado conveniente que su regulación se aborde, en su integridad, en la regulación que sobre el ejercicio del control corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado, y a la que ha de procederse en aplicación de la disposición final cuarta de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria».* La excepción han sido los artículos que el RLGS dedica a la regulación del procedimiento de reintegro a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado (arts. 96 a 101), que son desarrollo del artículo 51 LGS, de este título.

b) *Relación entre control financiero y comprobaciones gestoras*

La relación jurídica subvencional, a diferencia de lo que ocurre con otras relaciones administrativas, no se extingue con la finalización del procedimiento de concesión y de gestión presupuestaria. Junto a éstos pueden desencadenarse otros

(11) En este sentido Sesma Sánchez, B., escribe: «La razón de esta mayor extensión del título III de la LGS a las entidades locales estriba, no en el carácter básico de la citada disposición adicional decimocuarta de la LGS, que no lo tiene, sino en el hecho de que el régimen de fiscalización y control de las entidades locales establecido en la LRBRL y en la LRHL ya tenía carácter básico. Siendo así, era lógico que también los aspectos fundamentales del control financiero de subvenciones establecidos en la nueva LGS tuvieran implícitamente la consideración de "básicos" para las entidades locales». (Véase «El control de las subvenciones públicas», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas,* Tirant lo Blanch, 2010, p. 237).

procedimientos, de carácter accesorio, encaminados a la comprobación o investigación del cumplimiento de los requisitos necesarios para obtener las ayudas así como de los deberes y cargas asumidos por beneficiarios y entidades colaboradoras como consecuencia de las mismas. Algunos de estos procedimientos forman parte de las actividades administrativas de gestión, como es el caso de la comprobación de subvenciones, regulada en el artículo 32 LGS, o de la comprobación de valores, regulada en el artículo 33 LGS, pudiendo constituir actuaciones concretas dentro del procedimiento de gestión presupuestaria o actuaciones independientes que se realizan con posterioridad. Pero, junto a estas actuaciones, la Ley regula el que denomina «control financiero de subvenciones», cuyo ejercicio se encomienda, no a la Administración gestora, sino a la Administración controladora (en la Administración General del Estado, la IGAE) que está dotada de plena autonomía no sólo frente al beneficiario sino también frente a la propia Administración concedente. De resultas de todos estos procedimientos pueden surgir consecuencias como la puesta en marcha de expedientes sancionadores e incluso la resolución de la relación jurídica subvencional, con el consiguiente reintegro.

Las funciones de comprobación de la Administración gestora y las de control financiero son compatibles. Aun cuando la actuación comprobatoria del gestor desemboque en el acto administrativo mediante el que se reconoce la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública, necesario para el pago, o en un procedimiento en el que se declare la procedencia de reintegrar los fondos, tales actos no son óbice para que las actuaciones de control financiero produzcan sus efectos, sin que pueda invocarse la inmodificabilidad de los actos declarativos de derechos. Según el artículo 43 LGS *«el pronunciamiento del órgano gestor respecto a la aplicación de los fondos por los perceptores de subvenciones se entenderá sin perjuicio de las actuaciones de control financiero que competen a la Intervención General de la Administración del Estado».*

El precepto ha venido a refrendar una doctrina jurisprudencial anterior. El Tribunal Supremo tiene declarado que ni el hecho de que la Administración gestora haya prestado su conformidad a la inversión realizada por el beneficiario ni la comprobación efectuada por la misma, materializada en la correspondiente acta, excluyen los posteriores controles financieros con los efectos que le son propios (STS de 16 de junio de 2003 –RJ 2003/4401– y STS de 16 de septiembre de 2002 –RJ 2002/9777–). Análogos efectos (reintegro, sanciones…) derivan, no ya de los controles, sino de la «resistencia, excusa, obstrucción o negativa» a someterse a las actuaciones de control.

La razón de la compatibilidad entre la comprobación administrativa y el control financiero, pese a emanar ambas actuaciones de órganos administrativos, se

explica por tener objetos no coincidentes, al menos en su totalidad, de manera que más que de duplicidad habría que hablar de complementariedad (12).

En efecto, el objeto de las comprobaciones del gestor se circunscribe a revisar la documentación justificativa aportada por el beneficiario (comprobación documental), a comprobar la realización de la actividad (comprobación material) y a comprobar el valor de la inversión (*cfr*. cap. VIII, apartado 2). Por el contrario, no se extiende a investigar hechos no declarados o a revisar la contabilidad del beneficiario, actuaciones que, por el contrario, son propias del control financiero, para lo que el ordenamiento jurídico confiere a los funcionarios competentes unas facultades que no tienen los gestores. A su vez, al órgano de control financiero no se le atribuyen facultades para la comprobación de valores en los términos en que esta facultad se atribuye al órgano gestor (*cfr*. cap. VIII, apartado 2.3). Sin embargo, no todo son diferencias. En parte las comprobaciones son coincidentes. Basta con reparar en las que el artículo 92 RLGS atribuye indistintamente a ambos órganos: detectar que «*en la justificación realizada por el beneficiario se hubieran incluido gastos que no respondieran a la actividad subvencionada, que no hubieran supuesto un coste susceptible de subvención, que hubieran sido ya financiados por otras subvenciones o recursos, o que se hubieran justificado mediante documentos que no reflejaran la realidad de las operaciones*». También una comprobación material pueden realizarla ambos órganos (arts. 33 y 44.4 LGS).

Es evidente que para los casos en que ambos órganos valoran unos mismos hechos a partir de la misma documentación la ley debería haber establecido medidas de coordinación, y que, pese a su rúbrica, el artículo 43 LGS no las establece, limitándose a declarar la compatibilidad de ambas actuaciones, pero sin atender a los negativos efectos que de esta situación pueden generarse para

(12) Sesma Sánchez, B., al hilo de la previsión del artículo 43 LGS, como diferencias entre las actuaciones de comprobación gestora y el control financiero señala: «Aquellas recaen directamente sobre la obligación de justificación que incumbe a todo beneficiario y entidades colaboradoras y se proyecta, por tanto, sobre todos los beneficiarios y entidades colaboradoras pero sólo sobre la documentación que deben presentar. Esto es, los órganos gestores no pueden requerir al beneficiario más de lo que éste está obligado a presentar como justificación de la subvención de conformidad con las bases reguladoras. La LGS no les reconoce mayores facultades inquisitivas, no pueden pedir facturas o justificantes que la normativa reguladora de la subvención no les obligue a presentar, no pueden inspeccionar los locales de negocio, ni la contabilidad ni pedir información a terceros (entidades financieras, proveedores…). Evidentemente, todo ello limita las posibilidades de un control exhaustivo, por ello la comprobación que efectúe el órgano gestor es compatible con el control financiero que practique la IGAE que, tal y como ahora se recoge en la Ley, constituye un control de carácter intensivo y aleatorio, adicional o complementario a los controles extensivos realizados por los órganos gestores…», «La posición de los beneficiarios de subvenciones públicas en los procedimientos de control», *Revista Auditoría Pública,* núm. 40/2006, p. 78.

el beneficiario; pero de esta cuestión y de sus posibles remedios nos ocuparemos más adelante. De momento, de lo que queremos dejar constancia es de que la comprobación gestora no empece un ulterior control financiero.

Hay que señalar por último que, frente al carácter necesario de la comprobación gestora, la actividad de control es una actividad reglada pero eventual, de tal manera que no a toda subvención concedida va a seguir un control financiero, dependiendo su aplicación a casos concretos de diversas circunstancias, que podrán ir desde los mayores o menores medios con que cuenta la Intervención hasta la valoración de los riesgos que presenta la aplicación de las distintas subvenciones, sin descartar el elemento puramente aleatorio.

4.1 **Competencias para el ejercicio del control financiero**

En coherencia con el art. 141 LGP, dispone el artículo 44.3 LGS que *«la competencia para el ejercicio del control financiero de subvenciones corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado»,* cuyo estatuto y funciones se regulan en la LGP y disposiciones de desarrollo. En su relación el Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, en su art. 11.1.b) le atribuye *«el seguimiento y control de subvenciones y ayudas públicas y la administración y custodia de la Base de Datos Nacional de Subvenciones de acuerdo con lo establecido en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones».*

Dentro de la IGAE a la Oficina Nacional de Auditoría le compete la planificación, programación, coordinación, ejecución, en su caso, y seguimiento de las actuaciones de Control Financiero de Subvenciones y Ayudas Públicas realizadas por los órganos de control dependientes de aquella, singularmente las intervenciones delegadas.

De conformidad con el art. 45.1 LGS, en las ayudas y subvenciones financiadas total o parcialmente con cargo a fondos comunitarios, la Intervención General de la Administración del Estado será el órgano competente para establecer, de acuerdo con la normativa comunitaria y nacional vigente, la necesaria coordinación de controles, manteniendo a estos solos efectos las necesarias relaciones con los órganos correspondientes de la Comisión Europea, de los entes territoriales y de la Administración General del Estado.

En el ámbito de la Seguridad Social el control financiero se ejerce por la Intervención General de la Seguridad Social (DA 3.ª LGS), dependiente funcionalmente de la IGAE.

En la Administración local, a tenor de la disposición adicional 14.ª LGS, el ejercicio de la función corresponderá a los órganos que tengan atribuido el con-

trol financiero de la gestión económica de dichas corporaciones. Un análisis del alcance de este precepto se efectúa más adelante [*cfr. infra* 4.3.*a)*].

Las Comunidades Autónomas que establezcan esta modalidad de control pueden asignar la función a los órganos que estimen conveniente, y con el alcance que establezcan, en virtud de su capacidad de autoorganización, si bien la vienen asignando a sus respectivas intervenciones. Si no tuvieran regulada esta modalidad de control, los órganos que tuvieran asignadas las competencias de control interno (intervenciones) ejercerán el control administrativo de las subvenciones, en los términos aplicables a los demás tipos de gasto (13), frecuentemente combinando la fiscalización previa y el control financiero posterior, y no el control financiero inquisitivo que ha establecido la LGS (14).

4.2 **Objeto y medios del control**

El objeto del control financiero de las subvenciones puede resumirse diciendo que abarca la verificación de la correcta obtención y aplicación de las subvenciones por los beneficiarios de las mismas y la participación de las entidades colaboradoras en dicha actividad. La expresada verificación se extiende tanto a la comprobación de los datos suministrados por dichos sujetos como a la investigación de los que fueran desconocidos de la Administración, pudiendo extenderse, en particular, a los siguientes extremos, según el artículo 44.2 LGS:

a) *La adecuada y correcta obtención de la subvención por parte del beneficiario.*

b) *El cumplimiento por parte de beneficiarios y entidades colaboradoras de sus obligaciones en la gestión y aplicación de la subvención.*

c) *La adecuada y correcta justificación de la subvención por parte de beneficiarios y entidades colaboradoras.*

d) *La realidad y la regularidad de las operaciones que, de acuerdo con la justificación presentada por beneficiarios y entidades colaboradoras, han sido financiadas con la subvención.*

e) *La adecuada y correcta financiación de las actividades subvencionadas, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 19 de esta Ley.*

---

(13) En este sentido, Santacana Gómez, J. M.ª «El control interno de las subvenciones y ayudas públicas», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, p. 619.

(14) Sesma Sánchez, B., «El control financiero de las subvenciones públicas», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas,* coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A., Tirant lo Blanch, 2010, p. 260.

f) *La existencia de hechos, circunstancias o situaciones no declaradas a la Administración por beneficiarios y entidades colaboradoras y que pudieran afectar a la financiación de las actividades subvencionadas, a la adecuada y correcta obtención, utilización, disfrute o justificación de la subvención, así como a la realidad y regularidad de las operaciones con ella financiadas.*

Las actividades de comprobación e investigación pueden llevarse a cabo mediante el empleo de medios variados que pueden consistir tanto en el examen de documentos como en la comprobación material de las inversiones financiadas. La elección de unos u otros medios es facultad de la Intervención, sin que se establezca ningún orden de prioridad entre los mismos. La pluralidad de extremos a comprobar y de medios utilizables da lugar a un elenco de potestades administrativas, con las que se corresponden deberes específicos de los particulares de los que nos ocuparemos más adelante.

De otra parte, la extensión de la verificación es variable pudiendo tener carácter pleno, si abarca exhaustivamente todas las operaciones relacionadas con la obtención y aplicación de las subvenciones, o limitado a operaciones individualizadas y concretas o a aspectos parciales. Y cabe plantearse en este punto si todo beneficiario de una subvención y toda entidad colaboradora, e incluso un tercero «susceptible de presentar interés», está sujeto a las actuaciones de control que decida la Administración y con la amplitud que acuerde, cualquiera que sea el tipo y cuantía de la ayuda recibida, o si esta competencia administrativa está sujeta a algún límite. Más concretamente y, puesto que la forma ordinaria y básica de ejercicio del control financiero es *«el examen de registros contables, cuentas o estados financieros y la documentación que los soporte, de beneficiarios y entidades colaboradoras»* o, si se prefiere, la auditoría contable, puede plantearse si todo destinatario de una subvención, está obligado a soportar una auditoría de sus cuentas, si así lo decide la Administración, en este caso, la Intervención General de la Administración del Estado. Entendemos que la respuesta ha de ser negativa. Como afirma L. Cosculluela (15) toda potestad entraña «un poder otorgado por el ordenamiento jurídico de alcance limitado o medido por una finalidad predeterminada por la propia norma que la atribuye, y susceptible de control por los Tribunales. La potestad no supone, en ningún caso, un poder de acción libre, según la voluntad de quien lo ejerce, sino un poder limitado y controlable». Dicha finalidad en el control es, según hemos visto, comprobar la correcta obtención y el correcto empleo de los fondos públicos. Por tanto, sólo podrá someterse a control la actividad de un sujeto hasta donde sea necesario para la consecución de dichos fines. Ésta idea es la que subyace en la previsión del artículo 44.5 LGS al establecer que el control financiero podrá extenderse a cualquier persona que presente un

(15) Véase L. COSCOLLUELA MONTANER: *Manual de Derecho Administrativo,* Civitas, 2000, p. 306.

interés *«en la consecución de los objetivos, en la realización de la actividad, en la ejecución de los proyectos o en la adopción de los comportamientos»*.

A tenor de lo expuesto consideramos que las posibles situaciones que pueden presentarse en relación con la sujeción a control pueden reducirse a las siguientes:

– Subvenciones destinadas a financiar adquisiciones de bienes o activos concretos por parte de los beneficiarios, con independencia de su situación financiera. Estas subvenciones acaso no sean frecuentes pero se dan en la práctica administrativa. A título de ejemplo pueden señalarse las que se otorgan por ciertos Ayuntamientos para sustituir equipos contaminantes (calderas de calefacción de carbón) por otros no perjudiciales para el medio ambiente, etc. En estos supuestos no sería exigible del beneficiario que soportase una auditoría contable o cualquiera otra modalidad de control sobre su total actividad, pues para comprobar la correcta obtención y utilización de tales ayudas bastará con los justificantes documentales de la adquisición (facturas) y una comprobación física. El apartado 2 del artículo 72 del RLGS abre la posibilidad de que, en razón del objeto, se reduzca el contenido de la cuenta justificativa regulada en el mismo, lo cual sería de plena aplicación a casos como el del ejemplo y al subsiguiente control.

– Subvenciones destinadas a compensar pérdidas, a saneamiento financiero y, en general, aquellas cuya correcta obtención o aplicación no puede valorarse más que mediante un examen de la total actividad del destinatario y de su reflejo contable. En este caso estaría plenamente justificada una auditoría integral de las cuentas.

– Subvenciones destinadas a la realización de programas o proyectos diferenciados dentro de la total actividad del perceptor. Dentro de estos proyectos o programas se encuentran muchos de carácter social con finalidades definidas y concretas. Bastará, en principio, con que se examinen las cuentas abiertas al proyecto o programa con sus justificantes, sin perjuicio de la posibilidad, si así lo prevén las bases reguladoras, de que se impute al programa un porcentaje en concepto de costos indirectos de la entidad. Tampoco estaría justificada una auditoría contable integral, a menos de que la situación financiera de aquélla hubiera sido determinante para la obtención de la ayuda o que el criterio de imputación de costes indirectos lo requiriese.

Ahora bien, siempre que no se rebasen los límites que derivan de la finalidad perseguida con la subvención, no existen restricciones en el ejercicio del control por razón del objeto, como lo corrobora el elenco de potestades que se atribuyen al personal responsable de llevarlo a cabo y el contenido del deber de colaboración, según veremos más adelante.

4.3 **Personal controlador. Colaboración de auditores privados**

a) *Personal con funciones de control*

Las funciones asignadas a la IGAE en materia de control de subvenciones se desarrollan por los funcionarios a los que están asignados los correspondientes puestos de trabajo. Para el desarrollo de esta función cuenta con dos cuerpos funcionariales especializados en control y auditoría: el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado y el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad. No obstante, los respectivos puestos de trabajo no están legalmente reservados a funcionarios de estos cuerpos, sino que habrá que estar a lo que se prevea en las correspondientes relaciones de puestos de trabajo.

Además de los funcionarios propios, la LGS autoriza a la IGAE a recabar *«la colaboración de empresas privadas de auditoría para la realización de controles financieros de subvenciones en los términos previstos en la Ley General Presupuestaria»*. En la disposición adicional 2.ª de esta última Ley se contempla la posibilidad de contratar dicha colaboración para la ejecución del Plan anual de auditorías en caso de insuficiencia de medios. En la colaboración en la realización de controles, a diferencia de lo que ocurre con la función que se les asigna en relación con las cuentas justificativas con informe de auditor (art. 74 RLGS), estas empresas quedan ligadas a la Administración por una relación contractual, que se ha de acomodar a la legislación de contratación administrativa y a la normativa especial contenida en la LGP así como a las normas e instrucciones que determine la IGAE.

La contratación de la colaboración en los trabajos de auditoría que en cada caso se señale será realizada por el Ministerio de Hacienda. Excepcionalmente, la contratación podrá ser realizada y asumida por la propia entidad a auditar, a solicitud motivada de la misma y previa autorización de la Intervención General de la Administración del Estado, quien establecerá los criterios de solvencia, condiciones de compatibilidad de los contratistas, criterios de valoración para la selección de los contratistas y condiciones técnicas de ejecución del trabajo que deberán ser incluidos en los documentos de contratación.

Los auditores contratados no podrán serlo, mediante contrataciones sucesivas, para la realización de trabajos sobre una misma entidad por más de diez años. Posteriormente, no podrán ser contratados de nuevo hasta transcurridos dos años desde la finalización del periodo anterior. Asimismo, transcurridos cinco años desde el contrato inicial será obligatoria para las sociedades de auditoría o los auditores contratados, la rotación de los auditores responsables principales de los trabajos contratados, los cuales no podrán intervenir en la realización de trabajos sobre la entidad hasta transcurridos tres años desde la finalización del

período de cinco años antes referido, en el caso de que siga vigente el periodo máximo de contratación.

La LGS precisa (DA 4.ª) que *«en cualquier caso, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado la realización de aquellas actuaciones que supongan el ejercicio de potestades administrativas»,* lo cual implica que no existe sujeción jurídica por parte de los beneficiarios y entidades controladas a las decisiones que emanen de auditores privados, estando reservados estos poderes a los funcionarios competentes (16).

Por último, cabe señalar que en el caso de auditorías impuestas por la legislación mercantil a empresas públicas se le reconoce a la IGAE la facultad de acceder a los papeles de trabajo que hayan servido de base a los informes de auditoría (disposición adicional 3.ª LGP). Dicha facultad de acceso no se declara extensible a los papeles de trabajo de auditorías que hubieran realizado sobre beneficiarios de subvenciones del sector privado en el marco de la legislación mercantil sin perjuicio del deber de suministrar la información que se considere necesaria de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 22/2015, de 20 de julio), y del deber de colaboración que se regula en el artículo 46 LGS. La citada disposición adicional establece que *«cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a órganos o instituciones públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias».*

En la Administración local la disposición adicional 14.ª LGS dispone que *«la competencia para ejercer el control financiero de las subvenciones concedidas por las corporaciones locales y los organismos públicos de ellas dependien tes corresponderá a los órganos o funcionarios que tengan atribuido el control financiero de la gestión económica de dichas corporaciones a que se refieren los artículos 194 y siguientes de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en la actualidad, arts. 215 y siguientes del TRLHL)».* Teniendo en cuenta que la LBRL en su artículo 92 bis reserva a funcionarios con habilitación de carácter nacional las funciones de control y fiscalización interna

(16) De acuerdo con estas previsiones se aprobó, con fecha 11 de abril de 2007, por la Comisión para la elaboración de normas técnicas una «Norma técnica sobre colaboración de auditores privados en la realización de auditorías», en la cual se delimitan los requisitos y las responsabilidades de estos profesionales y los efectos de sus actuaciones en los informes a emitir por la IGAE. Dicha norma fue declarada de obligado cumplimiento por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado de 18 de abril de 2007.

de la gestión económico-financiera y presupuestaria de las Corporaciones locales, parece lícito deducir que las competencias de control de las subvenciones otorgadas por la Corporación quedan atribuidas a los funcionarios de la subescala de Intervención-Tesorería o de Secretaría-Intervención que ocupen los correspondientes puestos en la Intervención.

En este sentido, el artículo 4 del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, recoge dentro de las funciones de control interno de la gestión económico-financiera y presupuestaria reservadas a funcionarios con habilitación de carácter nacional, *«el control de subvenciones y ayudas públicas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones».*

Como eventual remedio a la insuficiencia de medios, la LGS previene que las Corporaciones locales podrán contratar auditores privados (DA 4.ª) así como solicitar de la Intervención General de la Administración del Estado la realización de los controles financieros sobre beneficiarios de subvenciones, sujetándose el procedimiento de control, reintegro y el régimen de infracciones y sanciones a lo previsto en esta Ley (DA 2.ª).

b) *Facultades*

Los funcionarios de la IGAE actuantes en los procedimientos de control financiero de subvenciones están revestidos de un conjunto de facultades y sujetos a una serie de deberes que revisten peculiaridades con respecto al ejercicio de la función de control interno sobre entes del sector público como consecuencia de que los sujetos controlados quedan fuera de la jerarquía propia de los Entes públicos.

Una somera consideración de las facultades que la LGS atribuye a los funcionarios encargados del control, cuya concreción examinaremos en el apartado 4.4 siguiente, pone de manifiesto que éstas exceden de las que con carácter general son inherentes a la función pública. Para su efectividad el artículo 47 LGS dispone que, *«en el ejercicio de las funciones de control financiero de subvenciones, serán considerados agentes de la autoridad».* La condición de agentes de la autoridad que se les atribuye implica, de conformidad con el art. 77.5 LPAC, que los hechos constatados que se formalicen en documento público tienen valor probatorio, y supone, con respecto a los particulares sujetos a control, una especial protección penal en casos de atentado, resistencia, desobediencia, falta de respeto y consideración debida (arts. 550 y 556 C. P); y con respecto a las autoridades administrativas y judiciales, un deber de colaborar, de prestarles apoyo y de facilitarles información, con las consiguientes responsabilidades administrativas en caso de negativa.

La protección penal se materializa en tres artículos del Código Penal:

Artículo 550: «Son reos de atentado los que agredieren o, con intimidación grave o violencia, opusieren resistencia grave a la autoridad, a sus agentes o funcionarios públicos, o los acometieren, cuando se hallen en el ejercicio de las funciones de sus cargos o con ocasión de ellas».

Artículo 556. 1. Serán castigados con la pena de prisión de tres meses a un año o multa de seis a dieciocho meses, los que, sin estar comprendidos en el artículo 550, resistieren o desobedecieren gravemente a la autoridad o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, o al personal de seguridad privada, debidamente identificado, que desarrolle actividades de seguridad privada en cooperación y bajo el mando de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad.

2. Los que faltaren al respeto y consideración debida a la autoridad, en el ejercicio de sus funciones, serán castigados con la pena de multa de uno a tres meses.

El segundo de los artículos reproducidos únicamente es aplicable a los agentes de la autoridad, no a los funcionarios públicos. Según la STS de 14 de septiembre de 1989 «la nota distintiva entre la resistencia grave, que constituye el delito de atentado, y la no grave, que constituye el delito de resistencia, radica en el carácter activo de la primera y en el pasivo de la segunda, o sea que deberá reputarse grave cuando vaya acompañado de acometimiento o el empleo de fuerza o intimidación y no grave cuando sea meramente pasiva o inerte, aunque aún en este caso es necesario que sea manifiesta y tenaz». La desobediencia también queda castigada en este artículo.

Ahora bien, el concepto penal de autoridad y funcionario público nos lo brinda el artículo 24 CP; por el contrario, no define la Ley lo que ha de entenderse por agente de la autoridad. A partir de otros textos legales como la LO 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad que, en su artículo 7, atribuye esta condición a sus miembros en el ejercicio de sus funciones; la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la atribuye, en su artículo 142, a los funcionarios que desempeñen funciones de inspección, y de la propia Ley General de Subvenciones parece obligado concluir que el agente de la autoridad es un tipo de funcionario público al que el ordenamiento jurídico brinda una especial protección por la naturaleza de sus funciones. Dicha protección no es personal sino que requiere que se encuentre en el ejercicio de tales funciones o con ocasión de ellas. Según la doctrina penalista el elemento subjetivo del injusto, integrado por el dolo de ofender, denigrar o desconocer el principio de autoridad, «va ínsito en los actos desplegados cuando no constan circunstancias concurrentes que permitan inferir otra motivación ajena a las funciones públicas del ofendido» (STS de 7 de mayo de 1988).

Otra previsión legal que define el ámbito estatutario de los funcionarios controladores es la relativa a la asistencia jurídica que debe prestarle el Servicio Jurídico del Estado siempre que sean objeto de citaciones por algún órgano jurisdiccional, como consecuencia de su participación en actuaciones de control financiero de subvenciones. La medida legal se explica por el riesgo que tienen estos funcionarios de verse envueltos en procesos judiciales, bien en calidad de testigos, como consecuencia del conocimiento de datos y documentos adquirido en el ejercicio de su función, bien en calidad de investigados, como consecuencia de reacciones de quienes puedan sentirse perjudicados por las actuaciones.

c) *Deberes*

El auditor está sujeto a unos deberes comunes a todo funcionario, pero la naturaleza de su función y el carácter inquisitivo de los procedimientos de control ha dado lugar a que la Ley vuelque su atención en alguno de ellos, reforzándolo, por los mayores riesgos que se presentan de que se violen los derechos de los administrados constitucionalmente protegidos. De ahí que el artículo 48 LGS, bajo la rúbrica «deberes del personal controlador» se dedique, prácticamente en su totalidad, a regular el deber de «confidencialidad y secreto» y sus consecuencias. Según el apartado 1 de dicho artículo:

«El personal controlador que realice el control financiero de subvenciones deberá guardar la confidencialidad y el secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su trabajo.»

De la regulación del secreto y sigilo que afecta al auditor, en cuanto funcionario, se ocupa la legislación funcionarial tipificando como infracción administrativa su violación y estableciendo las correspondientes sanciones. Según el artículo 52 del Texto refundido de la Ley del Estatuto del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 15/2015 de 30 de octubre, el funcionario en el desempeño de sus tareas está sujeto al principio de confidencialidad y el artículo 53 establece que los funcionarios *«guardarán secreto de las materias clasificadas u otras cuya difusión esté prohibida legalmente, y mantendrán la debida discreción sobre aquellos asuntos que conozcan por razón de su cargo, sin que puedan hacer uso de la información obtenida para beneficio propio o de terceros, o en perjuicio del interés público»* y el Reglamento de régimen disciplinario de los funcionarios de la Administración del Estado califica como falta muy grave «la publicación o utilización indebida de secretos oficiales así declarados por Ley o clasificados como tales» y como falta grave «no guardar el debido sigilo respecto de los asuntos que se conozcan por razón del cargo, cuando causen perjuicio a la Administración o se utilice en provecho propio». Ahora bien, la finalidad que directamente persigue es más limitada que la de la LGS pues el «secreto» se limita a las materias clasificadas y la «debida discreción» a hacer uso de información en beneficio propio (información

privilegiada) o en perjuicio del interés público. Pero el auditor, en la realización de un control financiero de beneficiarios o entidades colaboradoras, puede tener conocimiento de asuntos o materias de carácter privado de terceros ajenos a la Administración cuya divulgación tienen derecho a impedir, con independencia de que con ello se cause perjuicio o no a la Administración o se obtenga un provecho particular. La finalidad del reproducido precepto de la LGS es precisamente salvar la confidencialidad de estos asuntos, tanto si son formalmente secretos como si se trata de una mera información.

El precepto en cuestión debe ponerse en relación con el delito tipificado en el artículo 417 CP en que se contiene una protección penal de la información, y en el que también cabe incurrir en el ejercicio de la función. Según dicho artículo:

1. *La autoridad o funcionario público que revelare secretos o informaciones de los que tenga conocimiento por razón de su oficio o cargo y que no deban ser divulgados, incurrirá en la pena de multa de doce a dieciocho meses e inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de uno a tres años.*

   Si de la revelación a que se refiere el párrafo anterior resultara grave daño para la causa pública o para tercero, la pena será de prisión de uno a tres años, e inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de tres a cinco años.

2. *Si se tratara de secretos de un particular, las penas serán las de prisión de dos a cuatro años, multa de doce a dieciocho meses, y suspensión de empleo o cargo público por tiempo de uno a tres años.*

Finalmente, hemos de recordar que en otras leyes ajenas a la función pública y al ámbito penal se contienen previsiones conducentes a preservar que se desvele la información de la que conozcan los funcionarios por razón del cargo, las cuales son aplicables al caso. En el artículo 1.247 CC se consideran inhábiles a los efectos de la prueba de testigos «los que están obligados a guardar secreto, por su estado o profesión, en los asuntos relativos a su profesión o estado».

Los fines a los que puede destinarse la información obtenida están tasados en la propia ley: *«Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de sus funciones solo podrán utilizarse para los fines del control y, en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o de delito.» (art. 145 LGP).*

La comunicación de los hechos susceptibles de constituir alguna de las infracciones descritas se hace directamente por el funcionario actuante, salvo en el caso de eventuales responsabilidades penales, donde se realiza a través de la IGAE, tal y como se establece en el artículo 4.2 del RD 2188/1995.

No obstante lo anterior, en el ámbito del control financiero de subvenciones, el artículo 48.2 LGS contiene una regulación especial al prever que *«cuando en la*

práctica de un control financiero el funcionario actuante aprecie que los hechos acreditados en el expediente pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o de responsabilidades contables o penales, lo deberá poner en conocimiento de la Intervención General de la Administración del Estado a efectos de que, si procede, remita lo actuado al órgano competente para la iniciación de los oportunos procedimientos».

4.4 **La sujeción a control y la obligación de colaboración**

La relación con la IGAE por razón del control financiero de subvenciones puede llegar a toda clase de personas, públicas o privadas, entre las cuales se contienen situaciones muy variadas en cuanto al contenido de los correspondientes deberes y a las consecuencias del incumplimiento. La sistemática seguida por la Ley no siempre ha diferenciado adecuadamente esta diversidad de situaciones que, tras un análisis detenido, resultan patentes. Así, se hace necesario distinguir, en primer lugar, entre personas sujetas a control y personas sujetas exclusivamente al deber de colaboración.

Sujetos obligados al control son, ante todo, los beneficiarios y entidades colaboradoras. La obligación de someterse a control por parte de estos sujetos es inherente a su posición en la relación jurídica subvencional y está contemplada de forma expresa en los preceptos que la Ley dedica a regular sus respectivas obligaciones (arts. 14 y 15 LGS). El incumplimiento de dicha obligación puede desencadenar la puesta en marcha de un procedimiento de reintegro y de un procedimiento sancionador.

Pero, aunque el control financiero se ejerce, en principio, sobre los beneficiarios directos y entidades colaboradoras, puede también extenderse, según el artículo 44.5 LGS, a las personas físicas o jurídicas a las que se encuentren asociados los beneficiarios, así como a cualquier otra persona susceptible de presentar un interés en la consecución de los objetivos, en la realización de las actividades, en la ejecución de los proyectos o en la adopción de los comportamientos. Se trata de unos sujetos que, o bien tienen, a todos los efectos, la condición de beneficiarios (los miembros asociados a que se refiere el art. 11) o bien presentan una conexión objetiva con la actividad subvencional (proveedores, subcontratistas, colaboradores, profesionales…). Ahora bien, la situación de estos últimos es bien distinta a la de los primeros, hasta el extremo de que no sería adecuado calificarlos de sujetos al control, sino meros obligados a colaborar. En efecto, en el artículo 49.2 LGS, al regular la iniciación del procedimiento de control financiero, sólo se mencionan los beneficiarios y entidades colaboradoras no los terceros, y de su eventual negativa a colaborar se siguen consecuencias muy distintas con respecto a los sujetos a control. De una parte, no están comprendidos entre los obligados al reintegro, por

cuanto no son perceptores directos de fondos públicos y, de otra, exclusivamente podrán incurrir, por falta de colaboración, en infracción leve, pues no existe base cuantitativa sobre la que aplicar la multa proporcional por infracciones graves o muy graves. Por su diferente naturaleza, el deber de colaboración no requiere de previsión en el plan anual de auditorías y sus modificaciones, al contrario que las actuaciones de control. En suma, el deber de prestar colaboración llega a más sujetos que el deber de someterse a las actuaciones de control, pudiendo llegar, amén de a los propios beneficiarios y entidades colaboradoras, a los terceros relacionados con el objeto de la subvención o su justificación (art. 46 LGS), y las consecuencias de su incumplimiento son de menor entidad que las de los perceptores, situándolos en una distinta situación de sujeción jurídica. Si a ello se añade que la LGS no contempla la imposición de multas coercitivas en caso de que el obligado se niegue a colaborar, nos encontramos con una insuficiencia en orden a la efectividad de los requerimientos de colaboración.

La sujeción a control y la colaboración no es un deber exclusivo de las personas privadas, sino que se extiende respectivamente a todas las entidades del sector público beneficiarias de subvenciones y a las autoridades y jefes de oficinas públicas. No obstante, la sujeción a control de organismos y entes del sector público estatal presenta peculiaridades. La LGS en su disposición adicional 15.ª previó que reglamentariamente se estableciera un régimen simplificado de «justificación, comprobación y control» por aquellos organismos y entes que estuvieran sometidos a control financiero permanente «sin que puedan exigirse otras auditorías o controles adicionales». En desarrollo de esta previsión el art. 82 RLGS (17), además de declarar aplicable el régimen simplificado de justificación sin consideración a la cuantía de la subvención en caso de que la entidad perceptora esté sometida a control financiero, prevé que en el ámbito del control financiero permanente de cada entidad se revisarán los sistemas y procesos de justificación empleados, así como una muestra de las cuentas justificativas presentadas ante los órganos administrativos competentes, todo ello con el alcance que se determine en el plan anual de control financiero. Si en la revisión se observase una falta de concordancia entre las cuentas justificativas presentadas y los registros contables o justificantes que las acreditan, se emitirán informes separados dirigidos a los órganos concedentes de las subvenciones en los que se indicarán tales extremos (18).

---

(17) Sobre la incidencia que en el alcance del art. 82 RLGS produjo la modificación del art. 2.2 LGS véase el cap. VII, apartado 4.1.2 *c)* y cap. XII 2.3.

(18) La Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente, en su disposición 16.ª establece:

«1. *Cuando el plan anual de control financiero permanente incluya actuaciones de control en virtud de lo previsto en el artículo 82 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por*

Con respecto al deber de colaboración el artículo 47.2 LGS dispone que *«las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, así como los jefes o directores de oficinas públicas, organismos autónomos y otros entes de derecho público y quienes, en general, ejerzan funciones públicas o desarrollen su trabajo en dichas entidades deberán prestar la debida colaboración y apoyo a los funciona rios encargados de la realización del control financiero de subvenciones»* (19). El deber de colaboración de las Administraciones públicas, que es recíproco (art. 141 LRJSP), tiene una concreción importante en el de suministro de información a la BDNS regulada en el art. 20 LGS y, en desarrollo de éste, en el Real Decreto 130/2019, de 8 de marzo, por el que se regula la Base de Datos Nacional de Subvenciones y la publicidad de las subvenciones y demás ayudas públicas. La información incluida en la Base de Datos Nacional de Subvenciones tendrá carácter reservado, sin que pueda ser cedida o comunicada a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto la colaboración con las Administraciones Públicas y Autoridades a que se refiere el apartado 5 del art. 20 LGS, en los supuestos y para las finalidades previstas.

Del deber de colaboración no queda exenta la Administración de Justicia. *«Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración, de oficio o a requerimiento de ésta, cuantos datos con trascendencia en la aplicación de subvenciones se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales» (art. 47.3 LGS).* El art. 20.4 LGS dispone que la prohibición de obtener subvenciones prevista en la letra *a)* del apartado 2 del artículo 13, será comunicada a la BDNS por el Tribunal que haya dictado la sentencia; la comunicación deberá concretar las fechas de inicio y finalización de la prohibición recaída; para los casos en que no

---

el que se aprueba el Reglamento de la Ley General de Subvenciones, si se producen las circunstancias a que se refiere el apartado 3 del mencionado artículo, se detallarán en el correspondiente informe de control financiero permanente y, tras su elevación a definitivo, se emitirá un informe separado dirigido al órgano concedente de la subvención en el que se harán constar las diferencias advertidas entre las cuentas justificativas presentadas y los registros contables o justificantes que las acreditan.

2. *Cuando el interventor delegado en un organismo o entidad sometido a control financiero permanente realice la auditoría de cuentas del mencionado organismo o entidad y en su desarrollo se pongan de manifiesto incumplimientos de la legalidad, defectos de gestión o debilidades significativas de control interno que por sus características no tengan cabida en el informe de auditoría de cuentas, deberá incluir tales circunstancias en un informe de control financiero permanente, ajustándose a lo que al respecto señala la norma técnica sobre informes adicionales al de auditoría de cuentas».*

(19) En relación con este precepto ha de tenerse presente el art. 145 LGP que regula los deberes y facultades del personal controlador dependiente de la IGAE, deber de colaboración y asistencia jurídica con una mayor amplitud que la LGS.

sea así, se instrumentará reglamentariamente el sistema para su determinación y registro en la Base de Datos (20).

Circunscribiéndonos al deber que pesa sobre beneficiarios y entidades colaboradoras, así como sobre personas y entidades privadas relacionados con el objeto del control, su obligación podrá consistir, a tenor del artículo 46 LGS, en facilitar cuanta documentación sea requerida en el ejercicio de las funciones colaboradoras así como en soportar y facilitar el ejercicio de las siguientes facultades de las que los funcionarios actuantes están revestidos:

a) *El libre acceso a la documentación objeto de comprobación, incluidos los programas y archivos en soportes informáticos*

La Ley autoriza a acceder a la documentación objeto de comprobación, sin restricciones de ninguna clase, pero no indica cual haya de ser objeto de dicha comprobación. En principio, habrá de entenderse comprendida toda la que específicamente le viene exigida al beneficiario por razón de la subvención obtenida, singularmente la que ha de formar parte de justificación [art. 14.1.*b)* LGS], que normalmente se encontrará en poder de la Administración, o los libros y documentos contables exigidos por la legislación mercantil y sectorial aplicable al beneficiario o por la normativa reguladora [art. 14.1.*f)* LGS] pero, además, el acceso podrá extenderse a cualquier otro documento: *«cuanta documentación sea requerida»,* dice la Ley, con una expresión que ciertamente debería haber sido objeto de alguna matización. La apreciación del interés para el control incumbirá al órgano de control competente para practicarlo, pero en todo caso vendrá condicionado por la necesidad de que tenga una relación con la consecución límites objetivos que derivan la finalidad propia de la subvención concedida (art. 44.5 LGS). A juicio de Sesma Sánchez B. (21) será necesario en todo caso exigir la motivación de la selección de la documentación y su vinculación con el objeto del control (*cfr*. *supra* 4.2).

El RLGS establece, aunque indirectamente, un plazo preclusivo para aportar esta documentación. En efecto, según el artículo 97.2, en los procedimientos de

(20) En relación con este precepto la disposición adicional vigésima cuarta LGS dispone que «el Ministerio de Justicia proporcionará a la Base de Datos Nacional de Subvenciones, estableciendo las medidas de seguridad oportunas, la información referida a las penas y medidas de prohibición de acceso a subvenciones contenida en el Registro Central de Penados y en el Registro Central de Medidas Cautelares, Requisitorias y Sentencias No Firmes, sin que para ello sea preciso requerir la autorización de los interesados. A partir de su puesta en marcha, la obligación impuesta a los Tribunales en el artículo 20.4 será instrumentada a través de esta medida».

(21) Sesma Sánchez, B., «El control financiero de las subvenciones públicas», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas,* coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A., Tirant lo Blanch, 2010, p. 274.

reintegro por incumplimientos del beneficiario (art. 37 LGS), *«no se tendrán en cuenta en el procedimiento hechos, documentos o alegaciones presentados por el sujeto controlado cuando, habiendo podido aportarlos en el control financiero, no lo haya hecho»* añadiendo en el apartado 3 de dicho artículo que *«cuando el control financiero hubiera finalizado como consecuencia de resistencia, excusa, obstrucción o negativa, únicamente serán admisibles alegaciones y documentación tendentes a constatar que tal circunstancia no se produjo durante el control, sin que quepa subsanar la falta de colaboración una vez concluido el control financiero».* El límite temporal, por tanto, vendrá dado indirectamente por la fecha de terminación del control financiero.

b) *El libre acceso a los locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrolle la actividad subvencionada o se permita verificar la realidad y regularidad de las operaciones financiadas con cargo a la subvención*

El libre acceso que reconoce este artículo se limita a los locales y establecimientos que no tengan la condición legal de domicilio cuya inviolabilidad se encuentra constitucionalmente protegida (art. 18.2 CE). Pero no siempre resulta sencilla la delimitación del concepto de domicilio, en particular en lo que se refiere al domicilio de personas jurídicas, respecto de los «locales de negocio». Al analizar el artículo 18.2 CE, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de diferenciar y matizar su alcance, llegando a la conclusión de que debe entenderse como «domicilio» a los efectos constitucionales, el espacio físico «en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima, protegiéndose no sólo el espacio físico en sí mismo considerado, sino también lo que en él hay de emanación de la persona y la esfera privada de ella» (entre otros, auto del Tribunal Constitucional 171/1989 de 3 de abril). De esta definición de domicilio puede deducirse a *contrario sensu* que los establecimientos comerciales, locales, garajes, etc., donde no aparezcan indicios de que una persona desenvuelva en él íntimas actividades, han de considerarse excluidos del concepto a los efectos de la protección constitucional del artículo 18.2 de la Constitución, y por tanto, del requisito de mandamiento judicial para su entrada. Sobre la extensión del concepto de domicilio a las personas jurídicas la STC 54/2015, de 16 de marzo, recuerda que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es extensivo a las personas jurídicas (por todas STC 137/1985, de 17 de octubre), si bien no existe una correlación entre el domicilio establecido por la legislación mercantil y el domicilio constitucionalmente protegido, por ser este último un concepto *«de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo»* (STC 22/1984, de 17 de febrero, entre otras). A su vez, la STC 69/1999, de 26 de abril (FJ 2), ha precisado que las personas jurí-

dicas gozan de una intensidad menor de protección que las personas físicas, por faltar una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario (el referido a la vida personal y familiar), de forma que debe entenderse que *«la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos y otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros».*

Puede entenderse así que, administrativamente, no existe problema en la entrada en un local (que no tenga la consideración de domicilio) para la práctica de las actuaciones de control financiero de subvenciones. No obstante, el vigente Código Penal introdujo un nuevo tipo penal, expresado en su artículo 203, que sanciona la entrada contra la voluntad de su titular en el domicilio de una persona pública o privada, despacho profesional u oficina, o en establecimiento mercantil o local abierto al público, fuera de los horarios de apertura, e incluso, la entrada o mantenimiento en horario de apertura si la misma se efectuaba con violencia o intimidación. Dicha protección penal debe ser matizada, y de hecho ya lo ha sido por el Tribunal Supremo, por ejemplo en su sentencia 1344/1998, de 12 de noviembre de 1998 (RJ 1998/ 8203), en la que estableció, en su fundamento jurídico único, la siguiente doctrina: «La protección penal se activa automáticamente cuando mediante acciones u omisiones se lesiona el bien jurídico protegido o simplemente se le pone en peligro. Ello exige una especial voluntad o intención en el sujeto activo de atacar el bien jurídico que el tipo penal trata de proteger. En los supuestos de entrada en un local de negocios, sólo en casos excepcionales se puede decir que el autor del hecho obra impulsado por el ánimo o propósito de lesionar el derecho a la intimidad (…) Difícilmente se pueden equiparar estos recintos al domicilio de una persona, sea física o jurídica, por lo que lo único que pretende tutelar el legislador es la posible, hipotética y aleatoria parcela de intimidad que pudiera encerrarse o contenerse en el espacio de un establecimiento comercial normalmente destinado a otros fines». Es decir, que el acceso, para que sea penalmente punible, debe tener como finalidad *«examinar la documentación que allí pudiera existir, obtener cualquier tipo de información que pudiera ser relevante desde el punto de vista de los intereses comerciales, descubrir datos personales del titular o de las personas que desarrollen allí sus actividades, etc.»* (STS 231/1999, de 16 de febrero, Sala de lo Penal, Sección 1.ª).

De todo lo anterior se deduce que no se requiere un mandamiento judicial para la entrada en un local o establecimiento para los fines que contempla la LGS. No obstante, hasta tanto se desarrolle reglamentariamente el precepto y se concreten los trámites administrativos, creemos que, ad cautelam, resulta aconsejable

la solicitud de autorización judicial, si la entrada se realiza fuera de horario o contra la voluntad del interesado. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que, aunque se cuente con el consentimiento del interesado, si el acceso se realiza a un local que debía ser considerado como domicilio de la persona jurídica, dicho consentimiento deber ser consciente, libre, no estar viciado y, como señala Sendín Cifuentes(22), ser otorgado por por el titular del órgano de administración o por quien tenga poderes suficientes para ello.

c) *La obtención de copia o la retención de las facturas, documentos equivalentes o sustitutivos y de cualquier otro documento relativo a las operaciones en las que se deduzcan indicios de la incorrecta obtención, disfrute o destino de la subvención*

Esta facultad tiene dos posibles manifestaciones: obtener copia o retener los originales relativos a las operaciones objeto de control. El ejercicio de estas facultades está condicionado a la existencia de indicios de la incorrecta obtención o aplicación de la subvención, es decir, exigen un plus con respecto a la facultad para el acceso a la documentación, pues mientras el acceso la Ley lo califica de «libre», el ejercicio de estas dos facultades queda limitado a operaciones concretas en las que concurran los expresados indicios. Teniendo en cuenta esta exigencia y el marco legal para el ejercicio de esta facultad que establece el artículo 49.5 LGS cabe deducir que la adopción de estas medidas requieren acuerdo motivado de la Intervención General.

d) *El libre acceso a información de las cuentas bancarias en las entidades financieras donde se pueda haber efectuado el cobro de las subvenciones o con cargo a las cuales se puedan haber realizado las disposiciones de los fondos*

Particular importancia tiene esta última facultad, cuya tardía incorporación a la legislación en materia de subvenciones, goza sin embargo de un antiguo respaldo jurisprudencial.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo desestimó por sentencia de 10 de mayo de 1986 recurso de apelación interpuesto por la Asociación AFANDEL, el cual traía su origen en un escrito de la Intervención General de la Administración del Estado mediante el que requirió a dicha asociación para que le remitiese diversos documentos y, entre ellos, los extractos de las cuentas bancarias con motivo de un control financiero de los previstos en el artículo 18 de la entonces vigente Ley General Presupuestaria. AFANDEL se negaba a entregar la referida documentación alegando que constituía una invasión de la intimidad aduciéndose además a

(22) J.L. Sendín Cifuentes: «Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas», *Revista Quincena Fiscal,* núm. 3/2017.

los principios de seguridad jurídica y efectividad de la tutela. El Tribunal Supremo consideró aplicable al caso la doctrina del Tribunal Constitucional que en su STC 110/1984 declaró que la inspección tributaria de las cuentas corrientes no incide en la indicada lesión cuando investiga las cuentas corrientes de los contribuyentes con el fin de comprobar la capacidad tributaria de los mismos, y que si tal criterio –reiterado en el posterior ATC de 23 de julio de 1986– pudo sostenerse para los contribuyentes en general, con mayor razón podrá hacerse en casos como el presente en que se trata de fiscalizar las subvenciones otorgadas por la propia Administración.

Interpuesto recurso de amparo contra la sentencia, el Tribunal Constitucional acuerda su inadmisión por Auto 982/1986, de 19 de noviembre, declarando aplicable al supuesto la doctrina constitucional invocada, bien que con la siguiente matización: «mientras que en los casos contemplados en las resoluciones anteriormente citadas este Tribunal Constitucional consideró que era el artículo 31.1 CE, referente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el que tenía apoyo constitucional la actividad inspectora de la Administración, sería ahora el apartado 2 de ese mismo artículo 31 CE, referente al gasto público, en el que encontraría su fundamento la actividad de control financiero frente a una Entidad perceptora de ayudas o subvenciones públicas. No se da, pues, vulneración del derecho constitucional invocado».

Sin poner en cuestión la constitucionalidad de esta facultad y su necesidad para un eficaz control, hay que reconocer también que la ausencia de límites expresos en su ejercicio (al contrario de lo que ocurre en la Administración tributaria) puede originar no pocos problemas, agravados por la ausencia de reglamentación de este título. Los autores que se han ocupado de la cuestión coinciden en señalar que esta prerrogativa, aun cuando está justificativa, debe respetar ciertos límites, que vienen impuestos por el derecho a la intimidad, o el secreto profesional.

Por último hay que señalar que la cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Intervención General de la Administración del Estado para el ejercicio de sus funciones de control financiero conforme a lo dispuesto en la LGS o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (art. 47.5 LGS); norma que ha sido derogada por la vigente Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

Recordemos, para terminar, que el incumplimiento del deber de colaboración puede arrastrar consecuencias en orden al reintegro de la subvención (art. 37.1 e LGS) [*cfr*. cap. IX, apartado 3.1.*e)*] y sancionadoras (arts. 56 y 58) [*cfr*. cap. XI, apartados 2.5 y 2.6].

4.5 **Procedimiento de control**

Entendido el procedimiento como manifestación de una función pública no cabe duda de que el de control es un verdadero procedimiento, aunque no un proceso, por cuanto al interesado no le asiste el derecho a participar formalmente en él, aunque sí en los de reintegro y sancionadores que, en su caso, desencadene. Para su desarrollo confiere la Ley un elenco de potestades a unos órganos administrativos con las que se corresponde una situación jurídica de sujeción por parte de los particulares, sin perjuicio de que sus derechos hayan de quedar en todo caso garantizados.

Su configuración en la LGS presenta más semejanzas con el procedimiento de inspección tributaria que con los del control a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado –función interventora, control financiero permanente y auditoría pública–, lo que se explica por la necesidad de dotar al personal que ejerce la función de unas facultades que no son necesarias, o no lo son en la misma medida, cuando los controlados son entidades del sector público, sujetas a la jerarquía administrativa o que, cuando menos, actúan bajo la autoridad del poder político. Sin embargo, las diferencias con la inspección son también notables. Su ejercicio se encomienda, no a la Administración gestora, sino a la Administración controladora (en la Administración General del Estado, la Intervención General de la Administración del Estado) que está dotada de plena autonomía no sólo frente al beneficiario sino también frente a la propia Administración concedente. De otra parte, su desenvolvimiento tiene lugar a través de una relación triangular: órgano concedente, órgano de control y beneficiario o entidad colaboradora, lo que le imprime significativas peculiaridades, tanto con relación al procedimiento administrativo común como con respecto al propio control financiero permanente y con respecto a la auditoría pública sobre entidades del sector público. Las diferencias con estos últimos son tan acusadas que la LGP remite para su regulación a la LGS y a la normativa comunitaria, extrayéndola íntegramente de la normativa común de control interno. La LGS ha resuelto los problemas que derivan de esta relación triangular, de una parte, canalizando las consecuencias del principio contradictorio, que informa el ejercicio de la función de control, hacia las relaciones entre la Administración concedente y los beneficiarios, y de otra, mediante el establecimiento de mecanismos específicos para dotar de eficacia las propuestas de los órganos de control, según veremos.

Pese a las similitudes con el procedimiento de inspección tributaria y, en menor medida, con la auditoría pública, la legislación supletoria de la regulación del procedimiento de control financiero contenida en la LGS habrá que buscarla en la LPAC tanto por ser esta la ley reguladora del procedimiento administrativo común como por la remisión del artículo 5 LGS a las restantes normas de Derecho administrativo, expresión dentro de la cual habrá que comprender funda-

mentalmente las normas estructurantes del ordenamiento administrativo. Naturalmente ello no debe ser óbice para la aplicación de la doctrina jurisprudencial creada ante situaciones similares ya resueltas en el ámbito tributario.

a) *Plan anual de auditorías*

La elaboración de un plan de auditorías viene impuesta por el artículo 165 LGP y en él deben incluirse tanto las que corresponda desarrollar directamente al centro como aquellas cuya ejecución deba llevarse a cabo a través de la Intervención General de la Defensa y de la Intervención General de la Seguridad Social. Para la selección de actuaciones se tendrán en cuenta las solicitudes recibidas de entidades u órganos de la Administración del Estado así como las propuestas efectuadas por unidades de la Intervención General de la Administración del Estado, de la Intervención General de la Defensa y de la Intervención General de la Seguridad Social, según prevé la disposición 6.ª de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública. Del plan de auditorías forman parte «*las actuaciones correspondientes a ayudas y subvenciones públicas*».

La inclusión de los controles financieros de subvenciones en el plan es una consecuencia de la imposibilidad de controlar todas las que se otorgan por la Administración, lo que obliga a seleccionar aquellas cuya inclusión venga impuesta por una norma legal y las que vengan aconsejadas por un análisis de riesgos y objetivos, en tanto lo permitan los medios disponibles.

Así pues, la inclusión en dicho plan y sus modificaciones constituye requisito necesario para que pueda iniciarse un control financiero, si bien en evitación de una excesiva rigidez cabe extender el control financiero más allá de lo previsto inicialmente en el plan en los supuestos que se determinen reglamentariamente, que lógicamente deberán ir orientados a atender situaciones graves o imprevistas.

De otra parte, no será necesario incluir en el plan de auditorías y actuaciones de control financiero de la Intervención General de la Administración del Estado, las comprobaciones precisas que soliciten otros Estados miembros de la UE en aplicación de reglamentos comunitarios sobre beneficiarios perceptores de fondos comunitarios (art. 49 LGS).

b) *Iniciación*

El procedimiento de control financiero se inicia siempre de oficio en ejecución del plan de auditorías. La denuncia o petición de los particulares o de otros

órganos de la Administración podrán dar lugar a que la correspondiente actuación se incluya en el plan, pero por sí misma no comporta apertura del procedimiento.

La iniciación de las actuaciones se efectuará mediante su notificación a los obligados al control, beneficiarios y entidades colaboradoras, en la que se indicará la naturaleza y alcance de las actuaciones a desarrollar, la fecha de personación del equipo de control que va a realizarlas, la documentación que en un principio debe ponerse a disposición del mismo y demás elementos que se consideren necesarios. Los beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras deberán ser informados, al inicio de las actuaciones, de sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas. Lo paradójico del precepto es que en ningún momento se definen en la Ley tales derechos.

La iniciación de estas actuaciones será comunicada, igualmente, a los órganos gestores de las subvenciones.

Como efecto del inicio de las actuaciones se producirá la interrupción de los plazos de prescripción del reintegro (art. 39.3 c LGS). Por el contrario, no se interrumpe el plazo de prescripción de infracciones y sanciones (art. 30 LRJSP), pudiendo acogerse los infractores a la exoneración de sanción prevista en el artículo 63.1 LGS si reintegran sin previo requerimiento, aun cuando se hubiera iniciado el control, dado que el procedimiento de control no tiene la naturaleza de «requerimiento» de reintegro, que es el único acto que lo impediría de acuerdo con dicho precepto. Por el contrario, una vez notificada la iniciación del control no cabrá la exención de responsabilidad penal regulada en el artículo 308 CP a tenor de los términos del apartado 6 de dicho artículo.

c) *Desarrollo y suspensión del procedimiento*

El desarrollo de las actuaciones se realizará mediante el empleo de las técnicas de control que resulten adecuadas en función de la mayor o menor amplitud de la comprobación que, a tenor del artículo 44.4 LGS, podrá consistir en:

a) *El examen de registros contables, cuentas o estados financieros y la documentación que los soporte, de beneficiarios y entidades colaboradoras.*

b) *El examen de operaciones individualizadas y concretas relacionadas o que pudieran afectar a las subvenciones concedidas.*

c) *La comprobación de aspectos parciales y concretos de una serie de actos relacionados o que pudieran afectar a las subvenciones concedidas.*

d) *La comprobación material de las inversiones financiadas.*

e) *Las actuaciones concretas de control que deban realizarse conforme con lo que en cada caso establezca la normativa reguladora de la subvención y, en su caso, la resolución de concesión.*

Por el contrario, no se incluye entre las actuaciones propias del control financiero la comprobación de valores que regula el artículo 33 LGS, que queda reservada a los órganos gestores (*cfr*. cap. VIII, apartado 2.3).

La LGS fija en doce meses el plazo para que las actuaciones queden concluidas a contar desde la fecha de notificación a los obligados del inicio de las mismas. Dicho plazo podrá ampliarse hasta en doce meses más, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

– Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad.
– Cuando en el transcurso de las actuaciones se descubra que el beneficiario o entidad colaboradora han ocultado información o documentación esencial para un adecuado desarrollo del control.

A los efectos de este plazo no se computarán las dilaciones imputables al beneficiario o entidad colaboradora, en su caso, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

En lo que respecta a las circunstancias de lugar, las notificaciones se harán en el domicilio de la persona o entidad controlada. Sin embargo, las actuaciones de control podrán tener lugar no solo en el domicilio sino también en *«los locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrolle la actividad subvencionada o se permita verificar la realidad y regularidad de las operaciones financiadas con cargo a la subvención»,* para acceso a los cuales el art. 46 LGS confiere facultades a los órganos de control.

Finalmente, el art. 49.9 LGS ha habilitado a los órganos de control para exigir la comparecencia del beneficiario, de la entidad colaboradora o de cuantos estén sometidos al deber de colaboración, en su domicilio o en las oficinas públicas que se designen al efecto.

A lo largo del desarrollo de las actuaciones pueden ponerse de manifiesto hechos o circunstancias que den lugar a incidentes en la tramitación.

Un primer incidente, contemplado en el artículo 48.2 LGS, se planteará cuando el funcionario actuante aprecie la existencia de hechos que pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o de responsabilidades contables o penales. La comunicación de tales hechos se ha de hacer a los órganos competentes una vez que queden «acreditados en el expediente» y, por tanto, sin esperar a la terminación del control. Dicha comunicación se dirigirá por el funcionario actuante a la IGAE y por ésta, «si procede», al órgano competente.

Por el contrario, las circunstancias que pudieran dar origen a la devolución de las cantidades percibidas por causas distintas a las previstas en el artículo 37, es decir, cuando se aprecie la existencia de acuerdos de concesión supuestamente incursos en causa de invalidez, los hechos se habrán de poner en conocimiento del órgano gestor por los cauces específicos regulados en el artículo 49.3 LGS. A su vez éste no podrá quedar inactivo, sino que deberá informar sobre las medidas adoptadas, pudiendo acordarse la suspensión del procedimiento de control financiero. Las medidas, no especificadas en la Ley, pueden consistir en la iniciación del procedimiento de revisión de oficio así como en la cautelar que proceda, siempre que el órgano concedente asuma el criterio de la intervención. Podrá también acordarse la suspensión del procedimiento de control financiero, acuerdo que competerá adoptar a la IGAE por ser el órgano competente para su tramitación y por la autonomía de que goza en el ejercicio de sus competencias. La suspensión deberá notificarse al beneficiario o entidad colaboradora por el órgano que le hubiera notificado la iniciación de las actuaciones de control.

La finalización de la suspensión, que en todo caso deberá notificarse al beneficiario o entidad colaboradora, se producirá cuando:

a) Una vez adoptadas por el órgano concedente las medidas que, a su juicio, resulten oportunas, las mismas sean comunicadas al órgano de control.

b) Si, transcurridos tres meses desde el acuerdo de suspensión, no se hubiera comunicado la adopción de medidas por parte del órgano gestor.

La expresada suspensión puede encontrar una justificada fundamentación en razones de economía administrativa, pues, si se llega a declarar la invalidez del acuerdo de concesión con la consiguiente obligación de devolver los fondos, carece de objeto comprobar su aplicación. No obstante, el primer motivo que se aduce para que se produzca la finalización de la suspensión hace pensar, más bien, en una medida encaminada a evitar la inactividad de la Administración gestora.

Una incidencia de singular importancia que puede surgir durante el desarrollo de un control es la que deriva del riesgo de desaparición de medios de prueba relativos a la incorrecta obtención, destino o justificación de la subvención percibida. A tal efecto, siempre que surjan indicios de la existencia de tal situación la Intervención General de la Administración del Estado podrá acordar la adopción de las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir la desaparición, destrucción o alteración de las facturas, documentos equivalentes o sustitutivos y de cualquier otro documento relativo a las operaciones en que tales indicios se manifiesten. No se contiene en la Ley una enumeración ni delimitación de posibles medidas cautelares. Para J. del Barco (23) pueden consistir,

(23) Véase J. DEL BARCO FERNÁNDEZ MOLINA: *Colaboración en la obra Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones,* Lex Nova, 2004, p. 438.

además de en la retención de facturas y documentos, en el precinto, depósito o incautación de los bienes cuya adquisición, producción, comercialización o construcción fue objeto de subvención, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate. No parece sin embargo, que algunas de estas medidas tengan suficiente amparo en el precepto ni en la correspondiente facultad que en el artículo 46.1.*c)* se atribuye al personal controlador, que marca como único objeto de las medidas impedir la desaparición o alteración de documentos. En todo caso, las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga y, en ningún caso, se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Consecuentemente es evidente que no deben prolongarse más allá del tiempo necesario para alcanzar su finalidad. Por tanto, deberán levantarse, como máximo, cuando finalice el procedimiento de control, a menos que de resultas del mismo se iniciase un procedimiento sancionador o de reintegro, en cuyo caso deberían ponerse en conocimiento del órgano competente para tramitar el nuevo procedimiento, a fin de pueda adoptar decisión sobre las mismas al amparo del artículo 56 LPAC. El artículo 96.4 RLGS dispone que quedarán automáticamente levantadas las medidas cautelares que se hubieran adoptado en el desarrollo del control financiero si no se iniciara expediente de reintegro en el plazo de un mes desde la emisión del informe.

d) *Finalización*

El procedimiento de control puede terminar de dos formas, que podemos calificar, respectivamente, de terminación normal y anormal.

En su forma normal el control terminará *«con la emisión de los correspondientes informes comprensivos de los hechos puestos de manifiesto y de las conclusiones que de ellos se deriven»* (art. 49.6 LGS).

De una forma anormal el procedimiento terminará cuando se detecten las circunstancias que pudieran dar origen a la devolución de las cantidades percibidas como consecuencia de la invalidez de la concesión. En este caso, si el órgano concedente inicia actuaciones de las que pudiera derivar la declaración de nulidad del acuerdo de concesión, lo comunicará al órgano de control, y ello arrastrará la finalización del procedimiento de control. La finalización del procedimiento de control financiero de subvenciones se producirá mediante resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, en la que se declarará la improcedencia de continuar las actuaciones de control, sin perjuicio de que, una vez recaída resolución, declarando la validez total o parcial del acto de concesión, pudieran volver a iniciarse las actuaciones.

Los informes se notificarán a los beneficiarios o entidades colaboradoras que hayan sido objeto de control, y se remitirá una copia al órgano gestor que concedió la subvención señalando en su caso la necesidad de iniciar expedientes de reintegro y sancionador.

No se concede en la LGS un trámite de alegaciones a beneficiarios o entidades colaboradoras, lo que puede ser interpretado como una reducción de garantías con respecto a la situación anterior a la LGS. Tal apreciación, aunque no deja de tener su fundamento si se piensa que en dichos informes pueden denunciarse infracciones y comportamientos incorrectos de los perceptores, no obstante, la crítica debe ser matizada con dos observaciones: la primera, que no se contempla la publicidad de los informes de control financiero soslayándose así la repercusión social de las eventuales denuncias, y la segunda, que si, como consecuencia de dichos informes, se iniciaran expedientes de reintegro o expedientes sancionadores con los consiguientes efectos perjudiciales para los interesados, en estos procedimientos sí que se concede un trámite de audiencia en el que podrán formular alegaciones y argumentar contra aquellos criterios del informe que hubiera asumido la Administración concedente. A tenor de la exposición de motivos de la Ley lo que se ha pretendido es reducir la carga de formulación de alegaciones a un solo procedimiento. De otra parte, aunque no exista un trámite formal de alegaciones, a lo largo del desarrollo de un control financiero el diálogo con el sujeto controlado es frecuente, de manera que, desde una perspectiva material, la audiencia no se soslaya.

4.6 **Documentación de las actuaciones**

Las actuaciones de control financiero pueden reflejarse en dos clases de documentos: diligencias e informes.

Las diligencias tienen por objeto reflejar hechos relevantes que se pongan de manifiesto en el ejercicio del control. Dentro del término «hechos» deben considerarse incluidas cualesquiera circunstancias de tiempo y lugar, datos, manifestaciones de los interesados, etc., pero no valoraciones del funcionario actuante. Aun cuando no se contiene en la LGS ninguna regulación sobre las formalidades de estos documentos, tarea más propia del desarrollo reglamentario, por su propio carácter y finalidad deberán ser suscritas por el funcionario que las extienda y, en cuanto sea posible, por el tercero al que conciernan las actuaciones.

Los informes de control financiero deberán contener *«los hechos puestos de manifiesto» y «las conclusiones que de ellos se deriven».* Deberán asimismo recoger, en su caso, *«la procedencia de reintegrar la totalidad o parte de la subvención»* y señalar *«la necesidad de iniciar expedientes de reintegro y sancionador».* Ahora bien, junto a este contenido mínimo marcado por la LGS, habrá que atender al desarrollo reglamentario al que competerá fijar el contenido, estructura y requisitos de los mismos. En el Real Decreto 2188/1995, de 28

de diciembre, se contenía una regulación de los informes de control financiero de subvenciones y ayudas públicas, pero ha quedado derogada por la LGS en su disposición derogatoria única, sin que en su lugar se haya dictado aún el Reglamento que la sustituya.

Las diligencias e informes tienen naturaleza de documentos públicos y harán prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario (art. 50.3). Dicha calificación y la consiguiente atribución a los mismos de valor probatorio producirá su efecto natural en los procedimientos de reintegro o sancionadores que se tramiten por irregularidades en la obtención y aplicación de las subvenciones, e incluso en los ulteriores procedimientos judiciales, en su caso, sin necesidad de reiterar la actividad probatoria. Su valor probatorio, sin embargo, no es pleno, pudiendo ser destruido por otros medios, según reconoce expresamente el artículo 77.5 LPAC y la jurisprudencia (STS 8/5/2000). Con respecto a la compatibilidad de la atribución de valor probatorio a los expresados documentos con la presunción de inocencia hay que decir que el tema ha sido estudiado por el TC al conocer del artículo 145.3 de la anterior Ley General Tributaria, que contenía una previsión semejante sobre las actas y diligencias de inspección. Sobre el particular el TC consideró que no hay infracción constitucional siempre que el precepto se interprete en los términos que en la sentencia se indican. A tal efecto, la STC 76/1990, de 26 de abril, señala: *«Ha de excluirse* "a limine" *que el artículo 145.3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción iuris et de iure de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de las Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas o diligencias».*

Ahora bien, como señala Sesma Sánchez B. (24), a partir de la jurisprudencia del TC y del TS en relación con las actas y diligencias de la Inspección de los

(24) Véase «El control financiero de las subvenciones públicas», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A., Tirant lo Blanch, 2010, p. 299.

tributos, «para que gocen del valor probatorio de documentos públicos *deben ser formalizados por funcionarios públicos* –no personal laboral, ni para el caso que nos ocupa, empresas de auditoría privadas subcontratadas por los órganos de control para realizar estas tareas *–con rango de agentes de la autoridad*. Rango que actualmente ostentan los funcionarios de la IGAE pero no así los funcionarios de las Intervenciones Generales de las CCAA y locales– *en un documento formalizado donde con precisión, claridad y explicación se hagan constar los hechos deducidos del control financiero*».

4.7 **Control de los reintegros**

La LGS dedica una especial atención al control del reintegro de las subvenciones a fin de dotar a los informes correspondientes de la necesaria eficacia. La cuestión, sin embargo, trasciende del control sobre perceptores regulado en la LGS para adentrarse en el campo del control de la Administración concedente.

Todo reintegro, tenga su origen en actuaciones de control o en la iniciativa de la Administración concedente, y tanto si deriva de una revisión del acto de concesión como de una de las causas de reintegro del artículo 37, queda sujeto a control. Según el artículo 148 LGP la función interventora tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal (en realidad, a tenor de los siguientes artículos, sólo los de la Administración General del Estado y de sus Organismos autónomos) que den lugar al reconocimiento de derechos y a los ingresos que de ellos deriven. Los acuerdos de reintegro son por tanto actos sujetos a la función interventora. No obstante, el propio artículo añade que la fiscalización previa e intervención de los derechos e ingresos del Tesoro Público podrá sustituirse reglamentariamente por las comprobaciones efectuadas en el ejercicio del control financiero permanente y la auditoría pública. Y esta sustitución se ha llevado a cabo por el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre (arts. 11 y 12). Por tanto, siempre que los expedientes de reintegro comiencen por iniciativa de la Administración concedente su control se llevará a cabo en el marco del control financiero permanente o de las auditorías que se practiquen sobre el correspondiente órgano gestor.

Pero la principal novedad en este punto no se contiene en la LGP sino en la LGS, que se ha ocupado de atribuir unos efectos muy peculiares, y desconocidos en el pasado, a las actuaciones de control sobre perceptores y a los correspondientes informes, cuando en ellos se pone de manifiesto una causa de devolución o reintegro.

En primer lugar, en el supuesto ya contemplado de que en desarrollo del control se apreciara la existencia de circunstancias determinantes de la invalidez del acto de concesión, se pondrán los hechos en conocimiento del órgano concedente de la subvención, que deberá informar sobre las medidas adoptadas, sin perjuicio de que en el marco del control financiero permanente se valoren las correspondientes actuaciones de la Administración gestora en orden a la exigencia de las devoluciones.

El segundo supuesto a considerar son los efectos de los informes de control financiero de subvenciones cuando en el informe emitido por la Intervención General de la Administración del Estado se recoja la procedencia de reintegrar la totalidad o parte de la subvención por alguna de las causas del artículo 37 LGS. La incidencia de dicho informe en la iniciación y tramitación del procedimiento de reintegro se regula en el artículo 51 LGS, desarrollado por los artículos 96 y siguientes del Reglamento, en el cual se contienen mecanismos para garantizar la audiencia de los interesados, que no han tenido ocasión de ser oídos formalmente en el procedimiento de control, de una parte, y para resolver las posibles discrepancias entre la Administración gestora y la intervención, de otra. De las especialidades de tramitación de los reintegros en este segundo supuesto nos ocupamos seguidamente.

4.8 **Procedimiento de reintegro a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado**

Como cuestión previa, que incide tanto en las actuaciones instructoras de la Administración gestora en orden a la constatación de los hechos como en las posibilidades de defensa del interesado, hay que tener presentes unas previsiones reglamentarias que condicionan la tramitación de estos procedimientos. A tenor del artículo 97 RLGS no se tendrán en cuenta en el procedimiento hechos, documentos o alegaciones presentados por el sujeto controlado cuando, habiendo podido aportarlos los interesados en el control financiero, no lo hayan hecho (apartado 1). Las posibilidades de defensa experimentan la máxima limitación en caso de que el control financiero hubiera finalizado como consecuencia de resistencia, excusa, obstrucción o negativa. Cuando esto ocurra únicamente serán admisibles alegaciones y documentación tendentes a constatar que tal circunstancia no se produjo durante el control, sin que quepa subsanar la falta de colaboración una vez concluido el control financiero (apartado 2). Se trata de limitaciones cuya justificación reside en que la pérdida del derecho tiene su origen una actuación culpable del interesado que voluntariamente se negó a colaborar cuando debió hacerlo.

Independientemente de lo indicado la propuesta formulada por la intervención en el correspondiente informe de control de financiero en relación con el inicio del procedimiento va a marcar profundamente toda la tramitación, en especial si surgen discrepancias entre ambos órganos intervinientes: gestor e interventor.

En caso de que no surjan discrepancias la tramitación se ajusta en lo sustancial a lo provenido en los artículos 41 y 42 LGS, estudiados en el capítulo anterior. No obstante, aun este caso, especialidades no faltan. Veámoslas primero para ocuparnos después de los procedimientos incidentales que habrá que poner en marcha para solución de las discrepancias que pudieran presentarse, que complican sobre manera la tramitación.

Una de las formas de iniciación del procedimiento de reintegro que contempla el artículo 42.2 LGS es precisamente que el acuerdo se adopte «a consecuencia del informe de control financiero». Pues bien, cuando en el informe de la IGAE se hubiera propuesto el inicio del procedimiento de reintegro, por haberse puesto de manifiesto la concurrencia de alguna de las causas de reintegro previstas en el artículo 37 LGS, si existe conformidad del órgano gestor, éste deberá acordar, con base en el referido informe, el inicio del expediente de reintegro, notificándolo así al beneficiario o entidad colaboradora, que dispondrá de quince días para alegar cuanto considere conveniente en su defensa, si bien con las limitaciones antes indicadas.

El acuerdo de inicio deberá adoptarse en el plazo de dos meses desde que se reciba el informe y deberá trasladar el contenido de la propuesta de inicio de reintegro formulada por la Intervención General de la Administración del Estado.

El acuerdo será notificado al beneficiario o a la entidad colaboradora y comunicado a la Intervención General de la Administración del Estado.

Las alegaciones del interesado se presentan ante el gestor. En caso de que no se formulen, el órgano competente podrá, sin más trámite, resolver el procedimiento de reintegro, en los mismos términos contenidos en el acuerdo de inicio y sin necesidad de dar traslado a la Intervención General de la Administración del Estado para informe de reintegro (art. 98.1 RLGS). En caso de formulación, el órgano gestor deberá expresar su opinión, indicando cuál es a su parecer el importe exigible de reintegro, y señalando las causas por las que se separa, en su caso, del importe inicialmente exigido (art. 98.2 RLGS).

Las alegaciones presentadas por el beneficiario y el parecer del órgano gestor serán examinados por el órgano que ha emitido el informe de control financiero de subvenciones y darán lugar a la emisión del «informe de reintegro». El informe, que deberá ser emitido en el plazo de un mes desde la recepción completa de la documentación, tomará como punto de partida el informe de control financiero o, en su caso, la resolución de la discrepancia manifestada, valorará las

alegaciones y el parecer del órgano gestor y concluirá concretando el importe de reintegro a exigir (art. 99 RLGS).

La propuesta de resolución deberá trasladar el contenido del informe de reintegro, sin perjuicio de la posibilidad de plantear discrepancia cuando el órgano gestor no comparta el criterio recogido en el informe de reintegro, con carácter previo a la resolución.

El régimen de resolución del procedimiento de reintegro se ajustará a lo previsto en los artículos 41 y 42 de la Ley General de Subvenciones.

Una vez recaída resolución, y simultáneamente a su notificación al interesado, el órgano gestor dará traslado de la misma a la Intervención General de la Administración del Estado, a través del órgano controlador correspondiente.

Junto a la situación en la que se da plena conformidad entre gestor e interventor, la Ley contempla la aludida posibilidad de que surja discrepancia entre ambos órganos en dos momentos: en el de inicio del expediente de reintegro o en el de formular la propuesta de resolución que pone fin al mismo. En ambos casos se abrirá un procedimiento incidental con la finalidad de resolverla, que se desarrollará internamente sin participación del perceptor, de tal manera que para éste la voz de la Administración será única.

En el primer caso, en lugar de iniciar el expediente de reintegro, el órgano gestor discrepante deberá manifestar su disconformidad a la IGAE en el plazo de dos meses a partir de la recepción del informe de control financiero, que deberá ser motivada. A la vista de la comunicación del gestor, la Intervención General de la Administración del Estado prevé el RLGS que la IGAE podrá emitir *informe de actuación* dirigido al titular del departamento del que dependa o esté adscrito el órgano gestor de la subvención, del que dará traslado asimismo a dicho órgano. Los informes de actuación se regulaban en el artículo 161 LGP y en la actualidad han sido suprimidos. Por tanto no cabrá emitir informes de esta naturaleza. No obstante, parece obvio que la obligación de informar expresando su criterio subsiste aunque el informe emitido no pueda ser calificado de informe de actuación.

El titular del Departamento, una vez recibido dicho informe, manifestará a la Intervención General de la Administración del Estado, en el plazo máximo de dos meses, su conformidad o disconformidad con el contenido del mismo. La conformidad con el informe vinculará al órgano gestor para la incoación del expediente de reintegro. En caso de disconformidad quedará expedito el camino para que por ésta se eleve, a través del Ministro de Hacienda, el referido informe a la consideración bien del Consejo de Ministros, cuando la disconformidad se refiera a un importe superior a 12 millones de euros, bien a la Comisión Delega-

da del Gobierno para Asuntos Económicos, en el resto de los casos. El informe de la IGAE actúa a modo de contrapropuesta a la vista de la cual se decidirá por el que corresponda de estos órganos resolviendo la discrepancia. A diferencia del cauce para solución de discrepancias establecido en la LGP en el presente caso la decisión sobre la elevación del asunto al Consejo de Ministros no es del gestor sino de la intervención.

El segundo supuesto de discrepancia, que se plantea cuando el órgano gestor no acepte el criterio de la intervención contenido en el informe de reintegro, se resuelve con arreglo al cauce establecido en el artículo 155 LGP (25). En consecuencia, con carácter previo a la propuesta de resolución, el gestor que no acepte el sentido del informe de reintegro planteará discrepancia que habrá de ser resuelta por el Consejo de Ministros, cuando la disconformidad se refiera a importe superior a 12.000.000 euros, o por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos en el resto de los casos.

La resolución que se adopte por el Consejo de Ministros o por la Comisión Delegada determinará la continuación de la tramitación ajustándose a lo decidido en la misma, pues será obligatoria para ambos órganos.

Una última cuestión relacionada con la actuación del órgano de control que la ley afronta es la de las consecuencias que derivan de la omisión del preceptivo

---

(25) El artículo 155 LGP es del tenor siguiente: *Cuando el órgano gestor no acepte el reparo formulado, planteará a la Intervención General de la Administración del Estado por conducto de la Subsecretaría del departamento, en caso de ministerios y a través de los presidentes o directores de los organismos o entidades en los demás casos, discrepancia motivada por escrito, con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio. Planteada la discrepancia se procederá de la siguiente forma:*

a) *En los casos en que haya sido formulado el reparo por una intervención delegada corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado conocer la discrepancia, siendo su resolución obligatoria para aquélla.*
No obstante lo anterior, cuando el reparo haya sido formulado por una intervención Delegada en centros, dependencias y organismos del Ministerio de Defensa, o en las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, corresponderá conocer de la discrepancia a la Intervención General de la Defensa y a la Intervención General de la Seguridad Social, respectivamente, haciendo constar su criterio que será vinculante para aquélla. Cuando el reparo haya sido formulado por la Intervención General de la Defensa o por la Intervención General de la Seguridad Social o éstas hayan confirmado el de una intervención delegada, subsistiendo la discrepancia, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado resolver la misma, siendo su resolución obligatoria para aquéllas.

b) *Cuando el reparo haya sido formulado por la Intervención General de la Administración del Estado o este centro directivo haya confirmado el de otra Intervención General o delegada, subsistiendo la discrepancia, corresponderá al Consejo de Ministros adoptar resolución definitiva.*

trámite de intervención. A tal efecto, dispone que la formulación de la resolución del procedimiento de reintegro con omisión del trámite dará lugar a la anulabilidad de dicha resolución, que podrá ser convalidada mediante acuerdo del Consejo de Ministros, que será también competente para su revisión de oficio. Con respecto a la regulación de la omisión de fiscalización regulada en el artículo 156 LGP, la contenida en la LGS (art. 51.5) presenta diferencias que, en parte, derivan de que la primera se sitúa en el ámbito del gasto mientras que la segunda se sitúa en el del ingreso. Por tanto, ciertas medidas previstas en aquélla, como la suspensión del procedimiento de gestión presupuestaria, no sería razonable aplicarlas, ya que suspender cautelarmente un pago no perjudica al Tesoro, mientras que sí le perjudicaría la suspensión de un ingreso, amén de que la omisión en este supuesto sería más difícil de detectar que en el caso del pago de una obligación, que está sujeta a fiscalización en todas sus fases. Sin embargo, la LGS determina los efectos de la irregularidad sobre el acto administrativo que la LGP no contempla explícitamente: anulabilidad del acto y atribución al Consejo de Ministros la competencia para la revisión de oficio.

A los referidos efectos, la Intervención General de la Administración del Estado elevará al Consejo de Ministros, a través del Ministro de Hacienda, informe relativo a las resoluciones de reintegro incursas en la citada causa de anulabilidad de que tuviera conocimiento.

5. EL CONTROL DE LOS FONDOS COMUNITARIOS Y LA LEGISLACIÓN DE SUBVENCIONES

En los últimos años se ha acentuado extraordinariamente la preocupación por el control de los fondos comunitarios. Lo que se persigue es asegurar tanto la regularidad en su manejo como una gestión ajustada a los principios de buena gestión financiera.

El artículo 325 TFUE establece que a Unión y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión. Además de los Tratados, entre la normativa comunitaria de carácter general, hay que señalar el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas de 1995, que trata de establecer los principios que deben tener en cuenta los Estados miembros en su legislación penal para proteger los intereses de la Comunidad y el Reglamento (CE, EURATOM) núm. 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, rela-

tivo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, que se ocupa de los controles, medidas y sanciones administrativas necesarios para garantizar el cumplimiento y aplicación del Derecho comunitario, estableciendo una serie de principios aplicables tanto a los ingresos como a los gastos. Dicha normativa se completa con la reguladora de la Oficina Europea de la Lucha contra el Fraude (OLAF), que investiga la corrupción y faltas graves en las instituciones de la Unión Europea (UE), y el fraude al presupuesto de la UE; así como con la de carácter sectorial aplicable a las ayudas a la agricultura y a los Fondos estructurales y Fondo de cohesión.

La gestión de los fondos comunitarios, cuando se efectúa en exclusiva por los órganos comunitarios, sólo está sujeta a sus propios mecanismos de control; por el contrario, cuando en la ejecución de las políticas comunitarias, participan tanto la Comisión como las Administraciones nacionales, la gestión está sometida a un sistema múltiple de control. Y esto constituye el supuesto normal, dado que el presupuesto de la Comunidad es básicamente un presupuesto de transferencias, en el que más del 80 por 100 de los fondos son gestionados por las Administraciones de los Estados miembros. Cada una de estas Administraciones tiene sus propios órganos de control a los que compete asegurar que su gestión financiera se ajuste a la Ley y a los principios de buena gestión financiera.

Como ha señalado Fabra Vallés (26) el sistema debe articularse en torno a los diferentes niveles territoriales:

– europeo, como el propio Tribunal de Cuentas, el Servicio de Auditoría Interna de la Comisión o la Oficina de Lucha contra el Fraude (OLAF);

– nacional, como el Tribunal de Cuentas del Estado o la Intervención General, y

– autonómico, como los Órganos de Control Externo (OCEX) o las Intervenciones de las Comunidades Autónomas.

El deber de los Estados de adoptar las mismas medidas para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión que las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros (art. 325.2 TFUE) se ha traducido en la extensión a los fondos comunitarios del sistema nacional de control de los fondos públicos, en sus dos modalidades de control externo e interno. Pero a este hecho hay que añadir dos consideraciones a los efectos que aquí nos interesan: la primera es que el control de las subvenciones públicas en el Derecho financiero interno está sujeta a normas específicas, que se apartan parcialmente de las que rigen para los demás gastos públicos, y la segunda que la normativa comunitaria, de forma explícita unas veces, e implícita otras,

(26) Véase Fabra Vallés: «El Tribunal de Cuentas europeo y el Tribunal de Cuentas de España», en *Revista Española de Control Externo,* núm. 12/2002.

obliga a implantar determinados controles adicionales sobre las ayudas financiadas con fondos de la UE de tal manera que los Estados miembros deben de vigilar que la gestión y aplicación de los fondos comunitarios se desarrolle correctamente aunque no hicieran lo mismo con respecto a sus propias subvenciones (27).

Por regla general, la primera responsabilidad del control financiero de los fondos comunitarios es de los Estados miembros, dado que la gestión ha sido descentralizada a favor de los mismos. Por lo que se refiere al control interno, único del que se ocupa la LGS, esta Ley, en aplicación del principio de igualdad de trato en el control y en el régimen sancionador, establece que *el control financiero de subvenciones se ejercerá respecto de beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras por razón de las subvenciones de la Administración General del Estado y organismos y entidades vinculados o dependientes de aquélla, otorgadas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a los fondos de la Unión Europea* (art. 44) Por tanto los órganos de control serán los mismos a los que competa el control financiero de los perceptores de subvenciones que otorgue cada Administración con cargo a sus propios recursos, sin perjuicio de las especialidades del FEAGA, pues el control financiero de unas y otras se regula conjuntamente. En relación con los controles incluidos en el Plan anual de control del FEAGA prevé la LGS que se realizarán por la propia Intervención General, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (restituciones a la exportación) y por los órganos de control interno de las Comunidades Autónomas, de acuerdo con sus respectivas competencias.

Pero la LGS no se ha limitado a asimilar el control de las subvenciones percibidas con cargo a fondos comunitarios al que rige para las percibidas con cargo a recursos nacionales sino que ha establecido normas sobre control de fondos comunitarios extendiendo su ámbito de aplicación más allá de la actividad subvencional. En la regulación cabe apreciar los planos de coordinación, planificación y ejecución de controles.

El protagonismo en la materia se le asigna a la IGAE, si bien comparte sus competencias con los otros órganos de control interno.

La función de coordinación que se encomienda a la IGAE tiene dos vertientes: mantener las relaciones necesarias con los órganos correspondientes de la Comisión Europea y con los de las Administraciones Públicas españolas (art. 45.2 LGS).

---

(27) Según el artículo 8 del Reglamento (CE, EURATOM 2988/95) «los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar la regularidad y veracidad de las operaciones en las que se comprometan los intereses financieros de la Comunidad».

Esta coordinación tiene su manifestación concreta en las relaciones que se establecen con los órganos de control nacionales y con las intervenciones de las Comunidades Autónomas u órganos equivalentes de control interno en orden a la elaboración de los planes de control de los distintos fondos así como en el desarrollo de las funciones específicas que les competen respecto de los distintos Fondos previstas en los Reglamentos comunitarios.

En el ámbito de los fondos estructurales *«la Intervención General de la Administración del Estado coordinará con los órganos de control interno de las Administraciones de las comunidades autónomas la elaboración del Plan de control de fondos estructurales que anualmente deban acometer dentro de su ámbito de competencia»* (DA 2.ª LGS).

En el segundo plano, el de la planificación, la Intervención General de la Administración del Estado confecciona un Plan anual de auditorías, en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 165 de la LGP, del que forma parte el plan de control de los fondos procedentes de la Unión Europea. La LGS se ocupa específicamente de la cuestión disponiendo que la Intervención General de la Administración del Estado, elaborará los planes anuales de control del FEAGA en el que se incluirán los controles a realizar por la propia Intervención General, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos de control interno de las Comunidades Autónoma (DA 2.ª y art. 45.2 LGS) así como el Plan de control de fondos estructurales que anualmente deban acometer dentro de su ámbito de competencia.

El tercer plano, el de la ejecución de los controles, presenta dos vertientes diferenciadas: competencias para llevar a cabo los controles y procedimientos de control.

Las competencias para el ejercicio del control interno sobre los recursos de origen comunitario una vez que se integran en el Tesoro y en el Presupuesto de una Administración española competen a su respectiva Intervención u órgano equivalente de control (art. 41.3 LGS).

Aun cuando de suyo el objeto propio de la LGS son las subvenciones y su control, tanto la Ley como el Reglamento contienen normas aplicables a los fondos comunitarios, aun cuando no se materialicen en subvenciones que permiten salvar la laguna. Sobre este control el artículo 45.4 LGS dispone:

«Los órganos de control de las Administraciones públicas, en aplicación de la normativa comunitaria, podrán llevar a cabo, además, controles y verificacio nes de los procedimientos de gestión de los distintos órganos gestores que inter vengan en la concesión y gestión y pago de las ayudas cofinanciadas con fondos europeos que permitan garantizar la correcta gestión financiera de los fondos europeos.»

En la medida en que el control recaiga sobre la Administración del Estado y sociedades del sector público estatal, el precepto reproducido se complementa con lo dispuesto en la DA 7.ª del RLGS en el cual se desarrolla ampliamente el procedimiento a seguir en estos controles, sin perjuicio de lo que pudieran establecer las disposiciones comunitarias. Por tanto, la aplicación en los mismos de las previsiones de este título de la LGS, a las que se refiere la DA 7.ª RLGS que los regula, deriva más bien de la remisión que hace la propia disposición reglamentaria que de su objeto, que es ajeno a la regulación del control financiero por LGS. Ciertamente, en líneas generales el procedimiento que establece la disposición reglamentaria citada es una adaptación del procedimiento de control financiero de subvenciones, pero tampoco está exento de peculiaridades. Las más significativas se dan en la tramitación del borrador de informe de control, en los destinatarios, y en la tramitación a seguir en caso de que se detecten causas de reintegro (28).

Finalmente, a tenor del art. 11 del Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacien-

(28) La disposición adicional séptima del RLGS, bajo el epígrafe «Control financiero sobre las ayudas de la Unión Europea y seguimiento de sus resultados» establece:

1. *El control de los fondos europeos que realice la Intervención General de la Administración del Estado como Autoridad de Auditoría, como miembro de un Grupo de Auditores o como Órgano de Control se ejercerá de acuerdo con lo establecido en la normativa comunitaria y en los términos previstos en la presente disposición.*
   Por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado se aprobará anualmente el Plan de Control de Fondos Europeos que contendrá las auditorías de operaciones, las auditorías de sistemas de gestión y control y otras actuaciones de control cuya ejecución corresponda a la Intervención General de la Administración del Estado.
2. *Los funcionarios de la Intervención General de la Administración del Estado, en el ejercicio de las funciones de control de fondos europeos, dispondrán de las facultades y de los deberes establecidos en los artículos 47 y 48 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre.*
3. *Los órganos, organismos, entidades o beneficiarios en general objeto de control, así como los terceros relacionados con el objeto del mismo, estarán obligados a prestar colaboración y facilitar cuanta documentación sea requerida en el ejercicio de las funciones de control de fondos europeos que corresponden a la Intervención General de la Administración del Estado, a cuyo fin los funcionarios designados para el control tendrán las facultades previstas en el apartado 1 del artículo 46 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, y en la normativa sobre control interno de la Administración del Estado.*
4. *Las actuaciones de control podrán documentarse en diligencias e informes, en los términos que establece el apartado 1 del artículo 50 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre.*

da entran dentro del ámbito de actuaciones de la IGAE, aquellas derivadas del

---

5. *El órgano que haya realizado el control emitirá borrador de informe que se enviará al órgano controlado para que, en el plazo de diez días hábiles desde la recepción del informe, formule las alegaciones que estime oportunas. Simultáneamente, el órgano de control remitirá el citado borrador a la Autoridad de Gestión o Autoridad Responsable y a la Autoridad de Certificación del Fondo para su conocimiento y, en su caso, para que formule las consideraciones que estime oportunas en el mismo plazo.*
   Los informes de auditorías de operaciones, en cuyas conclusiones no se contengan deficiencias o irregularidades, podrán emitirse directamente sin necesidad de emitir y enviar a alegaciones el borrador de informe.
6. *Transcurrido el plazo de alegaciones, el órgano de control emitirá el informe. Si no se hubieran recibido alegaciones u observaciones en el plazo señalado para ello, el borrador de informe se elevará definitivamente a informe.*
7. *El borrador de informe y el informe se ajustarán al modelo y procedimiento de tramitación que se establezca por la Intervención General de la Administración del Estado.*
8. *Los informes de auditoría serán remitidos por el órgano de control a los siguientes destinatarios:*
   a) *Al órgano controlado.*
   b) *A la Autoridad de Gestión o Autoridad Responsable.*
   c) *A la Autoridad de Certificación.*
9. *En el control de los Fondos Europeos que financien subvenciones y ayudas nacionales, se procederá del siguiente modo:*
   a) *Si en el desarrollo del control se determina la existencia de circunstancias que pudieran dar origen a la nulidad o anulación del acto de concesión de la subvención, se comunicará tan pronto como se conozca al órgano concedente de la subvención para que proceda según lo establecido en el artículo 36 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre.*
   b) *Si como resultado del control, se detectara la existencia de una causa de reintegro de acuerdo con lo establecido en el artículo 37 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, el órgano de control comunicará esta circunstancia al órgano concedente de la subvención para que evalúe y, en su caso, exija el reintegro que corresponda, según el procedimiento previsto en el artículo 42 de la Ley; a estos efectos no será de aplicación lo establecido en el artículo 51 de la citada Ley.*

   La Intervención General de la Administración del Estado efectuará el control de las actuaciones realizadas por el órgano concedente mediante el ejercicio de la modalidad de control que en cada caso proceda, en atención a la naturaleza del órgano concedente, de la irregularidad advertida y de la situación procesal en que se encuentre la subvención examinada.
10. *En el caso de que los hechos acreditados pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables o penales o constituir otro tipo de infracciones administrativas, se actuará conforme a lo establecido en el artículo 4.2 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.*

ejercicio del control de los fondos europeos, en particular las previstas en el artículo 72 del Reglamento (UE) 1303/2013, de 17 de diciembre de 2013, en lo que se refiere al ejercicio de las funciones de autoridad de auditoría en aquellos programas en los que la IGAE tenga tal condición (29).

Asimismo hay que señalar las funciones que atribuye a la IGAE el artículo 21 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia(30).

---

11. *La Intervención General de la Administración del Estado podrá celebrar convenios con las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía para garantizar el ejercicio de las funciones asignadas a la Autoridad de Auditoría en los plazos previstos en los reglamentos de la Unión Europea.*
12. *El Interventor General de la Administración del Estado podrá dictar las resoluciones y circulares necesarias para el desarrollo de la presente disposición adicional.*

(29) La gestión de los Programas Operativos (PO) se lleva a cabo siguiendo las normas establecidas en la normativa comunitaria. Según el *Reglamento (UE) n.ª 1303/2013 del Parlamento y del Consejo de 17 de diciembre de 2013 por el que se establecen disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión, al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y por el que se establecen disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca*, cada PO debe contar con una Autoridad de Gestión, una Autoridad de Certificación y una Autoridad de Auditoría, nacional, regional o local, funcionalmente independiente para cada programa operativo. Además, se podrán designar uno o varios organismos intermedios para llevar a cabo las tareas asignadas a cada una de estas autoridades.

La autoridad auditora es responsable de las auditorías de las operaciones. Para garantizar que el alcance y la eficacia de las auditorías son los adecuados y que estas auditorías se realizan con arreglo a las mismas normas en todos los Estados miembros, el Reglamento delegado (UE) de la Comisión de 3 de marzo de 2014 que complementa el Reglamento (UE) n.º 1303/2013 determina las condiciones que han de cumplir.

(30) 1. La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) tendrá a su cargo el ejercicio de las funciones y competencias que le atribuye la normativa europea a la autoridad de control del Instrumento Europeo de Recuperación.

2. En particular, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado las actuaciones derivadas del diseño y ejercicio del control de los fondos que se exijan por la normativa europea, asumiendo la coordinación de los controles asignados a cualquiera otro órgano de control estatal, autonómico o local, así como el ejercicio de las relaciones con las Instituciones Comunitarias y Nacionales para asegurar un sistema de control eficaz y eficiente. La IGAE, para el ejercicio de estas funciones adicionales a sus funciones como Autoridad de auditoría en materia de fondos estructurales, tendrá libertad de acceso a los sistemas de información de las entidades públicas estatales que participen en la gestión de fondos europeos para garantizar la evaluación continuada de las operaciones, así como a cualquier otro registro en el que se reflejen actuaciones de ejecución de fondos europeos. Cualquier entidad pública

Por último, hay que subrayar la creación por el Real Decreto 802/2014, de 19 de septiembre, del Servicio Nacional de Coordinación Antifraude, adscrito a la Intervención General de la Administración del Estado, a la que corresponde la coordinación de las acciones encaminadas a proteger los intereses financieros de la Unión Europea contra el fraude Este Servicio tiene por finalidad canalizar las relaciones de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) con todas las autoridades nacionales con competencias en la materia y viene exigida por el art. 3.4 Reglamento (UE, Euratom) N.º 883/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de septiembre de 2013, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF). A este Servicio compete facilitar la coordinación e intercambio de información efectivos con la OLAF. Actúa como interlocutor único de las relaciones entre OLAF y las instituciones y órganos implicados en la gestión.

6. CONTROL EXTERNO DE LAS SUBVENCIONES

6.1 **Significado actual del control externo**

El control externo de la actividad financiera en nuestro país se encomienda por la Constitución (art. 136) al Tribunal de Cuentas, cuyas competencias se extienden a todo el sector público estatal, autonómico y local. Tal función no se le atribuye con exclusividad. En efecto, la fiscalización externa de la actividad financiera del sector público estatal es competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas; por el contrario, no es el único órgano fiscalizador respecto de los sectores autonómico y local. Las Comunidades Autónomas han ido creando progresivamente órganos de control externo dentro de su ámbito territorial, que comparten con aquél la actividad fiscalizadora, sin perjuicio de la condición de «supremo» que le atribuye el artículo 136 CE. Pese a ciertas peculiaridades que pueden existir en las leyes reguladoras de cada uno de dichos órganos, puede afirmarse que a todos ellos se atribuyen directa o indirectamente competencias para la fiscalización de

---

o privada quedará obligada a facilitar la información que en el ejercicio de estas funciones le sea solicitada.

3. Por su parte, el Servicio Nacional de Coordinación Antifraude, en el ejercicio de sus funciones para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea frente al fraude, la corrupción o cualquier otra actividad ilegal, promoverá las labores de prevención, detección e investigación del fraude que sean precisas, manteniendo a estos efectos las relaciones necesarias con los órganos de gestión y control.

4. La autoridad de control será dotada de los recursos personales y materiales necesarios para el correcto ejercicio de sus funciones.

subvenciones, quedando, por el contrario, reservada al Tribunal de Cuentas la jurisdicción contable, de la que nos ocuparemos en un capítulo posterior.

Dada la similitud de contenido entre la legislación del Tribunal de Cuentas y la de los OCEX, la fiscalización de subvenciones plantea problemas análogos en todos los casos, sin perjuicio de la necesidad de aplicar medidas de coordinación, para evitar duplicidad de actuaciones, a que se refiere el artículo 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu).

La fiscalización externa de subvenciones tiene mucho que ver con el control financiero sobre beneficiarios a cargo de las intervenciones. De hecho los mecanismos de control de esta actividad en su vertiente técnica son prácticamente los mismos, cualquiera que sea el órgano controlador. Lo que singularizada a estos órganos es su dependencia de los Parlamentos. Dicha dependencia confiere al control una perspectiva distinta, en la medida en que se refuerza su independencia respecto de los entes fiscalizados y asume una función de órgano auxiliar del Parlamento. La materialización del auxilio se manifiesta en la remisión de los resultados de fiscalización, que servirán de soporte técnico para que por las Cámaras se ejerza el control parlamentario, que es un control eminentemente político. El Parlamento, por su parte, aprueba el programa anual de fiscalizaciones y puede solicitar la práctica de fiscalizaciones concretas.

En vista de ello, para no incurrir en reiteraciones innecesarias, dirigiremos nuestra atención particularmente hacia aquellos aspectos que son específicos del control externo y hacia la incidencia que la Ley General de Subvenciones ha tenido sobre su ejercicio, pese a que sólo se ha ocupado de forma esporádica del control externo. Por el contrario, no entraremos en los aspectos generales del sistema de control externo, más que en la medida necesaria para entender el control sobre subvenciones (31).

6.2 **Fiscalización de las subvenciones**

a) *Ámbito subjetivo*

La primera cuestión a abordar es en qué medida están sometidos a fiscalización los beneficiarios de subvenciones y las entidades colaboradoras.

Según el artículo 136.1 CE *«el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector*

(31) De los aspectos generales nos hemos ocupado en el capítulo 24 de la obra: «Régimen jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control», *Boletín Oficial del Estado,* 2018, al que remitimos al lector interesado.

público». En desarrollo y aplicación de dicho precepto Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu) en su artículo 4.1 enumera los entes que integran el sector público (Administración del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales, Seguridad Social, Organismos autónomos y empresas públicas). Las dudas que pudieran surgir sobre la sujeción a control de los perceptores de subvenciones, como consecuencia del hecho de que no pertenecen o no tienen por qué pertenecer al sector público, queda zanjada en el apartado 2 del citado artículo a tenor del cual: *«Al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.»*

A partir de dicho precepto queda claramente delimitado el ámbito subjetivo del control del Tribunal sobre las subvenciones. Por una parte, podrán ser fiscalizados los órganos concedentes, en cuanto pertenecen al sector público, y, por otra, los perceptores de las ayudas. Incluso en ciertos casos pueden concurrir ambas causas de sujeción, como en las empresas públicas subvencionadas.

Por su parte, y en coherencia con la legislación del Tribunal, la LGS establece que la competencia para el ejercicio del control financiero de subvenciones corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado, sin perjuicio de las funciones que la Constitución y las Leyes atribuyan al Tribunal de Cuentas (art. 44.3).

b) *Ámbito objetivo*

A la vista de los preceptos legales citados en el párrafo anterior puede afirmarse que el deber de someterse a las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas se extiende a todos los destinatarios de las subvenciones y ayudas y no presenta ninguna restricción de índole subjetiva. Cuestión distinta, ya planteada en relación con el control interno, es la de si la fiscalización del Tribunal puede extenderse a todas las operaciones del perceptor o sólo a la actividad, proyecto o programa subvencionado. En realidad, la respuesta no difiere de la dada allí, si bien encuentra una fundamentación propia. En efecto, el criterio en este caso viene dado por el artículo 38 LFTCu cuando dispone que el examen de las cuentas que deban rendir los perceptores *«se extenderá tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para las que fueron concedidas como a los resultados».* Se deduce de ello que la fiscalización sólo puede llegar a estos dos aspectos, aplicación de los fondos y resultados obtenidos, sin que queden sujetos a verificación otros ajenos a los mencionados, aun cuando puedan ser fiscalizables si los perceptores pertenecen al sector público.

c) *Procedimientos de fiscalización de subvenciones. Coordinación con otros controles*

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas se remitió en materia de procedimientos a la Ley de Funcionamiento sin perjuicio de establecer la supletoriedad de la Ley de Procedimiento Administrativo, en la actualidad LPAC. La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas regula cinco procedimientos estableciendo que podrán utilizarse cualesquiera otros que resulten adecuados al cumplimiento de su función. En rigor, más que procedimientos distintos se trata de especialidades por razón de la materia sobre la que recae la actividad fiscalizadora, es decir, por razón de las peculiaridades de las áreas de gestión financiera que deben ser fiscalizadas. La LFTCu declara igualmente la supletoriedad de la Ley de Procedimiento Administrativo, excepto las disposiciones que determinan el carácter de parte o legitiman para la interposición de recursos.

Pues bien, entre los cinco procedimientos mediante los que se ejerce la función fiscalizadora del Tribunal, el artículo 31 de la LFTCu enuncia el siguiente: *«El examen y comprobación de las cuentas generales y parciales de todas las Entidades y Organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los perceptores beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.»*

Dicho procedimiento se desarrolla en el capítulo V (arts. 34 a 38) de la LFTCu, de cuyos preceptos cabe destacar, en relación con las subvenciones, la atribución a los perceptores de la condición de cuentadantes (art. 34.3), el establecimiento de un plazo de rendición (art. 35.4) y el contenido de su examen, que se extenderá, según acabamos de ver, «tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para las que fueron concedidas como a sus resultados» (art. 38). Ahora bien, con relación a la vigencia de los mencionados preceptos ha de tenerse presente que el artículo 14.2 LGS establece que la rendición de cuentas de los perceptores de subvenciones, a que se refiere el artículo 34.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, se instrumentará a través del cumplimiento de la obligación de justificación al órgano concedente o entidad colaboradora, en su caso, de la subvención. Dicho artículo tiene su antecedente en el artículo 127 TRLGP, en la redacción dada por la «Ley de acompañamiento de los PGE para 1999» (Ley 50/1998, de 30 de diciembre) y con él se pretendió dar una solución al problema que presentaba la exigencia de que elaboraran y presentaran cuentas todos los beneficiarios, exigencia a todas luces desproporcionada. Destaquemos en este sentido, que la rendición, a tenor de lo expuesto en la Moción sobre justificación de subvenciones de 2 de diciembre de 1993 elevada a las Cortes Generales por el Tribunal de Cuentas, nunca se concretó en la remisión al Tribunal de los estados financieros de los perceptores de las ayudas, atribuyéndose estas omisiones a la

ausencia de concreción en las obligaciones de registro contable, a inseguridad en el cauce y tramitación a seguir hasta la recepción de las cuentas por el Tribunal y a la falta de delimitación entre los contenidos de las cuentas a rendir por las autoridades y funcionarios que tienen a su cargo la gestión del gasto de subvenciones y de las correlativas que han de rendir los perceptores. Por tanto, como consecuencia de la previsión de la LGS ahora, y antes del TRLGP, el procedimiento de examen y comprobación de las cuentas de los perceptores o beneficiarios de las subvenciones deberá ser desarrollado conjuntamente con el del examen de las cuentas de los órganos concedentes, sin perjuicio de las actuaciones específicas sobre la actividad subvencional que por el Tribunal se acuerden. En consecuencia, habida cuenta de que las competencias fiscalizadoras del Tribunal se extienden a la aplicación de los fondos por los perceptores y que la enumeración de procedimientos por la Ley es abierta, pudiendo emplearse cualesquiera otros distintos de los relacionados, la fiscalización de la actividad subvencional debe contemplarse con una mayor amplitud de la que se deduce de los artículos que acabamos de mencionar de la LFTCu, y de hecho así viene actuando el órgano fiscalizador. Sus fiscalizaciones se han dirigido, como no podía menos de ser, tanto al control de los entes públicos, gestores de las ayudas, mediante el examen de los expedientes de concesión, como a la aplicación y empleo de los fondos, aspecto éste que recae en último extremo sobre los beneficiarios.

Ahora bien, aun cuando las competencias del Tribunal para fiscalizar a los beneficiarios finales nadie las discute [la propia LGS las salva expresamente en sus arts. 14.1.*c)* y 44.3], en la práctica, son menos frecuentes las fiscalizaciones directas del Tribunal sobre los perceptores finales que las que se realizan sobre los órganos concedentes. Generalmente el control sobre la actividad subvencional se dirige a la Administración concedente y sólo indirectamente al beneficiario. Basta para corroborarlo con observar el contenido de los sucesivos informes de fiscalización publicados en el Boletín Oficial del Estado en los últimos años. De esta forma se palian los problemas derivados de la pluralidad de controles, de los que nos ocuparemos más adelante (*cfr*. infra apartado 8).

El criterio seguido nos parece correcto, si se piensa en los problemas que puede arrastrar la multiplicidad de controles que cabe realizar sobre un mismo beneficiario: Intervención, Comisión Europea, órganos autonómicos de control, Tribunal de Cuentas de España, Tribunal de Cuentas Europeo… Y todo ello además de las comprobaciones que puede llevar a cabo el gestor. Por esta razón, sin duda, hoy existe una preocupación generalizada por la coordinación en el ejercicio del control de los distintos órganos controladores y la LGS da dos pasos importantes en esta dirección.

En primer lugar, se crea una base de datos de carácter nacional que recogerá información de todas las Administraciones Públicas sobre las subvenciones por

ellos gestionadas, que entre otros fines tiene el de «promover la transparencia, servir como instrumento para la planificación de las políticas públicas, mejorar la gestión y colaborar en la lucha contra el fraude de subvenciones y ayudas públicas». De esta medida podrán beneficiarse los órganos de control interno de las distintas Administraciones, pero también el Tribunal de Cuentas. Específicamente se prevé en el artículo 20.5 LGS que la información de la base de datos, pese a su carácter reservado, podrá ser cedida cuando tenga por objeto *«la colaboración con el Tribunal de Cuentas u órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus funciones».*

La segunda medida es la que se contempla en la disposición adicional primera, que bajo la rúbrica «Información y coordinación con el Tribunal de Cuentas» dispone que *«anualmente, la Intervención General de la Administración del Estado remitirá al Tribunal de Cuentas informe sobre el seguimiento de los expedientes de reintegro y sancionadores derivados del ejercicio del control financiero».*

Se trata de dos pasos necesarios y que, sin duda, si se aprovechan, redundarán en una mayor eficacia de las actuaciones fiscalizadoras. Dicho lo cual hay que añadir que, desde el punto de vista de la coordinación de las actuaciones, no resuelven el problema. En este aspecto lo que se echa en falta es un intercambio de información a la hora de planificar los controles, para evitar duplicidades, así como un esfuerzo por aplicar criterios comunes. La LOTCu en su art. 7.1 (redacción dada por Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo) abre la puerta a una colaboración más intensa, aun inexplorada, al establecer «el Tribunal de Cuentas podrá celebrar convenios de colaboración con la Administración General del Estado y demás órganos, organismos y entidades para el acceso a la información de que estos dispongan de conformidad con la normativa especial que regule la información a suministrar con la finalidad de agilizar y facilitar el ejercicio de su función fiscalizadora y jurisdiccional».

En todo caso, para una coordinación eficaz es ineludible disponer de unas normas y de unos sistemas y procedimientos de trabajo que sean lo más homogéneos posibles, respetando siempre la autonomía y las competencias de cada una de las Instituciones.

A partir de lo expuesto queda patente que el procedimiento de fiscalización de la actividad subvencional si se desarrolla de forma indirecta, es decir, a través de la fiscalización de la Administración concedente, habrá de seguir la misma tramitación que en la fiscalización de cualquier otra modalidad de gasto. La tramitación de estos procedimientos se regula en el título IV de la LFTCu.

Pero también cabe que se fiscalice directamente al beneficiario o entidad colaboradora. En tal caso, las relaciones se establecerán directamente con el sujeto fiscalizado, al cual competerá formular las alegaciones correspondientes.

En todo caso, cualquiera que sea la vía que se siga, el objeto de las actuaciones de control no se verá alterado, debiendo extenderse, de conformidad con el artículo 38 LFTCu, ya citado, tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para las que fueron concedidas como a sus resultados. Este último extremo, que va más allá de las exigencias del control de legalidad, es de la máxima importancia. La política de subvenciones sólo está justificada en la medida en que se alcancen efectiva y realmente los objetivos pretendidos. El cumplimiento formal de las condiciones impuestas y la inversión correcta de los fondos evitará incurrir en responsabilidades administrativas, penales y contables, pero si no se alcanzan los objetivos perseguidos, la gestión del gasto no responderá, como quiere el artículo 30 CE, a criterios de eficiencia y economía y, en consecuencia, debe ser eliminada o, en el mejor de los casos, reconducida la correspondiente línea de ayudas. Así, a título de ejemplo, en una línea de ayudas que se estableciera para la impartición de cursos de formación a personas con especiales dificultades de acceso al empleo no bastará con comprobar que el gasto se ha realizado y que los cursos se han impartido sino que también habría de verificarse el número de alumnos que efectivamente accedieron a un trabajo (32).

En sede de fiscalización habría que valorar tanto la idoneidad al respecto de los criterios de adjudicación establecidos en las convocatorias como el seguimiento de los resultados por parte de la gestión, y si no existieran instrumentos de medición, además de formular las recomendaciones pertinentes, debería procederse a la práctica de las pruebas que pongan de manifiesto, en cuanto sea posible, dichos aspectos.

Un instrumento especialmente idóneo para el control de resultados lo brindará el plan estratégico de subvenciones que la LGS obliga a elaborar a los órganos que propongan el establecimiento de subvenciones (art. 8 LGS) cuyo control interno se encomienda a la IGAE (DA 17.ª), pero cuyo control externo es del Tribunal de Cuentas.

6.3 **El deber de colaboración**

Una última cuestión digna de consideración es el deber de colaboración con el Tribunal por parte de la Administración gestora y de los beneficiarios. Hasta fechas recientes las facultades del Tribunal de Cuentas en este aspecto eran muy

(32) Unas interesantes reflexiones sobre estas cuestiones pueden verse en la comunicación presentada J. M. Oliva Morales bajo el título «La gestión por objetivos en determinadas subvenciones y su control» en los V Encuentros Técnicos de los Órganos de Control Externo, celebrados en Canarias los días 2, 3 y 4 de octubre de 1996.

limitadas, sobre todo por la falta de un régimen coercitivo o sancionador que dotara de eficacia sus requerimientos de colaboración. Una reciente reforma de la LOTCu ha venido a subsanar estas carencias, aunque la solución no sea plenamente satisfactoria a juicio de los órganos de la Institución (33).

De acuerdo con el art. 7.1 «*el Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional*». Como novedad, la Ley cita expresamente entre ellas a las entidades de crédito, si bien en este supuesto la colaboración parece referida al ejercicio de la actividad fiscalizadora sobre los partidos políticos y las fundaciones y entidades vinculadas a los mismos o dependientes de ellos.

Como carencias hay que mencionar que frente a las facultades de que la LGS dota a los órganos de control, que los considera agentes de la autoridad, lo que les confiere incluso una protección penal en el ejercicio de su funciones, al par que gozan de amplias facultades en orden al examen de documentos del beneficiario, entrada en locales del beneficiario, y petición de colaboración a entidades financieras (examen de cuentas bancarias), a los órganos del Tribunal no se les atribuyen facultades semejantes.

De otra parte, las medidas coercitivas que contempla el art. 30 LFTCu han quedado desfasadas. En efecto, el incumplimiento de los requerimientos puede dar lugar a la imposición de multas de 10.000 a 150.000 pesetas (60,10 a 901,63 euros) sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar y de que se pongan los hechos en conocimiento de las Cortes Generales o del Gobierno o Ministros para la imposición de sanciones disciplinarias. Tampoco parece que estemos ante medidas eficaces en base a las consecuencias económicas.

---

(33) El Tribunal de Cuentas había venido señalando de manera reiterada las insuficiencias de la regulación legal sobre esta materia, culminando sus advertencias con la elaboración de una *«Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora»*, que fue aprobada por el Pleno de la Institución el 24 de febrero de 2011. Las recomendaciones de la Moción se han recogido en parte en la reciente reforma de la LOTCu, si bien falta su adecuado desarrollo por la LFTCu. Sobre estos extremos el Presidente del Tribunal de Cuentas en la Conferencia inaugural de la III Jornada de Auditoría del Sector Público, pronunciada el 9 de abril de 2015, manifestaba que un aspecto que la reciente reforma de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas ha abordado, sobre el que existían con anterioridad significativas carencias regulatorias, pero que no han sido suficientemente subsanadas, ha sido lo relativo al deber de colaboración por parte de los sujetos o entidades fiscalizados.

Ciertamente, en la configuración del deber de colaboración con el Tribunal hay que tener presentes también ciertas disposiciones ajenas a su legislación específica. El artículo 502 CP tipifica como delito la conducta de la autoridad o funcionario que obstaculice la investigación del Tribunal de Cuentas, negándose o dilatando indebidamente el envío de los informes que estos solicitaren o dificultando su acceso a los expedientes o documentación administrativa necesaria para tal investigación. Y por supuesto existe la posibilidad de exigir responsabilidades contables si se incurre en perjuicio a los fondos públicos. Pero estas medidas tienen una limitación subjetiva importante. La responsabilidad penal se limita a autoridades y funcionarios y la contable al personal del sector público y a los beneficiarios, sin trascender a terceros ajenos a la relación subvencional.

7. EFECTOS DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL

Pese a la finalidad garantista que persigue la función de control es un hecho que los órganos controladores, tanto internos como externos, carecen de competencias para compeler a los sujetos controlados a llevar a cabo sus propuestas o para que atiendan sus denuncias o reparos.

La LGS ha dado un gran paso adelante para dotar de eficacia los informes de control financiero de subvenciones. En su artículo 48.2 previene que cuando en la práctica de un control financiero el funcionario actuante aprecie que los hechos acreditados en el expediente pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o de responsabilidades contables o penales, lo deberá poner en conocimiento de la Intervención General de la Administración del Estado a efectos de que, si procede, remita lo actuado al órgano competente para la iniciación de los oportunos procedimientos.

Pero son los efectos derivados de los informes de control sobre beneficiarios y entidades colaboradoras respecto del reintegro de las subvenciones los que se ha cuidado de acentuar de manera significativa la LGS, confiriéndoles una trascendencia desconocida en el pasado. Dichos efectos, como hemos visto más atrás, se manifiestan en medidas encaminadas a evitar la inactividad de los responsables de tramitar los procedimientos de reintegro así como a garantizar que el criterio de la intervención, si no coincide con el del gestor, se valore por un órgano superior, que puede llegar a ser el Consejo de Ministros, que decidirá lo procedente. Por último, con relación a cualesquiera otras propuestas o recomendaciones la última palabra corresponde al Gobierno central o a los autonómicos, de los que dependan.

En el ámbito del control externo la cosa difiere. La fórmula a través de la cual el órgano de control exterioriza sus propuestas adopta ordinariamente la forma de recomendación. La recomendación es una invitación a modificar un aspecto de

la gestión, por tanto es algo de mayor calado que el simple asesoramiento, pero sin virtualidad para imponerse a la voluntad del órgano controlado. Esta última situación no es descartable pero el llamado a hacerlo será un tercer órgano, con competencias sobre el gestor del gasto, si asume las recomendaciones del controlador. Cuando la recomendación se dirija al destinatario de la subvención, el órgano al que corresponderá la adopción de la medida será inicialmente la entidad concedente. Cuando la recomendación se dirija a ésta, las decisiones a adoptar pueden corresponder a diversidad de órganos.

En el caso de las fiscalizaciones desarrolladas en el ámbito del Tribunal de Cuentas, el destinatario directo de los Informes es el Parlamento, que ejerce sus funciones a través de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas o, en su caso, las Asambleas autonómicas o el Pleno de las Corporaciones locales. La Comisión citada, tras deliberar y requerir las comparecencias que estima pertinentes, elabora un dictamen que eleva al Pleno. Habrán de ser las Cortes Generales las que decidan instar al Gobierno la adopción de las medidas que consideren adecuadas, lo que constituye el supuesto normal, o, en su caso, la exigencia por sí mismas de responsabilidades políticas o la adopción de iniciativas de carácter legislativo. Cuando las fiscalizaciones conciernen a ámbitos de una Comunidad Autónoma, los destinatarios serán los parlamentos autonómicos. La reacción del ordenamiento jurídico ante una irregularidad detectada en una actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas puede revestir también formas más enérgicas que la recomendación. Es lo que ocurre en el caso de que «las infracciones, abusos y prácticas irregulares» (art. 28.5 LFTCu) detectadas sean constitutivas de responsabilidad contable o de otra naturaleza.

De acuerdo con la LFTCu, en el caso de fiscalizaciones a cargo del Tribunal de Cuentas, los hechos que pudieran ser constitutivos de responsabilidad contable pueden desembocar en la remisión directa de antecedentes a la Sección de Enjuiciamiento si aquéllos son supuestamente constitutivos de alcance a efectos de que se proponga a la Comisión de Gobierno, si procede, el nombramiento de delegado instructor (art. 46), o en la apertura de pieza separada, si la responsabilidad contable es de otro tipo, con la finalidad de concretar los hechos, los posibles responsables y el importe de los perjuicios a los caudales, cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador (art. 45).

Dichas actuaciones, que tienen el carácter de previas a la exigencia de responsabilidades contables, podrán desembocar en el correspondiente procedimiento ante la jurisdicción contable.

En el caso de los OCEX falta un mecanismo que les permita no ya la exigencia de responsabilidades contables detectadas en su actividad fiscalizadora, pues la jurisdicción contable es competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas, sino incluso iniciar las actuaciones previas. Algunas leyes autonómicas previeron que

por los mismos se pudieran instruir procedimientos jurisdiccionales, lo cual fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional. Ahora bien, si se tiene en cuenta que el artículo 26.2 LOTCu prevé que el Tribunal de Cuentas pueda delegar en dichos órganos la instrucción de los correspondientes procedimientos jurisdiccionales y que las propias leyes autonómicas podrían atribuirles la potestad de instruir procedimientos administrativos de responsabilidad contable, a tenor del artículo 41 LOTCu, poca dificultad teórica hay para que su actividad fiscalizadora pueda enlazar de manera eficaz con la jurisdicción del Tribunal de Cuentas.

Una peculiar consecuencia de las observaciones o reparos del Tribunal de Cuentas y de los OCEX, es la que deriva de la publicidad de los informes de fiscalización en los diarios oficiales o en el portal de transparencia, lo cual implica su conocimiento por la opinión pública con el consiguiente control social. En un sistema de opinión pública, como es el sistema democrático, este mecanismo de control se rebela como especialmente eficaz.

8. PROBLEMAS QUE DERIVAN DE LA PLURALIDAD DE CONTROLES

Tal como hemos visto más atrás, el principio en el que se inspira la LGS, que a su vez no es sino un trasunto del que rige en todo el ordenamiento financiero, es el de la compatibilidad de controles entre sí y con las actuaciones de comprobación de los órganos gestores. Quizá el precepto más explícito, al respecto, sea el artículo 14 LGS dedicado a los deberes del beneficiario, en cuyo párrafo *c)* establece el siguiente:

«Someterse a las actuaciones de comprobación, a efectuar por el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, así como cualesquiera otras de comprobación y control financiero que puedan realizar los órganos de control competentes, tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores.»

La compatibilidad entre control financiero y comprobaciones gestoras está expresamente formulada en el artículo 43 LGS y tiene como antecedente diversos pronunciamientos jurisprudenciales en el mismo sentido [*cfr. supra* apartado 4.*b)*]. Este planteamiento tiene en su favor la diferencia de facultades de gestores e interventores, pero tiene aspectos negativos en relación con el beneficiario, que no deben ser soslayados. Se trata de un aspecto ciertamente olvidado que, sin embargo, es merecedor de atención. Que nos conste ha sido Sesma Sánchez, B., la primera autora que ha abordado de una manera explícita la cuestión, que, por

otra parte, presenta innegables semejanzas con la que se da en la relación entre inspección tributaria y contribuyente, ampliamente estudiada por la doctrina y nuestros tribunales, cuyas conclusiones no sería prudente desconocer (34).

El problema se plantea por cuanto, junto a la existencia de competencias diferenciadas, existen supuestos en los que se superponen, de manera que la divergencia de criterios entre el órgano gestor y el interventor se puede plantear en relación con unos mismos documentos justificativos que, examinados y aceptados por los órganos de gestión, sean supuestamente rechazados por la intervención. Aun cuando sobre este extremo no existe una expresa previsión legal es innegable que los principios de confianza legítima (art. 3 LRJSP) y de seguridad jurídica juegan a favor del beneficiario que haya seguido los criterios de la Administración gestora. Sobre este punto, nos parecen acertadas las siguientes palabras de Sesma Sánchez, B. (35): «Ahora bien, desde la perspectiva del beneficiario, toda vez que la comprobación limitada que practican los órganos gestores les proporciona un indicio de validez de su actuación es necesario, como se exige en el ámbito tributario [arts. 101.4.*a)* y 140.1 LGT] la acreditación por parte de la IGAE de haber descubierto nuevos hechos o circunstancias que resulten distintas de las realizadas por el órgano gestor o documentación que no hubiera ser podido examinadas por éste. A mi juicio, lo que no es admisible es que el control financiero efectuado sobre la misma documentación justificativa de la subvención aceptada por el órgano gestor sirva sin más para fundamentar un resultado distinto y proponer, en su caso, el reintegro, a resultas de un control financiero practicado por la Intervención. Es necesario un «plus» de carga probatoria por parte de la Intervención para acreditar un resultado distinto a la comprobación efectuada por el órgano gestor, por ejemplo, aportando como prueba documentación no utilizada por el órgano gestor, hechos no comprobados por éste, declaraciones de terceros…».

Pero si del control interno y su relación con el gestor pasamos al control que se ejerce por el Tribunal de Cuentas y por los OCEX, es decir, por los llamados órganos de control externo (aunque respecto del beneficiario ambos son externos) la cosa se complica. Cuando la discrepancia surge entre órgano gestor y órgano de control financiero hay cauces para resolver las discrepancias, al menos si se abren expedientes de reintegro o sancionadores, pero no existe una solución cuando las discrepancias surgen entre gestores y órganos del control externo o entre distintos órganos de control externo entre sí.

---

(34) Véase Sesma Sánchez, B.: «La posición de los beneficiarios de subvenciones públicas en los procedimientos de control», *Revista Auditoría Pública,* núm. 40, pp. 75 a 86.

(35) Véase la colaboración de Sesma Sánchez, B., en la obra colectiva dirigida por Fernández Farreres, G.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones,* Thomson Civitas, 2005, p. 538.

El tema preocupa en las distintas esferas públicas y de ahí que se hayan buscado soluciones como la auditoría única. Pero con esta medida de lo que se trata es de dar respuesta al despilfarro de recursos y a las disfunciones que acarrea el sistema de pluralidad de órganos, cuando la gestión fiscalizada o auditada es la misma. Pero la cuestión ofrece también otra perspectiva: la del beneficiario, al cual se le pueden originar problemas tanto en su gestión, que puede verse perturbada por actuaciones controladoras sucesivas sobre unos mismos hechos, o como en sus propios derechos, si dos órganos del Estado, o del Estado y de la Unión Europea, tratan de reconducir la gestión con criterios dispares, es decir, si uno considera que se debe reintegrar y otro, no, o si uno considera que una conducta es merecedora de sanción y otro, no. Incluso sin llegar a estos extremos la mera existencia de recomendaciones incompatibles entre sí, circunstancia nada improbable, no dejará de producir desconcierto. Y lo dicho vale no sólo en relación con los controles a los que están sometidos los beneficiarios particulares sino las entidades públicas, en especial las entidades locales, cuando asumen la posición de beneficiarias. En este último caso la situación se planteará por la eventual concurrencia de un control a cargo del Tribunal de Cuentas y otro del OCEX autonómico.

Y es que la fiscalización externa de la actividad financiera del sector público estatal es competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas; por el contrario, no es el único órgano fiscalizador respecto de los sectores autonómico y local. Junto a él la mayor parte de las Comunidades Autónomas (trece de diecisiete) han creado órganos de control externo dentro de su ámbito territorial, que comparten con aquél la actividad fiscalizadora, sin perjuicio de la condición de «supremo» que le atribuye el artículo 136 de la CE. Las relaciones entre órganos de control no se rigen por un principio de jerarquía. El carácter de supremo que la CE atribuye al Tribunal de Cuentas no implica una superioridad jerárquica. De otra parte, en el bloque de constitucionalidad (CE, Estatutos de Autonomía…) no se establece un reparto o distribución de competencias entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX, sino que se produce una concurrencia. Como se ha sostenido con acierto «en la vigente regulación del Tribunal de Cuentas y de los OCEX, no es aplicable a las relaciones entre uno y otros el concepto de «transferencia de competencias» sino el de «atribución de funciones» como señala el bloque de constitucionalidad relativo a esta materia».

Pues bien, veamos las posibles situaciones que pueden presentarse, como consecuencia de esta concurrencia, y su eventual solución.

De entrada es obligado constatar, como ya hemos indicado, que no cabe que un beneficiario se niegue a someterse al control externo alegando que ya ha sido objeto de control en el ámbito administrativo (comprobación del gestor, control financiero…). El citado artículo 14.*c)* LGS es claro al respecto. Su obligación es someterse a las actuaciones de control de todos los órganos con competencias al

respecto. Dicho lo cual hay que añadir que esto tiene su lógica. En efecto, los destinatarios de los informes de control no son los mismos. El informe de control financiero tiene como destinatario al propio beneficiario y del mismo se da traslado al órgano gestor, que deberá proceder, en su caso, a iniciar el expediente de reintegro o el procedimiento sancionador (art. 50.2 LGS). Por el contrario, los destinatarios de los informes del Tribunal de Cuentas son las asambleas legislativas (Cortes Generales o parlamentos autonómicos) y los Plenos de las Entidades locales. Sin perjuicio de que también se dé traslado de los mismos a los Gobiernos, su finalidad es suministrar el soporte técnico para que por los representantes de la soberanía popular se ejerza el control político de la acción de gobierno. Ahora bien, los efectos de los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas no acaban ahí. Pueden hacerse recomendaciones para mejora de la gestión o pueden dar lugar al inicio de procedimientos para exigencia de responsabilidades contables. Y en este plano sí que pueden surgir conflictos, cuya solución (prescindo de momento de los conflictos con el Tribunal de Cuentas Europeo) puede resumirse así a nuestro entender:

a) Las medidas de coordinación que contempla la Ley, además de insuficientes, según hemos visto, no se traducen en la atribución de derechos subjetivos a los beneficiarios, para oponerse a una doble actuación controladora.

b) Los efectos que derivan de las distintas actuaciones de control normalmente serán compatibles entre sí, pero en caso de no serlo no cabe desconocer que ni las recomendaciones del TCu ni las de los OCEX son ejecutivas. Su fuerza derivará de la voluntad política de los parlamentos para imponerlas. Y cada parlamento, cuyas relaciones recíprocas tampoco son jerárquicas, podrá aplicar dichas decisiones en el ámbito de sus competencias.

c) Un caso singular es que se aprecie responsabilidad contable. Esta responsabilidad sólo puede exigirla el Tribunal de Cuentas, por lo que tampoco cabe conflicto con los OCEX. Por el contrario, pueden plantearse conflictos entre los procedimientos para exigencia de responsabilidad contable y los administrativos para exigencia del reintegro que deriven de un control financiero, pero de esto nos ocuparemos después (*cfr*. cap. XIV, apartado 7).

Una respuesta distinta a la que da el derecho interno parece vislumbrarse en cuanto a la compatibilidad o preferencia entre los controles nacionales y los comunitarios en relación con las ayudas de la Unión Europea, que primeramente vino por la vía por la vía jurisprudencial y después ha dado lugar a medidas legislativas. En efecto, como señala Sesma Sánchez, B., «el TJCE para admitir la validez de los controles repetitivos efectuados por los órganos de la Comisión sobre los controles nacionales e incluso sobre los controles previos del Tribunal de Cuentas Europeo efectuados sobre el mismo beneficiario ha señalado que es necesario que concurran «elementos nuevos que pongan de manifiesto lo opor-

tuno de efectuar controles más exhaustivos de algunos proyectos». En esta línea hay que situar las medidas que adopta el art. 148 bajo la rúbrica «Control proporcional de los programas operativos» del *Reglamento 1303/2013 del Parlamento europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013 por el que se establecen disposiciones comunes relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión, al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, y por el que se establecen disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo, al Fondo de Cohesión y al Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca bajo la rúbrica Control proporcional de los programas operativos* (36). Según el preámbulo, «con el objeto de reducir de reducir la carga

(36) El art. 148 del citado Reglamento 1303/2013 dispone:

1. Las operaciones cuyo gasto total subvencionable no exceda de 200 000 EUR, en el caso del FEDER y del Fondo de Cohesión, 150 000 EUR, en el caso del FSE, o 100 000 EUR en el caso del FEMP, no se someterán a más de una auditoría, ni de la autoridad de auditoría ni de la Comisión, antes de la presentación de las cuentas en las que estén incluidos los gastos definitivos de la operación concluida. Las demás operaciones no se someterán a más de una auditoría por ejercicio contable, ni de la autoridad de auditoría ni de la Comisión, antes de la presentación de las cuentas en las que estén incluidos los gastos definitivos de la operación concluida. Las operaciones no se someterán a una auditoría de la Comisión o de la autoridad de auditoría en el ejercicio, si el Tribunal de Cuentas Europeo ya ha realizado una auditoría en ese ejercicio, siempre y cuando los resultados de la auditoría realizada por el Tribunal de Cuentas Europeo para esas operaciones puedan ser utilizados por la autoridad de auditoría o la Comisión a efectos de cumplir sus respectivas tareas.
2. En relación con programas operativos que, según el dictamen de auditoría más reciente, no presenten deficiencias significativas, la Comisión podrá acordar con la autoridad de auditoría en la siguiente reunión a la que se refiere el artículo 128, apartado 3, reducir el grado de la labor de auditoría de modo que sea proporcional al riesgo identificado. En esos casos, la Comisión no efectuará sus propias auditorías sobre el terreno a no ser que haya pruebas que indiquen la presencia de deficiencias en el sistema de gestión y control que afecten al gasto declarado a la Comisión en un ejercicio contable cuyas cuentas hayan sido aceptadas por la Comisión.
3. En el caso de programas operativos en relación con los cuales la Comisión concluya que el dictamen de la autoridad de auditoría es fiable, la Comisión podrá acordar con esta limitar sus propias auditorías sobre el terreno a auditar a la propia autoridad de auditoría, salvo que haya pruebas de deficiencias en la labor de la autoridad de auditoría en un ejercicio contable cuyas cuentas hayan sido aceptadas por la Comisión.
4. Sin perjuicio del apartado 1, la autoridad de auditoría y la Comisión podrán efectuar auditorías de operaciones en el supuesto de que una evaluación de riesgos o una auditoría del Tribunal de Cuentas Europeo determinen la existencia de un riesgo concreto de irregularidad o fraude, en caso de que existan pruebas de deficiencias graves en el funcionamiento efectivo del sistema de gestión y control del programa operativo en cuestión, y durante el período a que se refiere el artículo 140, apartado 1. La Comisión, con el fin de evaluar la

administrativa para los beneficiarios, deben introducirse normas específicas para reducir el riesgo de solapamiento entre auditorías de las mismas operaciones efectuadas por distintas instituciones, a saber, el Tribunal de Cuentas Europeo, la Comisión y la autoridad de auditoría».

labor de una autoridad de auditoría, podrá revisar la pista de auditoría de una autoridad de auditoría o tomar parte en las auditorías sobre el terreno de la autoridad de auditoría y, cuando sea necesario para asegurarse de la eficacia del funcionamiento de la autoridad de auditoría, podrá efectuar auditorías de operaciones de conformidad con las normas de auditoría internacionalmente aceptadas.

CAPÍTULO XI

INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA DE SUBVENCIONES

1. INTRODUCCIÓN

En nuestro ordenamiento jurídico ha convivido tradicionalmente la potestad sancionadora de los Tribunales de Justicia con otra similar de la Administración, situación que ha sido plenamente legitimada por la Constitución, si bien imponiendo una serie de garantías. Desde antiguo se ha entendido que la potestad judicial es originaria, en tanto que la administrativa tiene carácter complementario y auxiliar de la primera. Modernamente se tiende a considerar que ambas potestades son manifestaciones del poder punitivo del Estado, a las que les son aplicables los mismos principios (1). Así lo ha venido reiterando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, confirmada plenamente por el Tribunal Constitucional.

La potestad sancionadora de la Administración ha tenido una de sus más viejas y elaboradas manifestaciones en la protección de la Hacienda Pública, pero limitada a la vertiente tributaria. En la actualidad, las infracciones y sanciones tributarias aparecen reguladas con todo detalle en el título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), tanto en los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como en los procedimentales, si bien de acuerdo con los mismos principios que rigen en las demás sanciones administra-

(1) Véase ALEJANDRO NIETO: *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, 1993, pp. 79 y 80.

tivas. Contrariamente en la vertiente del gasto, como atinadamente señala M. A. Martínez Lago (2), las infracciones legales no arrastraban medidas represivas o sancionadoras, orientándose los mecanismos de protección a la simple reparación del daño. Así aparecen configuradas en el título VII de la vigente Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) como en sus antecesoras. Esta situación quebró en materia de subvenciones con la modificación introducida en el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, en cuyo artículo 82 se estableció por vez primera una regulación de las infracciones y sanciones administrativas aplicable a esta concreta modalidad de gasto, bien que inspirada en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias por la Ley General Tributaria. Dicha regulación, vigente hasta la entrada en vigor de la LGS, resultaba no obstante de difícil aplicación por su inadecuación a los principios que para el ejercicio de la potestad sancionadora se establecieron con posterioridad por la LRJ-PAC.

Paralelamente a las citadas medidas de carácter reparador y a las represivas de carácter administrativo, la protección de la Hacienda Pública en la materia se completa con las establecidas en el ámbito del Derecho penal, al configurar como delito el fraude de subvenciones y el fraude de fondos comunitarios.

El cuadro de las infracciones en que puede incurrirse en la gestión del gasto subvencional, y la correspondiente respuesta jurídica, puede considerarse coherente y armónico en cuanto comprende todas las reacciones posibles del ordenamiento jurídico por los hechos ilícitos cometidos en la obtención y aplicación de fondos públicos en forma de subvención. Cuestión distinta es cuáles pueden aplicarse simultáneamente y cuáles no. Dicho cuadro, que bien pudiera constituir un modelo a seguir en los distintos sectores del ordenamiento financiero, puede esquematizarse así:

A) *Reacción reparadora*

- *a)* Reparación exigible en vía administrativa:
  - – Procedimiento de reintegro.
  - – Expediente de responsabilidad contable.
- *b)* Reparación exigible en vía jurisdiccional: Tribunal de Cuentas (procedimiento de reintegro por alcance y juicio de cuentas).

B) *Reacción represiva*

- *a)* Sanción administrativa: Infracciones y sanciones de la LGS.
- *b)* Sanción penal: Tribunales y Juzgados de lo Penal.

(2) M. A. Martínez Lago: «Infracciones y sanciones en materia de subvenciones y ayudas públicas», *REDF*, núm. 73/1992.

La reacción reparadora y la represiva, aun cuando deriven de unos mismos hechos, son plenamente compatibles. Así lo recoge de forma expresa el art. 28.2 LRJSP cuando establece:

«Las responsabilidades administrativas que se deriven de la comisión de una infracción serán compatibles con la exigencia al infractor de la reposición de la situación alterada por el mismo a su estado originario, así como con la indemnización por los daños y perjuicios causados, que será determinada y exigida por el órgano al que corresponda el ejercicio de la potestad sancionadora»

En la vía administrativa, y dentro del ámbito subvencional, expresamente nos advierte la LGS que la multa pecuniaria será independiente de la obligación de reintegro (art. 59.2). Lo mismo ocurre en la vía jurisdiccional en la que la exigencia de responsabilidades contables por el Tribunal de Cuentas es compatible e independiente de la responsabilidad por delito, aun cuando ambas tengan su origen en los mismos hechos (*cfr.* cap. XIV, apartado 8).

Entre la infracción administrativa y el delito no existe una diferencia intrínseca. En el caso de las subvenciones la diferenciación responde por lo general a un criterio cuantitativo. El que un ilícito se califique de delito o falta o de infracción administrativa es, en definitiva, una decisión de política legislativa. El Tribunal Supremo, en sentencia de 20 de junio de 2001 (RJ 2001/7264), en relación con la pretensión de considerar esencial la diferencia cuantitativa en materia de subvenciones, señalaba: «La primera parte del argumento se basa, implícitamente, en la suposición de una diversidad esencial (ontológica diría una antigua doctrina) que en la actualidad se considera totalmente abandonada. La doctrina moderna europea, por el contrario, es prácticamente unánime: entre el ilícito del delito, de las faltas y de las infracciones administrativas no existe más que una diferencia externa, constituida por la especie de consecuencia jurídica que se prevé para tales ilícitos y que depende de una decisión del legislador. El derecho comparado ratifica y refleja claramente este punto de vista. En Francia y en Italia es manifiesta la tendencia a trasladar al campo de las infracciones administrativas las contravenciones (penales) sancionadas con multa (así la Ley italiana de 24 de diciembre de 1975, núm. 706). En Alemania el artículo 1 de la Ley de Infracciones de Orden (OWiG) define estos ilícitos de tal manera que no existe ninguna diferencia conceptual con el delito, pues "una contravención de orden –dice dicha disposición– es una acción antijurídica y reprochable, que realiza el tipo contenido en una ley, que permite su sanción con una multa administrativa". A todo ello se debe agregar que la identidad esencial de las ilicitudes de delitos, y sanciones administrativas se ve ratificada por la vigencia de los mismos principios constitucionales en uno y otro sector legislativo; en efecto: el Tribunal Constitucional viene sosteniendo desde la STC 18/1981, que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices,

al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado"».

En consecuencia, una vez que se ha optado por la calificación de un ilícito como infracción administrativa, resultará aplicable un régimen jurídico que es en parte común con el delito y en parte específico.

Como régimen específico hay que señalar: *a)* las normas que se refieren al órgano que impone las sanciones, que en las infracciones serán los propios órganos administrativos, en tanto las penas las imponen los Tribunales; *b)* la propia naturaleza de las sanciones, algunas de las cuales como la privación de libertad está vedada a la Administración (art. 25.3 C. E.), y *c)* el procedimiento que será el regulado por las leyes y reglamentos administrativos, en el primer caso, y por las leyes procesales penales, en el segundo, más garantistas que las primeras.

Dentro del bloque jurídico común se encuentra la Constitución, en especial sus artículos 24 y 25, y los principios del Derecho penal, o, más exactamente, como señala A. Nieto (3), los del ordenamiento punitivo del Estado, que al descender al Derecho administrativo sancionador experimenta matices que hay que tener en cuenta (STC 18/1981, de 8 de junio, entre otras). Entre dichos principios pueden señalarse el de presunción de inocencia, el de tipicidad, el de culpabilidad personal, el *non bis in idem*, etc., sin perjuicio de los «matices» a que alude el Tribunal Constitucional.

2. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE SUBVENCIONES

2.1 **Concepto de infracción**

Comienza el título IV de la LGS por ofrecernos el concepto de infracción del que parte: «Constituyen infracciones administrativas en materia de subvenciones las acciones y omisiones tipificadas en esta Ley y serán sancionables incluso a título de simple negligencia» (art. 52). El texto legal no resulta especialmente afortunado en la definición, al limitarse a recordar la necesaria tipificación legal de la acción u omisión, pero con olvido de una referencia explícita a la antijuridicidad y con una referencia sólo indirecta a culpabilidad, al establecer que para ser sancionables basta la «simple negligencia. A partir de los principios de la potestad sancionadora que formula la LRJSP (arts. 25 a 31) y de la regulación de las especialidades del procedimiento de naturaleza sancionadora por la LPAC,

(3) Véase ALEJANDRO NIETO: *Ob. cit.*, p. 141.

sin olvidar la jurisprudencia constitucional, podríamos definir, quizá con mayor rigor, la infracción en materia de subvenciones como las acciones u omisiones, dolosas o culposas, tipificadas y sancionadas como tales en la Ley General de Subvenciones o en otra ley que así lo establezca.

Particular importancia tiene considerar la posibilidad de que la infracción pueda estar prevista en otra ley, incluidas las leyes autonómicas, habida cuenta de que, en su dicción literal, el precepto sólo considera infracciones en materia de subvenciones las previstas «en esta Ley». La expresión, poco afortunada, no debe interpretarse como si se vedara la tipificación de infracciones en otra ley, pues el legislador ordinario ni puede condicionar lo que establezca el legislador futuro, ni desposeer a las Comunidades Autónomas de la posibilidad de tipificar otras conductas siempre que sean compatibles, no contradigan, reduzcan o cercenen la normativa básica, lo que se confirma por el hecho de que no se declaran básicos los preceptos relativos a sanciones (arts. 60 a 63), que al menos indirectamente afectan a la tipificación (4). A tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional, la reserva de ley no se hace en exclusiva a favor de la ley estatal (STC de 16 de julio de 1985), pudiendo las Comunidades Autónomas aprobar leyes sancionadoras. Que éste es el sentido del precepto legal, lo confirma la exposición de motivos de la Ley: *«En materia sancionadora, el Tribunal Constitucional ha señalado que las Comunidades Autónomas tienen potestad sancionadora en las materias sustantivas sobre las que ostentan competencias y, en su caso, pueden regular las infracciones y sanciones ateniéndose a los principios básicos del ordenamiento estatal, pero sin introducir divergencias irrazonables o desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio, por exigencias derivadas del artículo 149.1.1.ª de la Constitución (SSTC núms. 87/1985, 102/1985, 137/1986 y 48/1988). Por ello ha declarado que pueden regularse con carácter básico, de manera general, los tipos de ilícitos administrativos, los criterios para la calificación de su gravedad y los límites máximos y mínimos de las correspondientes sanciones, sin perjuicio de la legislación sancionadora que puedan establecer las Comunidades Autónomas, que pueden modular tipos y sanciones en el marco de aquellas normas básicas (STC núm. 227/1988)»*. Éste es, por tanto, el alcance del carácter básico que se confiere, en el título IV dedicado a las infracciones y sanciones, al capítulo I, «De las infracciones administrativas», y al artículo 59 «Clases de sanciones».

Finalmente, si alguna duda quedaba sobre el sentido del precepto, ha sido despejada con la redacción dada al art. 13.2 *h)* LGS por la disposición final 5.ª de la

(4) En este sentido véase, entre otros, M. Carlon Ruiz: «La ordenación autonómica de las subvenciones» en la obra *El régimen jurídico de las subvenciones: Derecho comunitario y comparado*, coordinada por G. Fernández Farreres: Ed. Consejo General del Poder Judicial, 2007.

Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, que considera incurso en prohibición para ser beneficiario de subvención a quien hubiera sido sancionado mediante resolución firme con la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones *conforme a ésta u otras leyes que así lo establezcan*.

2.2 **Principios de la potestad sancionadora**

Más importante que la definición es el estudio diferenciado de los que la LRJSP enuncia como principios de la potestad sancionadora (arts. 25 a 31) aunque, si se atiende a su contenido, bajo la veste de principios, se comprenden aspectos sustantivos, que no pueden enunciarse como meros principios, como ya puso de relieve el Consejo de Estado en el Dictamen sobre el Proyecto de Ley del PACAP. De otra parte, bajo la rúbrica de principios se formulan a veces reglas concretas a las que no cabe considerar principios en sentido estricto. Pues bien, a continuación haremos una breve incursión por dichos «principios», si bien dejamos dos (proporcionalidad y prescripción) para estudiarlos conjuntamente con su desarrollo concreto por la LGS, siguiendo la sistemática de esta Ley.

2.2.1 Principio de legalidad

El art. 25 LRJSP comienza el enunciado de los principios con el de legalidad, si bien refiriéndolo, no ya a la necesaria intervención del legislador para tipificar infracciones y las correspondientes sanciones, sino a la atribución de la titularidad potestad sancionadora a las Administraciones Públicas y a su ejercicio por los órganos administrativos. A tenor de dicho principio la potestad sancionadora se ejercerá cuando haya sido reconocida por una norma de rango legal con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en la LRSP y en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y, cuando se trate de Entidades Locales, de conformidad con lo dispuesto en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril.

Reconocida la potestad sancionadora su ejercicio corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición que podrá ser de rango legal o reglamentario.

Una consideración especial ha merecido la aplicación de este principio y el de tipicidad en el ámbito de las entidades locales, dado que la inexistencia en este ámbito de una norma con rango de ley que tipificara las infracciones y las correspondientes sanciones administrativas, hacía necesario adaptar las exigencias del principio a sus singularidades, conforme a la doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal Constitucional 132/2001, de 8 de junio. El TC entiende, por un lado, que el municipio por el solo hecho de tener competencia sobre un asunto

no queda habilitado para llevar a acabo la tipificación de infracciones y sanciones. Y, por otro, considera que no es necesario que la ley defina de modo exhaustivo cada tipo de ilícito y de sanción. El principio de legalidad se respeta con la exigencia de una ley que establezca los criterios mínimos de antijuridicidad, esto es, los bienes jurídicos, las acciones u omisiones que se consideran antijurídicos, conforme a los cuales cada Ayuntamiento proceda a la tipificación de las infracciones administrativas. Por lo que se refiere a las sanciones, la Ley ha de establecer una relación de las posibles que posteriormente la ordenanza pueda aplicar a cada ilícito administrativo en ella tipificado.

El problema legal ha quedado resuelto en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril, a la que se remiten los arts. 25 y 27 LRJSP, que ha de considerarse de aplicación preferente en el ámbito local. Dicho título XI de la LBRL regula en los tres artículos de los que consta (arts. 139 a 141) la «tipificación de infracciones y sanciones en determinadas materias», la «clasificación de las infracciones» y los «límites de las sanciones económicas». La atribución de la potestad sancionadora a la Administraciones públicas de carácter territorial se efectúa, no obstante, por el art. 4 LBRL y su ejercicio en diversos preceptos de esta Ley.

2.2.2 Irretroactividad

Las disposiciones sancionadoras carecen de efecto retroactivo, debiendo aplicarse las vigentes en el momento de producirse los hechos constitutivos de la infracción administrativa. La irretroactividad afecta tanto a la infracción como a la sanción. Según el artículo 25.1 de la Constitución *«nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».*

No obstante, *«las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición»* (art. 26.2 LRSP).

2.2.3 Principio de tipicidad

El principio de tipicidad exige que únicamente sean considerados comportamientos infractores aquellos que aparecen descritos como tales en la Ley. El art. 27 LRJSP lo enuncia así: *«Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones*

por una Ley, sin perjuicio de lo dispuesto para la Administración Local en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril».

El principio cubre también a las sanciones aplicables «que, en todo caso, estarán delimitadas por la Ley».

Ahora bien, el principio de tipicidad no tiene el mismo alcance en el Derecho penal que en materia de infracciones y sanciones administrativas. En el orden penal la acción u omisión debe estar tipificada como delito por la legislación penal (STC de 30 de junio de 1981), mientras que en el orden administrativo basta con la existencia de «cobertura legal» (STC de 3 de octubre de 1983), lo que implica que en este segundo caso las exigencias del principio con relación a las infracciones administrativas quedarían cubiertas con que la ley formal describa genéricamente las conductas infractoras y las clase y cuantía de las sanciones, pero dejando abierta la posibilidad de remitir a los reglamentos la descripción pormenorizada de las mismas. Consecuentemente, tanto la LRJSP (art. 27.3) como la LGS (art. 64) recogen la posibilidad de desarrollo reglamentario en los siguientes términos:

«Las disposiciones reglamentarias de desarrollo podrán introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones establecidas legalmente que, sin constituir nuevas infracciones o sanciones, ni alterar la naturaleza o límites de las que la Ley contempla, contribuyan a la más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes».

Pese a la habilitación otorgada en el artículo trascrito, lamentablemente el Reglamento de la Ley no se ha ocupado de realizar una descripción más pormenorizada de las conductas que redujera la discrecionalidad del órgano sancionador (5). La omisión no parece que pueda solventarse a través de las bases reguladoras, pese que tienen naturaleza reglamentaria, pues a éstas la Ley les confiere únicamente la misión de regular la concesión (art. 9.2) y el contenido de la relación subvencional (art. 17.3), pero no el régimen sancionador.

(5) Como bien señalan Rebollo Puig e Izquierdo Carrasco «en la medida en que esos reglamentos se ocupen, no ya genéricamente de todas las subvenciones sino de una clase determinada en la que haya singularidades y deberes y obligaciones específicos, no sólo no se vulnerará la reserva de Ley sino que se mejorará la tipicidad de las infracciones, se concretarán conceptos necesariamente más indeterminados en la Ley y se reducirá el margen de discrecionalidad en las imposición de las sanciones con lo que, en suma, se logrará un mayor grado de seguridad jurídica y de predeterminación y previsibilidad de la actuación sancionadora de la Administración que es lo que verdaderamente se pretende garantizar con la reserva de Ley y el principio de tipicidad». Colaboración en la obra colectiva dirigida por Fernández Farreres, G.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Thomson Civitas, 2005, p. 601.

Por el contrario, lo que sí pueden hacer las bases reguladoras es excepcionar la aplicación de la sanción en el tipo de subvención que regulen a efectos de ser beneficiario de nuevas subvenciones, cuando venga exigido «por la naturaleza» de ésta (art. 13.2 LGS). Esta previsión no puede resultar extraña en una actividad como la subvencional que atiende a los más diversos fines públicos, algunos de los cuales podrían entrar en conflicto con los que persigue la norma sancionadora. Piénsese, a título de ejemplo, en una subvención en el marco de un programa para rehabilitar toxicómanos, dentro de los cuales puede haber sancionados administrativamente por no haber aplicado correctamente una ayuda anterior a los que no tendría sentido excluir de la rehabilitación.

En todo caso, la exigencia formal de reserva de Ley excluye que las remisiones al reglamento hagan posible «una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley» (STC 104/2009, de 4 de mayo).

Finalmente sería contraria al principio de tipicidad la aplicación analógica de las normas sancionadoras a estas o a cualesquiera otras conductas ilegales. Así lo ha establecido explícitamente la LRJSP que en el apartado 4 del art. 27 dispone: *«Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica».* Dicho precepto no ha hecho más que recoger una de las manifestaciones del principio de legalidad penal que lleva consigo la prohibición de interpretaciones analógicas *in peius* en perjuicio del autor y que la jurisprudencia constitucional había declarado *«aplicable a las infracciones y sanciones administrativas, pues a ellas se refiere también expresamente el artículo 25.1 de la Constitución»* (STC de 15 de noviembre de 1990).

La tipificación como infracciones de los incumplimientos legales en materia de subvenciones se ha llevado a cabo en los artículos 56, 57, y 58 de la LGS y la de las sanciones en los arts. 59 y siguientes.

2.2.4 El principio de responsabilidad y su concreción en la LGS

Regula la LRJSP en su art. 28, bajo la rúbrica «Responsabilidad», una serie de cuestiones que en la LGS se contemplan si bien, como es obvio, en esta se contiene una mayor concreción. Tales cuestiones pueden agruparse en las tres siguientes:

– Culpabilidad.

– Sujetos responsables.

– Tipos de responsabilidad.

a) *Culpabilidad*

La infracción administrativa es ante todo un comportamiento humano imputable a un sujeto. Dicho comportamiento puede ser positivo (acción) o negativo (omisión). Carácter positivo tendrá, entre otras conductas, la obtención fraudulenta de las subvenciones o ayudas mediante el falseamiento de las condiciones requeridas; por el contrario, la ocultación de condiciones obstativas de la concesión o el incumplimiento de los fines u obligaciones asumidas adoptará normalmente de forma omisiva.

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito penal, en el administrativo no está prevista con carácter general la sanción de formas imperfectas de acción, como la tentativa o frustración, y tampoco lo hace la LGS.

A tenor del principio penal de la culpabilidad personal (*nulla poena sine culpa*), en la infracción administrativa se requiere también la concurrencia del elemento intencional. A tenor del art. 28.1 LRJSP solo pueden ser sancionados quienes resulten responsables de los hechos constitutivos de infracción «a título de dolo o culpa». Conducta culpable quiere decir conducta atribuible al sujeto a título de dolo o culpa, sin intervención de circunstancias que eliminen tal imputación. El sujeto incapaz o el que actúa arrastrado por fuerza mayor no puede ser destinatario de juicio de reproche. No obstante, el art. 28.4 LRJSP precisa que *«las leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores podrán tipificar como infracción el incumplimiento de la obligación de prevenir la comisión de infracciones administrativas por quienes se hallen sujetos a una relación de dependencia o vinculación»*, situación a la que es inherente algún tipo de culpabilidad.

Pues bien, de las distintas formas o grados de imputabilidad la LGS ha optado por considerar suficiente la más débil: basta la simple negligencia. Pero lo que no cabe admitir es la existencia de responsabilidad objetiva, que prescinda del elemento intencional, como puso de manifiesto ampliamente el Tribunal Constitucional en la sentencia que enjuició la constitucionalidad de la reforma de la Ley General Tributaria (STC de 26 de abril de 1990). Ahora bien, la culpabilidad no se exige en los mismos términos que en el Derecho penal. La razón de esta peculiaridad en la configuración de la culpabilidad hay que buscarla, según A. Nieto (6), en que, frente a los ilícitos penales, que son pocos y coinciden a grandes rasgos con la conciencia popular, los ilícitos administrativos son numerosos y el Estado no puede exigir su conocimiento por los ciudadanos. De ahí que la responsabilidad haya de ser exigida no ya por el conocimiento real sino por el conocimiento exigible o la diligencia debida. De un lado, no cabe una condena basada en la presunción de que se conocen los ilícitos, pero, de otra parte, tam-

(6) Véase ALEJANDRO NIETO: *Ob. cit.*, p. 303.

poco cabe eludir las consecuencias sancionadoras de la conducta ilícita alegando simplemente error o ignorancia. Habrá que determinar si el autor estaba obligado a conocerlos, lo cual se mide por la *«diligencia exigible»,* que variará para cada sujeto en función de las circunstancias personales: grado de cultura, profesión, etc. Como señala la STS de 23 de enero de 1998, «aunque la culpabilidad de la conducta debe también ser objeto de prueba, ha de considerarse en orden a la asunción de la correspondiente carga, que ordinariamente los elementos volitivos y cognoscitivos necesarios para apreciar aquélla forman parte de la conducta típica probada, y que su exclusión requiere que se acredita la ausencia de tales elementos, o en su vertiente normativa, que se ha empleado la diligencia que era exigible por quien aduce su inexistencia; no basta, en suma, para la exculpación frente a un comportamiento típicamente antijurídico la invocación de la ausencia de culpa» (RJ 1998/601).

Aplicando tales premisas a nuestro caso, nos encontramos con que el beneficiario o entidad colaboradora ha de realizar, para obtener la ayuda o subvención, una serie de actuaciones (solicitud, memorias, aceptación, suscripción de convenios, etc.) a partir de las cuales devendrá prácticamente imposible alegar ignorancia o error, pues si bien las normas reguladoras de las distintas líneas o clases de subvenciones no son abarcables ni aun por los profesionales del Derecho, a quien se acerca a la Administración para obtener una ayuda concreta se le imponen unas condiciones para el acceso que, por lo general, eliminan prácticamente la posibilidad de desconocimiento sobre los deberes que asume. No es ya que la «diligencia exigible» le sitúe en la obligación jurídica de conocer los deberes asumidos, es que, de hecho, la «diligencia exigida» impedirá su ignorancia.

b) *Sujetos responsables*

De acuerdo con el citado art. 28 LRJSP *«sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas, así como, cuando una Ley les reconozca capacidad de obrar, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos, que resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa».*

En el título IV de la LGS se contienen dos artículos dedicados a la regulación de las responsabilidades en materia de subvenciones. El primero es el artículo 53 en el que, bajo la rúbrica «responsables», se delimitan los sujetos infractores, es decir, aquellos que incurren en sanción, pecuniaria o no pecuniaria, por ser autores de la infracción; por el contrario, en el artículo 69 se establecen una serie de supuestos en los que determinados sujetos adquieren la condición de responsables de las sanciones pecuniarias pese a no haber cometido la infracción.

El artículo 53.1 LGS se refiere a los primeros en términos que no contradicen el citado art. 28 LRJSP:

«Serán responsables de las infracciones administrativas en materia de subvenciones las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como los entes sin personalidad a los que se refiere el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley, que por acción u omisión incurran en los supuestos tipificados como infracciones en esta Ley»:

A tenor de los preceptos reproducidos la responsabilidad por las infracciones puede recaer tanto en personas físicas como jurídicas. Y como quiera que se hace expresa mención de las personas jurídicas públicas, también una Administración Pública, en la medida en que puede ser beneficiaria de subvenciones concedidas por otra Administración, podría ser sancionada por la concedente, como las personas privadas. Ahora bien, también se contempla que puedan ser responsables entes sin personalidad jurídica. Lo que en el art. 28 LRJSP es una posibilidad abierta a leyes futuras, en la LGS es una aplicación concreta. Estas entidades serán responsables de las infracciones de las que sean autoras, cualquiera que sea su modalidad de las dos clases de entidades que se contemplan en el artículo 11, es decir, tanto si se trata de entidades de base personal (agrupaciones de personas físicas o jurídicas) como de base patrimonial (comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado). La condición que rige para ellas es la misma que rige para las personas físicas o jurídicas: que incurran en los supuestos tipificados como infracciones en la Ley, es decir, que les sea atribuible como autoras la acción u omisión ilícita.

Como advierten Rebollo Puig e Izquierdo Carrasco, la LGS establece la posible responsabilidad de los entes sin personalidad (siguiendo algunos precedentes, como el artículo 2 de la Ley sobre Infracciones y Sanciones de Orden Social) quedando meridianamente claro que estas entidades no son responsables por infracciones de sus miembros o partícipes sino por acciones u omisiones que se consideran jurídicamente realizadas por ellas (7). De otra parte, la responsabilidad de estas entidades no excluye la que pudiera corresponder a los partícipes o miembros asociados, según veremos.

A partir de estas premisas en el resto del artículo 53 LGS se contienen unas especificaciones, que no son sino la concreción de la regla general, en las que se atribuye la condición de responsables de las infracciones de las que sean autores a los sujetos siguientes:

a) Los beneficiarios, dentro de los cuales se han de comprender, en primer lugar, las personas físicas o jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que tengan esta condición, de conformidad con el concepto de beneficiario que da el artículo 11 LGS. Pero, como quiera que en este precepto se amplía

(7) Véase en este sentido Rebollo Puig e Izquierdo Carrasco: *Ob. cit.*, pp. 617 y 618.

el concepto a sujetos cuya condición puede resultar dudosa, la Ley precisa que serán responsables:

a.1 Los miembros asociados de las personas jurídicas beneficiarias que asuman la condición de beneficiarios al comprometerse a realizar la totalidad o parte de las actividades que fundamentan la concesión (art. 11.2 LGS). La responsabilidad de estos sujetos será independiente de la que pueda alcanzar a la entidad solicitante de la subvención por los incumplimientos atribuibles a ella en el procedimiento de concesión y gestión o a los restantes miembros asociados. La delimitación de la responsabilidad en los términos indicados es consecuencia del principio de personalidad de la pena y del hecho de que en el artículo sólo se consideran responsables a los autores y no a quienes colaboran o participan en forma distinta a la de autor (8).

a.2 Análogamente al caso anterior, los miembros de las agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas sin personalidad (art. 11.3, 2.º párrafo LGS) serán responsables de las infracciones que cometan en la ejecución de las actividades subvencionadas que se hubieran comprometido a realizar. La responsabilidad en cuestión será independiente de la que pueda alcanzar a la agrupación en su condición de beneficiaria por los incumplimientos en el procedimiento de concesión y gestión o a los restantes asociados.

Por contrario, no tienen la condición de infractores, por cuanto carecen de la de beneficiarios, los comuneros o partícipes de las entidades sin personalidad jurídica de base patrimonial (las comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado –art. 11.3 LGS–), sin perjuicio de que les alcance la responsabilidad por las sanciones pecuniarias, según contempla el artículo 69 LGS.

b) Las entidades colaboradoras definidas en el artículo 12 LGS. Estas entidades habrán de ser personas jurídicas, públicas o privadas; por el contrario, no pueden acceder a esta condición las entidades sin personalidad jurídica.

c) Al representante legal de los beneficiarios de subvenciones que carezcan de capacidad de obrar le alcanzará la responsabilidad por las infracciones por razón de la autoría y no como responsable solidario del incapaz, pues a éste, aun cuando materialmente realizara los hechos constitutivos de infracción, no le serían imputable ningún tipo de responsabilidad, según el artículo 54.*a)* LGS, por cuanto no actuará con «dolo o culpa».

d) Por último, podrán ser también infractores las personas o entidades relacionadas con el objeto de la subvención o su justificación, obligadas a prestar colaboración y facilitar cuanta documentación sea requerida en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 46 de esta Ley.

(8) En similar sentido REBOLLO PUIG e IZQUIERDO CARRASCO: *Ob. cit.*, p. 620.

De otra parte, la propia Ley ha previsto de forma explícita que, en determinados casos, no ha lugar a responsabilidad por infracción, aun cuando se hayan producido los hechos materialmente constitutivos de la misma. El artículo 54 LGS prevé al efecto:

«Las acciones u omisiones tipificadas en esta Ley no darán lugar a responsabilidad por infracción administrativa en materia de subvenciones en los siguientes supuestos:

a) *Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar.*

b) *Cuando concurra fuerza mayor.*

c) *Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó aquélla.»*

La primera de las exclusiones deja fuera a las personas naturales que por carecer de capacidad de obrar no pueden ser destinatarias de juicio de reproche. Tampoco puede formularse juicio de reproche a aquel cuya acción procede de fuerza mayor o a quien no participe en una decisión colectiva. Sin embargo, como señala la Fernández Montalvo (9), apoyándose en la jurisprudencia, no puede considerarse exhaustiva la enumeración de supuestos de exención del precepto, sino que son de aplicación todas aquellas causas que excluyen la culpabilidad, de acuerdo con la teoría general del ilícito.

c) *Tipos de responsabilidad*

La responsabilidad a que se refiere el 53 de la LGS lo es por razón de las infracciones cometidas, sin embargo no contempla el precepto las consecuencias de la concurrencia de varios autores en una misma infracción, supuesto distinto del caso en el que la responsabilidad se atribuye a una entidad sin personalidad jurídica que, actuando como tal entidad, asumiría directamente la condición de autora. La situación, sin embargo, se contempla en el artículo 28.3 LRJSP e indirectamente en el artículo 54.*c)* LGS. En el primero se prevé que *«cuando el cumplimiento de las obligaciones previstas en una disposición legal corresponda a varias personas conjuntamente, responderán de forma solidaria de las infracciones que, en su caso, se cometan y de las sanciones que se impongan».* Lo que prevé este precepto es que, en lugar de responder cada partícipe en el acto ilícito de la pena que a su acción corresponda, como exigiría el principio de personalidad de las penas que rige en el ámbito penal, se pueda exigir a cada uno la totalidad de la sanción, sin perjuicio de que pueda repercutir contra los infractores.

(9) Fernández Montalvo en la obra E*l régimen jurídico de las subvenciones: Derecho comunitario y comparado*, coordinada por G. Fernández Farreres: Ed. Consejo General del Poder Judicial, 2007, p. 471.

Esta solución ha recibido el plácet del Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 30 de abril). Obviamente, el supuesto contemplado sólo se dará cuando los autores hubieran realizado conjuntamente las acciones u omisiones contrarias a la norma sancionadora. La LRJSP atenúa la responsabilidad conjunta de infracciones y sanciones estableciendo que, *cuando la sanción sea pecuniaria y sea posible se individualizará en la resolución en función del grado de participación de cada responsable.*

Por su parte, el artículo 54.*c)* LGS, dedicado a regular las exenciones de responsabilidad en las infracciones, exime de responsabilidad a quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión cuando las acciones deriven de una acción u omisión colectiva.

La LGS dedica una atención expresa a la existencia de responsables «de las sanciones pecuniarias», pese a no haber cometido la infracción, lo que no excluye la existencia de algún grado de culpabilidad o participación, según veremos. Objetivamente la responsabilidad sólo se extiende a las sanciones pecuniarias, pues las no pecuniarias (prohibición de obtener subvenciones o celebrar contratos con el Estado) son obligaciones respecto de las que no cabe un cumplimiento subsidiario, pues siempre podrán ser cumplidas por el responsable principal, bastando para ello con que la Administración se niegue a otorgarle las ulteriores subvenciones o a adjudicar los contratos. Dentro de estos responsables de la sanción, hay que distinguir entre quienes, como responsables solidarios o subsidiarios, quedan sujetos al pago de la sanción impuesta al infractor, en virtud del presupuesto definido en la norma, y aquellos otros que adquieren la condición de obligados al pago como consecuencia de transmisión de la responsabilidad, que más propiamente deberían ser llamados sucesores.

Los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria por las sanciones y la sucesión en la sanción aparecen regulados en el artículo 69 de la LGS. Dos cuestiones fundamentales plantea dicha regulación, que son, en primer lugar, si se exige algún tipo de culpabilidad en el responsable de la sanción y, en segundo lugar, su alcance.

En relación con la primera cuestión hay que subrayar que la sanción no se impone al responsable de la infracción, es decir, a aquel en cuya conducta se hubiera apreciado una acción u omisión constitutiva de la infracción, pues en este caso respondería *iure propio*. No obstante, consideramos que para que surja el deber de responder por la sanción se requiere que exista una voluntad consciente del responsable en la realización del supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, lo que se colige tanto de la regulación de la responsabilidad en la LGS como del principio de personalidad de la pena o sanción, tal como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional. En efecto, en la regulación de la responsabilidad subsidiaria expresamente se exige que los responsables

«no realicen los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas», lo que implica una conducta al menos culposa. En cuanto al supuesto de responsabilidad solidaria que se establece, al ir referido a miembros de entidades sin personalidad jurídica de base patrimonial, no se puede desconocer que la personalidad de estos beneficiarios, desde la óptica civil, corresponde a las personas físicas y jurídicas que la integran y su administración compete también a éstos. Además, atendiendo a las exigencias del principio de personalidad de la pena, la conclusión no parece que puede ser distinta. Sería contradictorio que, en virtud del principio en cuestión, una persona no pueda sufrir sanción por sus propios actos si no hay culpa y que la pueda sufrir por actos ajenos, en los que tampoco tenga culpa, con lo cual se vendría a dar entrada en el Derecho sancionador a la responsabilidad objetiva por la puerta trasera. Además, esta es la doctrina sentada por el TC en la Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, en la que considera que las cantidades reclamadas a los demandantes por la Administración tributaria tienen naturaleza claramente punitiva, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna infracción tributaria de los arts. 78 y ss. LGT, por lo que la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora.

De otra parte, está el último párrafo del art. 28 LRJSP, en cuyo texto pensamos que la exigencia de culpabilidad está suficientemente asumida al considerar que las leyes *«podrán prever los supuestos en que determinadas personas responderán del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a quienes de ellas dependan o estén vinculadas».* Las conclusiones que derivarían de admitir una responsabilidad sin culpa por sanciones ajenas se descalifican por reducción al absurdo ¿sería admisible declarar responsables del cumplimiento de una sanción por infracciones ajenas a quienes el artículo 54 declara exentos de responsabilidad por acciones y omisiones propias? Señalemos finalmente que éste es el criterio que aplica la legislación tributaria (10).

La segunda cuestión a la que aludíamos más atrás es la relativa al alcance de la responsabilidad. Al tener las sanciones pecuniarias la condición de ingresos de

(10) Sobre el particular escribe Garrido Mora en la colaboración «Los responsables tributarios», en la obra colectiva Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria [p. 297.*b)*]: «Asimismo, en la comisión de la infracción tributaria por parte del deudor principal, el responsable habrá de haber tenido una participación directa ("causante") o decisiva («colabore"), si bien a ello el precepto, a diferencia de la legislación derogada, ha venido a añadir el adverbio "activamente", lo que viene a poner de manifiesto que para apreciar ese tipo de responsabilidad resulta preciso que el responsable haya tenido una voluntad consciente de participar o propiciar la comisión de la infracción con una conducta sin la cual la infracción no se habría cometido, si bien esto a nuestro entender no ha de llevarnos a la conclusión de que la conducta del responsable haya de ser calificada como "dolosa" en el sentido jurídico penal del término, sino que bastaría con apreciar en su conducta una acción u omisión determinante de la comisión de la infracción».

derecho público, en su cobranza pueden originarse los recargos e intereses de demora establecidos en la LGT planteándose la cuestión de si el responsable debe hacer frente a estas cantidades accesorias o sólo a la sanción impuesta. En este punto pensamos que la responsabilidad no puede extenderse más allá de la sanción en sentido estricto, dentro de cuyo concepto no se comprenden las expresadas cantidades, amén de que de conformidad con la previsión del artículo 41.3 de la LGT, la responsabilidad sólo alcanza a la deuda exigida en período voluntario y no los intereses de demora o los recargos del período ejecutivo en que hubiera incurrido el deudor principal, sin perjuicio de aquellos que le pudieran ser exigibles al propio responsable a partir del momento en que la acción de cobro se dirija contra él.

Entrando en la consideración de los supuestos concretos de responsabilidad que establece la LGS, el primero es un supuesto de responsabilidad solidaria, que se dará en los casos en que la subvención se solicite por comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado (entidades sin personalidad de base patrimonial del art. 11.3 LGS), que alcanzará a sus miembros o partícipes en proporción a sus cuotas con respecto a la sanción pecuniaria impuesta a la unidad económica, sin que dicha responsabilidad venga limitada cuantitativamente por el valor de las respectivas participaciones. Por tanto, la Administración deberá requerir de la entidad, a través de su representante, la totalidad de la deuda y seguidamente podrá dirigirse contra cualquiera de los comuneros, en tanto que responsables solidarios con la entidad, pero en este caso deberá hacerlo en proporción a sus participaciones, por lo que entre ellos la responsabilidad no será solidaria sino mancomunada.

Como hemos visto más atrás los miembros de estas entidades no tienen la condición de beneficiarios, de ahí que no se les considere responsables de la infracción, al contrario de lo que ocurre con los miembros de las entidades sin personalidad de base personal, a los que la Ley sí considera beneficiarios. Sin embargo, estos últimos no se incluyen en el circulo de los responsables de las sanciones pecuniarias por infracciones cometidas por la agrupación, sin perjuicio de que pudieran haberlas cometido en el desarrollo de la actividad subvencionada que se hubieran comprometido a realizar, o de la subsidiaria que les pudiera alcanzar, en su caso, como representantes o administradores, situación que se da en la misma medida en los miembros asociados (art. 11.2 LGS) respecto de la entidad asociativa beneficiaria.

El segundo supuesto contemplado es de responsabilidad subsidiaria. A tenor del párrafo 2 del artículo 69 LGS *«responderán subsidiariamente de la sanción pecuniaria los administradores de las sociedades mercantiles, o aquellos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas, de acuerdo con las disposiciones legales o estatutarias que les resulten de aplicación, que no realicen los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de*

las obligaciones infringidas, adopten acuerdos que hagan posibles los incumplimientos o consientan el de quienes de ellos dependan».

En relación con el texto legal, conviene señalar que el ámbito subjetivo de la responsabilidad subsidiaria queda limitado a los administradores y representantes legales de las personas jurídicas que actúen culposamente, según se ha indicado, quedando excluidos cualesquiera otros participantes, tales como gerentes, directores generales, etc., que carezcan de representación. Tampoco cabe, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 7 de febrero de 1990 (RJ. 961), la existencia de responsabilidades subsidiarias autónomas, las cuales únicamente entran en juego cuando no responda el responsable directo.

Por último el precepto de la LGS hay que ponerlo en relación con el artículo 236 del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital a tenor del cual «los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa». En ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o, ratificado por la junta general». Y el art. 237 añade que «todos los miembros del órgano de administración que hubiera adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél».

Por tanto, los expresados miembros responderán subsidiariamente respecto de la sociedad, pero, entre sí, serán responsables solidarios.

El último párrafo del artículo 69 LGS contempla la transmisión de las sanciones distinguiendo dos situaciones, según se trate de sociedades que limiten la responsabilidad de los socios o que no la limiten:

«En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, las sanciones pendientes se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado o se les hubiera debido adjudicar.»

El supuesto de responsabilidad aquí contemplado es solidario, lo que implica que la Administración podrá dirigirse contra cualquiera de los socios si bien con el límite de la cuota adjudicada en la liquidación. La transmisión se justifica en la consideración de que las sanciones pendientes son deudas de la sociedad disuelta que debieron ser satisfechas antes de proceder a la distribución del haber social. Por el contrario, no resultará posible la transmisión de las sanciones a los herederos de las personas físicas, según se verá después.

«En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, las sanciones pendientes se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.»

A diferencia del supuesto del apartado anterior la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares no viene limitada por el importe recibido en la liquidación dado que se trata de sociedades en las que no existe limitación de responsabilidad.

2.2.5 Concurrencia de sanciones administrativas y penales

El principio general del Derecho *non bis in idem*, no recogido expresamente en la Constitución, fue formulado por el Tribunal Constitucional que lo ha considerado íntimamente unido a los de legalidad y tipicidad. A partir de la jurisprudencia constitucional, tanto en la LRJSP (art. 31), como en múltiples disposiciones legales que atribuyen poderes sancionadores a la Administración y, entre ellas, en la LGS, se ha hecho una regulación expresa de la cuestión.

El principio tiene diversidad de manifestaciones. En su vertiente material significa que quien realiza un acto ilícito no puede ser sancionado dos veces por el mismo hecho. El Tribunal Constitucional, en la temprana sentencia 2/1981, de 30 de enero, lo expresaba así: «El principio general del Derecho conocido por *non bis in idem*, supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones administrativa y penal en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento». Y en la sentencia de 11 de septiembre de 1999 (RTC 1999/177) se expresa en los siguientes términos: «Desde esta perspectiva sustancial, el principio de *ne bis in idem* se configura como un derecho fundamental del ciudadano frente a la decisión de un poder público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción, como consecuencia del anterior ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Por ello, en cuanto derecho de defensa del ciudadano frente a una desproporcionada reacción punitiva, la interdicción del *ne bis in idem* no puede depender del orden de preferencia que normativamente se hubiese establecido entre los poderes constitucionalmente legitimados para el ejercicio del derecho punitivo y sancionador del Estado, ni menos aún de la eventual inobservancia, por la Administración sancionadora, de la legalidad aplicable, lo que significa que la preferencia de la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa sancionadora ha de ser entendida como una garantía del ciudadano, complementaria de su derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismos hechos, y nunca como una circunstancia limitativa de la garantía que implica aquel derecho fundamental» (FJ 3).

La LGS, en su artículo 55, formula así el principio: *«La pena impuesta por la autoridad judicial excluirá la imposición de la sanción administrativa».* Con mayor amplitud aparece formulado por la LRJSP, ya que contempla también la posible concurrencia de dos sanciones administrativas y precisa las condiciones que han de darse para la existencia de concurrencia. Según el artículo 31 de dicha Ley *«no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento».* Esta formulación encuentra igualmente apoyo constitucional en la sentencia citada en segundo lugar: «Hemos de concluir, por lo expuesto, que irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurran las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento. Es este núcleo esencial el que ha de ser respetado en el ámbito de la potestad punitiva genéricamente considerada, para evitar que una única conducta infractora reciba un doble reproche aflictivo». Esta doctrina lleva a que impuesta una sanción administrativa tampoco cabría una segunda sanción administrativa o penal. No obstante, la STC 2/2003, de 16 de enero, ha señalado que no se vulnera el principio si en la condena se tiene en cuenta y se descuenta la sanción anterior, pues en tal caso no se produce exceso punitivo, que es lo que realmente veda el principio. No obstante, el art. 31 LRJSP no contempla este supuesto.

Para evitar la duplicidad de sanciones, la LGS otorga prevalencia a la norma penal. Así el apartado 1 del citado artículo 55 establece sin lugar a dudas que *«en los supuestos en que la conducta pudiera ser constitutiva de delito, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal».*

Por el contrario, cuando se produce la concurrencia de dos normas administrativas, una estatal y otra autonómica, o dos normas estatales, etc., la solución no es tan sencilla. Desde luego si ya se hubiere impuesto una sanción en aplicación de una norma quedará eliminada toda posibilidad de aplicar la segunda. Pero antes de su aplicación podrá presentarse la necesidad de determinar cuál es la autoridad y la norma prevalente. Una vez determinado el órgano competente, atendiendo a la distribución legal y estatutaria de competencias en el plano de la gestión, la potestad sancionadora de la autoridad competente excluirá la de la incompetente. Aun cuando el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley es una garantía del proceso penal que no se extiende al administrativo, en el plano de la legalidad ordinaria instituciones como la abstención y recusación (arts. 23 y 24 LRJSP) o la condena a la nulidad de los actos dictados por órgano incompetente (arts. 47 y 48 LPAC) conducen a resultados similares. Por el con-

trario, si lo que se presenta es un concurso de normas sancionadoras estatales a aplicar por una misma autoridad, la solución, a tenor de la jurisprudencia, será aplicar el precepto especial con preferencia sobre el general (STS de 1 de junio de 2000 RJ 2000/7058). Si la concurrencia fuera de normas estatales y autonómicas la autoridad autonómica aplicará su propia norma cuya antijuridicidad, habida cuenta del marco básico de las infracciones en materia de subvenciones, estará comprendida en la estatal. Finalmente hemos de señalar que en el plano material el principio al proscribir la duplicidad de sanciones prohíbe también que un mismo elemento antijurídico se utilice para sancionar y graduar la sanción a la vez (11).

En su segunda vertiente, la procesal, el principio *non bis in idem* implica que un mismo hecho no puede ser objeto de dos procesos distintos y, en todo caso, el proceso administrativo deberá respetar el planteamiento fáctico del órgano jurisdiccional. La LPAC en su art. 77.4 prevé que *«en los procedimientos de carácter sancionador, los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores que substancien».* El Tribunal Constitucional, en sentencia 77/1983, de 3 de octubre, nos describe así esta segunda manifestación: «cuando nuestro Ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, el enjuiciamiento y la calificación respecto de los mismos hechos se podrá producir en el plano jurídico con independencia (si resulta de la aplicación de normativas diferentes), pero en modo alguno puede ocurrir lo mismo en el plano fáctico; es decir, en la apreciación de los hechos, pues unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado». Y en la reiteradamente citada sentencia de 11 de septiembre de 1999 se reafirma la doctrina en los siguientes términos: «Ahora bien, tal perspectiva (la sustancial) no es la única ni la más esencial desde el punto de vista de la función garantizadora que cumple el derecho fundamental aquí concernido. En efecto, hemos de reiterar que la articulación procedimental del *ne bis in idem* (recogido con carácter general en el art. 133 de la Ley 30/1992, y desarrollado en los arts. 5 y 7 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprobó el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora), se orienta, esencialmente, no tan sólo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan eventuales pronunciamientos de signo contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos –penal y administrativo sancionador– atribuidos a autoridades de diverso orden. A impedir tales resultados se encamina la atribución prioritaria a los órganos jurisdiccionales penales del enjuiciamiento

(11) Véase Martínez Lago, M. A.: «Infracciones y sanciones en materia de subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A. Tirant lo Blanch, 2010, p. 340.

de hechos que aparezcan, *prima facie*, como delitos o faltas, atribución prioritaria que descansa en la exclusiva competencia de este orden jurisdiccional para depurar y castigar las conductas constitutivas de delito, y no en un abstracto criterio de prevalencia absoluta del ejercicio de su potestad punitiva sobre la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, que encuentra también respaldo en el Texto Constitucional».

También esta segunda vertiente se recoge en el citado artículo 55.1 LGS (art. 55.1) al otorgar prevalencia no sólo a la norma punitiva penal sino al proceso penal sobre el administrativo sancionador.

Para el caso de que, iniciadas unas actuaciones penales, no se hubiera estimado finalmente la existencia de delito, la LGS dispone que la Administración iniciará o continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

Por último, señalemos que la concurrencia de sanciones administrativas con penales por unos mismos hechos puede darse en dos delitos específicos en materia de subvenciones: con el delito de fraude de subvenciones (art. 308 CP) y con el delito de fraude de fondos comunitarios (art. 306 CP), cuya frontera con las correspondientes infracciones administrativas es meramente cuantitativa, pero no hay que descartarla con otros genéricos, como el de falsedad en documento público, o los de resistencia, atentado, o desobediencia, que podrán cometerse contra los funcionarios responsables del control, en la medida en que son agentes de la autoridad, etc. En cualquiera de estos casos la pena impuesta por la autoridad judicial excluirá la imposición de la sanción administrativa (art. 52.2 LGS).

Características singulares presenta la concurrencia de sanciones nacionales y comunitarias. A tenor del art. 31.2 LRJSP *«cuando un órgano de la Unión Europea hubiera impuesto una sanción por los mismos hechos, y siempre que no concurra la identidad de sujeto y fundamento, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo minorarla, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción»*.

2.3 **Clases de infracciones**

Según el artículo 27.1 LRJSP *«las infracciones administrativas se clasificarán por la Ley en leves, graves y muy graves»,* clasificación para la que la mencionada Ley no nos marca criterio material alguno. La LGS, siguiendo los principios comunes que formula la LRJSP ahora, y antes la LRJ-PAC, clasifica en las tres clases indicadas las infracciones que tipifica, en lo que parece haber seguido el criterio de la gravedad del perjuicio que se causa al erario público.

2.3.1 Infracciones leves

De acuerdo con el artículo 56 LGS, la infracción leve se nos presenta como una categoría residual (no es posible calificarla de otro modo) de incumplimientos legales o reglamentarios que se delimitan negativamente: *«Constituyen infracciones leves los incumplimientos de las obligaciones recogidas en esta Ley y en las bases reguladoras de subvenciones cuando no constituyan infracciones graves o muy graves y no operen como elemento de graduación de la sanción».*

No obstante, tras esta delimitación genérica, la Ley nos describe una serie de conductas constitutivas de infracción leve. A partir de un examen de la definición y de la relación ejemplificativa de infracciones leves así como de la exclusión de las tipificadas como graves o muy graves pueden señalarse como notas que ayudan a precisar el concepto:

a) El objeto propio de estas infracciones lo constituye el incumplimiento de deberes formales que recaen sobre beneficiarios y entidades colaboradoras de menor gravedad que los que se tipifican como graves, o el incumplimiento del deber de colaboración de terceros relacionados con el objeto de la subvención.

b) De las infracciones simples no derivan perjuicios directos a los caudales o fondos públicos, entendiendo por tales la incorrecta obtención o aplicación de los mismos, que constituyen las obligaciones principales de los beneficiarios y entidades colaboradoras.

c) Esta clase de infracciones se caracteriza por su carácter abierto o residual, de tal manera que cualquier otra infracción «de las obligaciones recogidas en esta Ley y en las bases reguladoras» distinta de las enunciadas se podrá considerar infracción simple siempre que no está calificada como grave o muy grave y no opere como elemento de graduación de la sanción.

Antes del examen pormenorizado de las infracciones hay que señalar que la referencia a las bases reguladoras (normas reglamentarias) o a los «términos establecidos reglamentariamente» en el párrafo letra *c)* del artículo 56 no debe entenderse como si se habilitara al reglamento para tipificar infracciones, lo que tal como hemos visto más atrás sería contrario a la reserva de Ley que rige en esta materia. Es la Ley la que tipifica como infracciones leves los incumplimientos de las obligaciones mencionadas. Pese a ello no deja de ser discutible si con esta remisión a los reglamentos no se traspasan los límites a la colaboración reglamentaria en materia sancionadora, pues como ha señalado el Tribunal Constitucional *«la simple acotación de una materia o el carácter residual de un tipo de infracción (respecto de otros tipos definidos con precisión en la Ley) no permiten*

identificar, en la Ley, qué conductas serán sancionables» (SSTC 341/1993, 60/2000 y 26/2002). Bien es cierto que otros pronunciamientos del Alto Tribunal, como la Sentencia 25/2002, pueden ofrecer apoyo a la tesis contraria (12). En todo caso, la Ley no tipifica genéricamente como infracción todo incumplimiento reglamentario sino sólo los incumplimientos de las obligaciones impuestas por las bases reguladoras.

Las infracciones leves que se relacionan son las que a continuación se reproducen con algún comentario sobre las que consideramos más significativas:

a) *La presentación fuera de plazo de las cuentas justificativas de la aplicación dada a los fondos percibidos.*

La delimitación de la infracción tipificada en esta letra (justificación fuera de plazo) con respecto a la infracción grave de la letra *c)* del artículo 57 (falta de justificación) presenta una dificultad que, a partir del texto legal es prácticamente insalvable, pues no define donde está la frontera entre un cumplimiento fuera de plazo (infracción leve) y un incumplimiento (infracción grave). La solución ha de venir de la previsión del artículo 70.3 RLGS. Según este precepto, *«transcurrido el plazo establecido de justificación sin haberse presentado la misma ante el órgano administrativo competente, éste requerirá al beneficiario para que en el plazo improrrogable de quince días sea presentada a los efectos previstos en este capítulo. La falta de presentación de la justificación en el plazo establecido en este apartado llevará consigo la exigencia del reintegro y demás responsabilidades establecidas en la Ley General de Subvenciones. La presentación de la justificación en el plazo adicional establecido en este apartado no eximirá al beneficiario de las sanciones que, conforme a la Ley General de Subvenciones, correspondan».* Así pues, por muy dilatado que sea el retraso en la presentación de la justificación, la infracción no pasará de ser leve si no hubiera un requerimiento desatendido de la Administración, pues sólo en este momento se desencadenan los efectos de la falta de justificación (reintegro).

b) *La presentación de cuentas justificativas inexactas o incompletas.*

c) *El incumplimiento de las obligaciones formales que, no estando previstas de forma expresa en el resto de párrafos de este artículo, sean asumidas como consecuencia de la concesión de la subvención, en los términos establecidos reglamentariamente.*

---

(12) Sobre la fluctuante jurisprudencia constitucional al respecto puede verse el interesante estudio de F. L. Hernández González: «La reserva de ley en materia sancionadora. Avances, retrocesos y contradicciones en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *Revista de Administración Pública*, núm. 166/2005.

d) *El incumplimiento de obligaciones de índole contable o registral, en particular:*

1.º *La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y registros legalmente exigidos.*

2.º *El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los registros legalmente establecidos, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.*

3.º *La llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la entidad.*

4.º *La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponde, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la realidad de las actividades subvencionadas.*

Con respecto a las obligaciones de índole contable o registral, a cuyo incumplimiento se refiere la letra *d)*, éstas serán las impuestas en la letra *d)* del artículo 14 LGS, cuya concreción se realiza, de una parte, en la normativa que les sea aplicable a los beneficiarios según la legislación mercantil y sectorial, y de otra, en las bases reguladoras en las que se contienen las normas específicas sobre llevanza de los estados y registros necesarios para el adecuado control y justificación de los fondos, según el tipo de la subvención. Ahora bien, el artículo 60 «Graduación de sanciones» [letra *c)* de la LGS] prevé que esta conducta pueda ser causa de agravación de la sanción. De conformidad con la regla del párrafo primero del artículo 56 sólo se estará en presencia de una infracción leve cuando no concurran las circunstancias para ser considerada como elemento de graduación de la sanción.

e) *El incumplimiento de las obligaciones de conservación de justificantes o documentos equivalentes.*

Con relación al incumplimiento de las obligaciones de conservación de justificantes o documentos equivalentes hay que señalar que la Ley deja en la indefinición el plazo durante el que se ha de conservar la documentación justificativa, tanto en este artículo como en el artículo 14, que lo relaciona como una obligación del beneficiario, pues ni lo marca de forma directa ni lo fija tampoco en la regulación de las actuaciones de comprobación y control, a la que hace referencia. En el Código de Comercio (art. 30) se fija en seis años el deber de conservar los libros y justificantes a partir del último asiento realizado en los libros. Dicho plazo es aplicable directamente a la contabilidad empresarial. Con independencia del mismo, del precepto analizado se deduce, y el artículo 74.4 RLGS contiene una previsión específica en este sentido, que la documentación

justificativa deberá conservarse si se estuviera en plazo para llevar a cabo las indicadas actuaciones de comprobación y control que, cuando menos, podrán llevarse a cabo en tanto no trascurra el plazo de prescripción del derecho de la Administración a reconocer o liquidar el reintegro. Tal plazo es de cuatro años, sin perjuicio de las eventuales interrupciones que se hubieran podido producir (art. 39 LGS). Es más, si el reintegro derivara de responsabilidades contables del perceptor el plazo podrá elevarse a cinco años, contados desde la fecha en que se hubieran cometido las infracciones que la originen, de conformidad con la disposición adicional 3.ª LFTCu.

f) *El incumplimiento por parte de las entidades colaboradoras de las obligaciones establecidas en el artículo 15 de esta Ley que no se prevean de forma expresa en el resto de apartados de este artículo.*

g) *La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de control financiero.*

Se entiende que existen estas circunstancias cuando el responsable de las infracciones administrativas en materia de subvenciones, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de los funcionarios de la Intervención General de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las funciones de control financiero.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa las siguientes conductas:

1.ª *No aportar o no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, justificantes, asientos de contabilidad, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato objeto de comprobación.*

2.ª *No atender algún requerimiento.*

3.ª *La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo señalado.*

4.ª *Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que existan indicios probatorios para la correcta justificación de los fondos recibidos por el beneficiario o la entidad colaboradora o de la realidad y regularidad de la actividad subvencionada.*

5.ª *Las coacciones al personal controlador que realice el control financiero.*

El incumplimiento del deber de someterse a actuaciones de control tanto por parte de beneficiarios [art. 14.1.*c)* LGS] como de entidades colaboradoras (art. 15) puede ser infracción leve, según este precepto, pero también puede ser infracción muy grave si concurren determinadas circunstancias de agravación

(imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, o el cumplimiento de la finalidad y de la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de otras subvenciones) [art. 58.*c)*] o ser causa de agravación de otra infracción. De conformidad con la regla del párrafo primero del artículo 56 sólo se estará en presencia de una infracción leve cuando no concurran las circunstancias para ser considerada muy grave y no operen como elemento de graduación de la sanción. Tampoco el incumplimiento en que consiste esta infracción será causa de reintegro, según la previsión del artículo 37.1.*e)* LGS, pues en tal caso el incumplimiento iría más allá de lo formal, al cual se circunscribe la infracción leve.

h) *El incumplimiento de la obligación de colaboración por parte de las personas o entidades a que se refiere el artículo 46 de esta Ley, cuando de ello se derive la imposibilidad de contrastar la información facilitada por el beneficiario o la entidad colaboradora.*

El deber de colaboración, en principio, puede recaer sobre beneficiarios, entidades colaboradoras y sobre terceros relacionados con el objeto de la subvención. En el caso de que recaiga sobre beneficiarios y entidades colaboradoras la conducta podrá quedar encuadrada, en función de las circunstancias, en algún supuesto de infracción grave o muy grave más en alguno de los supuestos de reintegro del artículo 37, como expresamente señala el artículo 46 LGS. Por el contrario, tratándose de terceros, su conducta sólo podrá constituir una infracción leve, pues ni siquiera existe base sobre la que aplicar la sanción dineraria proporcional. Ello hace que la reacción represiva resulte desproporcionadamente baja (sanción de 75 a 900 euros) para conseguir los fines pretendidos entre los que cabe mencionar señaladamente negar el acceso a la información de cuentas bancarias. Es más, la simple negativa a colaborar no será suficiente para incurrir en infracción sino que se requiere que de ello se derive la imposibilidad de contrastar la información facilitada por el beneficiario o la entidad colaboradora, por lo que, en otro caso, el incumplimiento del deber no será sancionable. Tampoco contempla la LGS la posibilidad de imponer multas coercitivas por desatender los requerimientos de colaboración con lo que se podría dotar de efectividad al mencionado deber de colaboración, las cuales, de conformidad con el artículo 103.2 LPAC, son independientes de las sanciones y compatibles con ellas.

i) *Las demás conductas tipificadas como infracciones leves en la normativa de la Unión Europea en materia de subvenciones.*

La remisión a la normativa de la Unión Europea de la letra *i)* se justifica por el efecto directo del Derecho comunitario. No obstante, en el Derecho comunitario no existe una clasificación de las infracciones en leves, graves y muy graves, por

lo que habrá que atender a la descripción que, en su caso, se haga del tipo más que a la calificación de la infracción como leve (13).

2.3.2 Infracciones graves

La mayor gravedad de estas infracciones con respecto a las leves radica en que los deberes incumplidos por los beneficiarios, o bien son de carácter sustantivo y, por tanto, productores de perjuicios directos a los caudales públicos [letras *a)* y *b)*], o bien, aun siendo de carácter formal [letra *c)*], son incumplimientos muy cualificados, que hacen presumir que se han incumplido deberes sustantivos, como ocurre con el supuesto de falta justificación, que hace presumir que no se ha realizado la actividad subvencionada y el reintegro (*cfr.* cap. VII, apartado 3.1.1). Si la comparación se establece con las infracciones muy graves la conclusión que se deduce es que el perjuicio no es pleno, pues o bien sólo afecta a la obtención, en cuanto que es excesiva, pero no íntegramente ilegal, o bien la aplicación a sus fines no ha sido la adecuada pero tampoco se trata de un supuesto de «no aplicación».

De acuerdo con el artículo 57 LGS constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) *El incumplimiento de la obligación de comunicar al órgano concedente o a la entidad colaboradora la obtención de subvenciones, ayudas públicas, ingresos o recursos para la misma finalidad, a que se refiere el párrafo* d) *del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.*

El incumplimiento de este deber puede ser un simple incumplimiento formal o un incumplimiento sustantivo, es decir, con perjuicio económico para el erario público. El primer caso se dará cuando las subvenciones obtenidas fueran compatibles y la suma de ellas no rebasara el costo de la actividad subvencionada. El segundo, cuando fueran incompatibles o por importe superior al costo de la actividad. Desde el punto de vista del deber de reintegro las consecuencias son distintas, pues sólo procede éste cuando fueran incompatibles (art. 33.3 RLGS) o, en el caso de que fueran compatibles, si se rebasara el costo (art. 19. 3 LGS), haya o no comunicación de la concurrencia a la Administración (art. 34 RLGS). Al contrario de lo que ocurre en relación con

(13) Sobre estas normas Rebollo Puig e Izquierdo Carrasco: *Ob. cit.*, p. 662, escriben: Son normas sancionadoras en blanco, que remiten a unas hipotéticas tipificaciones realizadas directamente por la normativa comunitaria. No obstante, a día de hoy, unas tipificaciones de estas características no existen y aun suponiendo que las hubiera, parece poco probable que la normativa comunitaria realizara tal clasificación de infracciones leves, graves y muy graves a los efectos o con la finalidad propia de esta Ley. Por estos motivos, estos tipos causan extrañeza.

el reintegro, en la tipificación de la infracción por falta de comunicación no se hace distinción alguna por razón de estas circunstancias, sin embargo, no parece que pueda calificarse la infracción de grave, en el caso de que sólo hubiera irregularidad formal, pues, amén de su menor gravedad, no existe base para aplicar la sanción pecuniaria, al no existir cantidad indebidamente obtenida o aplicada.

b) *El incumplimiento de las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.*

Si la subvención fuera de importe superior a 120.000 euros, mediando dolo, la infracción se situaría en la órbita penal, pues coincide con la figura delictiva del apartado 2 del artículo 308 CP.

c) *La falta de justificación del empleo dado a los fondos recibidos una vez transcurrido el plazo establecido para su presentación.*

Téngase en cuenta la diferencia entre el cumplimiento extemporáneo del deber de justificar, que tipifica como infracción leve el artículo 56.1.*a)* LGS, y la falta de justificación, que es lo que constituye la infracción grave. Sobre la frontera entre incumplimiento y cumplimiento nos remitimos al comentario a la mencionada infracción leve.

d) *La obtención de la condición de entidad colaboradora falseando los requisitos requeridos en las bases reguladoras de la subvención u ocultando los que la hubiesen impedido.*

e) *El incumplimiento por parte de la entidad colaboradora de la obligación de verificar, en su caso, el cumplimiento y efectividad de las condiciones o requisitos determinantes para el otorgamiento de las subvenciones, cuando de ello se derive la obligación de reintegro.*

f) *La falta de suministro de información por parte de las administraciones, organismos y demás entidades obligados a suministrar información a la Base de Datos Nacional de Subvenciones.*

g) *Las demás conductas tipificadas como infracciones graves en la normativa de la Unión Europea en materia de subvenciones.*

Sobre la remisión a la normativa europea, véase el comentario al artículo 56.*i)*, efectuado en el apartado anterior.

2.3.3 Infracciones muy graves

Las conductas tipificadas como infracciones muy graves son especialmente perjudiciales tanto para la Hacienda Pública, por cuanto suponen un uso indebido de los recursos públicos, como para el interés o finalidad pública

que se pretende alcanzar con la subvención, que quedará totalmente frustrada. Se trata de conductas que se relacionan con incumplimientos de las principales obligaciones que se imponen a los beneficiarios (art. 14 LGS) o a las entidades colaboradoras (art. 15), o con una obstrucción a las actuaciones de control de tal magnitud que hace imposible que la Administración verifique si dichas obligaciones se han cumplido. Todas estas conductas constituyen al propio tiempo causa de reintegro de las subvenciones percibidas a tenor del artículo 37 LGS.

De acuerdo con el artículo 58 LGS, constituyen infracciones muy graves las siguientes conductas:

a) *La obtención de una subvención falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido o limitado.*

Si la subvención fuera de importe superior a 120.000 euros, mediando dolo, la infracción se situaría en la órbita penal, pues coincide con la figura delictiva del apartado 1 del artículo 308 CP. No obstante, si se hubiera financiado con fondos comunitarios el techo cuantitativo será de 4.000 euros para incurrir en delito (art. 306 CP).

b) *La no aplicación, en todo o en parte, de las cantidades recibidas a los fines para los que la subvención fue concedida.*

Con relación a la posible concurrencia con infracciones penales nos remitimos al comentario de la infracción anterior. La diferencia con la falta grave de la letra *b)* del artículo 57 radica en que mientras allí se contemplaba una alteración de fines en la aplicación de los fondos, lo que ahora se sanciona es la no aplicación a tales fines, es decir, el incumplimiento total de la finalidad pública. En la primera infracción se comprendería la aplicación de los fondos a otros fines públicos análogos; por el contrario, la apropiación indebida de los fondos para fines particulares encajaría en la segunda conducta.

c) *La resistencia, excusa, obstrucción o negativa a las actuaciones de control previstas, respectivamente, en el párrafo* c) *del apartado 1 del artículo 14 y en el párrafo* d) *del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley, cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, o el cumplimiento de la finalidad y de la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.*

A efectos de delimitación de esta infracción con la leve, análoga, de la letra *g)* del artículo 56, nos remitimos al comentario efectuado en relación con ésta.

d) *La falta de entrega, por parte de las entidades colaboradoras, cuando así se establezca, a los beneficiarios de los fondos recibidos de acuerdo con los criterios previstos en las bases reguladoras de la subvención.*

No es descartable que la conducta de la entidad colaboradora encaje en las tipificadas en los artículos 432 y 433 CP relativos a la malversación. Sustraer o consentir que un tercero, con ánimo de lucro, sustraiga los caudales públicos a su cargo; destinarlos a usos ajenos a la función pública; o darles una aplicación privada son conductas tipificadas como malversación, en las que, a tenor del artículo 435.1 CP, pueden incurrir los que se hallen encargados por cualquier concepto de fondos de las Administraciones Públicas.

e) *Las demás conductas tipificadas como infracciones muy graves en la normativa de la Unión Europea en materia de subvenciones.*

Sobre la remisión a la normativa europea, véase el comentario al artículo 56.*i)*, efectuado en el apartado anterior.

2.4 **Sanciones**

2.4.1 Naturaleza de las sanciones

La finalidad de las sanciones administrativas, como la de las penales, es represiva, y por tanto compatible con la reparación del daño causado (art. 28.2 LRJSP). La propia LGS extrae las consecuencias de este carácter cuando establece que las sanciones son independientes de la obligación de reintegro (arts. 40.1 y 59.2 LGS), la cual, así como la exigencia de intereses moratorios, tiene una finalidad reparadora del perjuicio causado a la Hacienda Pública.

2.4.2 Clases de sanciones

El cuadro de sanciones aplicable se contiene en el artículo 59 LGS, sin perjuicio de que en los artículos siguientes se especifique cuál de ellas es la correspondiente a cada infracción. Dentro del cuadro se incluyen dos clases de sanciones: pecuniarias, que se traducen en la imposición de multas, y no pecuniarias, que se traducen en la pérdida de derechos que el ordenamiento administrativo reconoce, «sin que en ningún caso puedan implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad» (art. 29.1 LRJSP). El precepto de la LGS tiene carácter básico, por lo que constituye el marco dentro del cual debe moverse la potestad sancionadora de las Comunidades Autónomas, que habrán de respetar tanto los tipos de sanciones como los límites máximo y mínimo.

Las sanciones pecuniarias o multas tienen carácter necesario siendo aplicables a toda clase de infracciones, dados los términos imperativos de la norma. Pueden ser fijas o proporcionales. Las multas fijas se aplican siempre que exista infracción simple. Las multas proporcionales, mediante las que se sancionan necesariamente las infracciones graves o muy graves, con independencia de que puedan concurrir con sanciones no pecuniarias, se calculan sobre la cantidad indebidamente obtenida, aplicada o no justificada o, en el caso de entidades colaboradoras, de los fondos indebidamente aplicados o justificados.

El procedimiento para la cobranza de las sanciones pecuniarias es el mismo que rige para los ingresos de Derecho público, según la Ley General Presupuestaria.

Con respecto a las sanciones no pecuniarias, a tenor del artículo 59 LGS, las que se podrán imponer en caso de infracciones graves o muy graves, serán las de:

a) *Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de obtener «subvenciones, ayudas públicas y avales» de las Administraciones Públicas u otros entes públicos.*

b) *Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de actuar como entidad colaboradora en relación con las subvenciones reguladas en esta Ley.*

c) *Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para contratar con las Administraciones públicas.*

La aplicación de estas sanciones está sometida a un requisito que tiene que ver con el importe del perjuicio económico causado por el infractor y a otro de índole cualitativa. Consiste el primero en que el perjuicio económico represente en términos relativos más del 50 por 100 de la subvención concedida o de las cantidades recibidas por las entidades colaboradoras, y en valor absoluto que exceda de 30.000 euros; el segundo que concurra una de las dos circunstancias de especial gravedad que se señalan, que, de hecho, suponen una actitud dolosa en el infractor, a saber, que se haya opuesto resistencia, obstrucción o negativa a las actuaciones de control o que se hayan utilizado medios fraudulentos (arts. 62 y 63 LGS).

La sanción de pérdida del derecho de obtener subvenciones constituye una causa que está contemplada en el artículo 13 LGS como determinante de la prohibición de obtener subvenciones o de acceder a la condición de entidad colaboradora, de apreciación automática, sin que la duración de la prohibición pueda exceder del plazo de cinco años. Por el contrario, en dicho artículo no se contempla la sanción de pérdida de la posibilidad de actuar como entidad colaboradora a que se refiere el artículo 59 LGS. Como quiera que el artículo 13 lo que persigue no es sólo establecer prohibiciones sino también sistematizar las prohibiciones establecidas en otras normas a las que se remite, parece claro que la voluntad de

la norma contenida en el artículo 13 es considerar que de la sanción descrita en la letra *a)* derivará exclusivamente la prohibición de obtener ulteriores subvenciones y de la sanción de la letra *c)* derivará, también con carácter exclusivo, la prohibición de ser entidad colaboradora, en coherencia con la doble prohibición del artículo 59. De otra parte, la omisión de esta última en el artículo 13 no es motivo que la prive de eficacia.

A tenor de la expresión legal, la pérdida objeto de sanción no se limita a la obtención de las subvenciones reguladas en la LGS, sino a cualesquiera otras ayudas públicas, de algunas de los cuales se contiene algún tipo de regulación en la propia Ley (ayudas en especie, crédito oficial…) y de otras, no.

A falta de un desarrollo reglamentario que ofreciera una mayor seguridad jurídica habrá de ser la resolución que la imponga la que la concrete el alcance material y temporal de la sanción (14), pues la referencia del artículo 13.5 LGS a que, en su defecto, se haga a través del procedimiento que «reglamentariamente» se determine resulta inaplicable ante la falta de dicho desarrollo.

2.4.3 Criterios de graduación

En la atribución de las sanciones en función de las distintas conductas infractoras rige el principio de proporcionalidad que el artículo 29.3 LRJSP aplica diciendo que « en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción». Señala igualmente la LRJSP en el artículo citado unos criterios de graduación:

a) *El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad.*

b) *La continuidad o persistencia en la conducta infractora.*

c) *La naturaleza de los perjuicios causados.*

d) *La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa.*

Los mencionados criterios se concretan en la LGS si bien en algunos extremos difieren ampliamente de los enunciados. Esta circunstancia no supone que quedan derogados por incompatibilidad con aquellos, pues la nueva Ley no los formula como criterios únicos y excluyentes, sino que se limita a establecer que en la graduación de la sanción se considerarán especialmente, pero no de forma excluyente.

(14) Véase en este sentido Rebollo Puig e Izquierdo Carrasco: *Ob. cit.*, p. 656.

El artículo 60 LGS establece al respecto los criterios de graduación que se reproducen seguidamente, los cuales no han sido objeto de desarrollo reglamentario, pese a la habilitación que confería el art. 64 para introducir especificaciones y graduaciones.

1. *Las sanciones por las infracciones a que se refiere este capítulo se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:*

a) *La comisión repetida de infracciones en materia de subvenciones.*

Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave o muy grave, el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 75 puntos.

b) *La resistencia, negativa u obstrucción a las actuaciones de control recogidas en el párrafo* c) *del apartado 1 del artículo 14 y en el párrafo* d) *del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley. Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave o muy grave, el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 75 puntos.*

c) *La utilización de medios fraudulentos en la comisión de infracciones en materia de subvenciones.*

A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes:

1.º *Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los registros legalmente establecidos.*

2.º *El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.*

3.º *La utilización de personas o entidades interpuestas que dificulten la comprobación de la realidad de la actividad subvencionada.*

Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave o muy grave, el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 20 y 100 puntos.

d) *La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de la documentación justificativa o la presentación de documentación incompleta o inexacta, de los datos necesarios para la verificación de la aplicación dada a la subvención recibida. Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave o muy grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos.*

e) *El retraso en el cumplimiento de las obligaciones formales [el criterio establecido en el párrafo* e) *se empleará exclusivamente para la graduación de las sanciones por infracciones leves].*

El detallado cuadro de criterios de graduación responde al objetivo, en buena medida conseguido, de «tipificar adecuadamente las infracciones administrativas en materia de subvenciones, incluyendo una graduación del ilícito administrativo por razón de la conducta punible, y un régimen jurídico de sanciones acorde con la naturaleza de la conducta infractora» (E. M).

Como aspectos de la graduación que sugieren una consideración singular merecen ser destacados los siguientes:

– El criterio de la comisión repetida de infracciones en esta materia (reincidencia, en términos de la LRJSP) tiene una mayor amplitud en el aspecto temporal (infracciones cometidas en los cuatro años anteriores, en lugar «en el término de año»). El principio de presunción de inocencia impide la toma en consideración de sanciones que no hayan adquirido firmeza, pero no se toma en consideración un eventual recurso contencioso-administrativo. Se trata de un criterio de singular trascendencia en materia de subvenciones cuya anterior configuración lo hacía prácticamente inaplicable. Una gestión rigurosa de los fondos públicos conllevará una aplicación igualmente rigurosa de esta agravante, si bien para su eficacia disuasoria se hace preciso un intercambio de información entre las entidades concedentes de subvenciones y ayudas. No han sido infrecuentes en el pasado los casos de beneficiarios, que mejor podrían ser llamados profesionales de las subvenciones, que obtenían simultáneamente subvenciones incompatibles para una misma finalidad en distintos Servicios o centros gestores, sin que esta circunstancia haya tenido repercusión en la aplicación efectiva del régimen sancionador. Al día de hoy, no exige la Ley que las infracciones precedentes se hayan cometido en la misma Administración y, en cuanto al intercambio de información entre Administraciones concedentes, como conocemos, el artículo 20 LGS establece la obligatoriedad de que por éstas se facilite información sobre las subvenciones por ellas gestionadas y, en particular, de las sanciones impuestas, lo que facilitará la aplicación efectiva de la circunstancia agravante. En el lado negativo de la configuración de esta circunstancia hay que señalar que no ofrece ningún criterio sobre lo que ha de entenderse por infracción de la misma naturaleza. Será necesario, eso sí, que la primera infracción sea grave o muy grave, pero ello no implica nada sobre su naturaleza, pudiendo la segunda ser leve. Parece, en todo caso, que las infracciones cometidas como entidad colaboradora no pueden tomarse como reincidencia con respecto a las que se cometan como beneficiarias o viceversa, pues en este caso la distinta naturaleza es clara, pero poco más puede añadirse.

– El criterio de la «resistencia, negativa u obstrucción a las actuaciones de control», que no tiene equivalente en la LRJSP, se aplicará en los supuestos en que estas conductas se produzcan con motivo de las actuaciones de control a las que deban someterse los sujetos infractores de conformidad con las previsiones citadas de los artículos 14 y 17 LGS. Ahora bien, la exclusiva referencia a las «actuaciones de control», sin mencionar las de comprobación por parte de la Administración concedente, puede llevar, en una interpretación excesivamente literal del precepto, a excluir la aplicación del criterio en relación con dichas comprobaciones a cargo del órgano gestor, lo cual no parece ajustado al espíritu y finalidad de la norma, sobre todo se tiene en cuenta que el párrafo *c)* del apartado 1 del artículo 14 y lo mismo el 15.1 LGS, a los que se remite el artículo 61, se refieren conjuntamente a unas y otras, colocándolas en el mismo plano y dentro de una categoría unitaria («cualesquiera otras de comprobación y control financiero»).

No se recoge en la LGS el criterio de la infracción continuada (la continuidad o persistencia en la conducta infractora) que, sin embargo, se contempla en laLRJSP, que el mismo art. 29 la define como *«la realización de una pluralidad de acciones u omisiones que infrinjan el mismo o semejantes preceptos administrativos, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión»*.

Por último hay que señalar que la aplicación de los criterios de graduación está sujeta a una serie de reglas o condiciones que, en parte, se formulan expresamente en la Ley y en parte hay que deducir del texto, que pueden enunciarse así:

– Los criterios de graduación que establece la LGS son todos de agravación, por lo que allí donde no exista causa de agravación la sanción no podrá ser otra que la mínima. En todo caso, será aplicable la causa de atenuación del art. 29.4 LRJSP: *«Cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior»*

– Los porcentajes de incremento a que se refiere el artículo se aplicarán sobre la sanción pecuniaria prevista legalmente, según el tipo de infracción, en su grado mínimo. Así se prevé expresamente en unos casos y no otro puede ser el criterio allí donde se omite esta previsión por identidad de razón y por la interpretación restrictiva de que han de ser objeto las normas sancionadoras.

– Para evitar que una diversidad de infracciones en la gestión de una misma subvención dé lugar a sanciones desproporcionadas, con relación a los fondos públicos recibidos, la Ley (apartados 4 y 5 del artículo 60) establece un límite a todas las impuestas que opera sólo en las sanciones pecuniarias, habida cuenta de su descripción en el texto legal. Dicho límite se establece en el importe de la subvención inicialmente concedida en las infracciones leves y

en las sanciones graves y muy graves en el triple del importe de la cantidad indebidamente obtenida, aplicada o no justificada o, en el caso de entidades colaboradoras, de los fondos indebidamente aplicados o justificados.

– Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente (apartado 2), pero cuando concurran varios en una misma subvención la acumulación de todos ellos en las infracciones leves no podrá dar lugar a sanciones pecuniarias superiores al importe de la subvención concedida ni en las graves o muy graves al triple de la cuantía indebidamente obtenida, aplicada o no justificada o, en el caso de las entidades colaboradoras, de los fondos indebidamente aplicados o no justificados Esta consecuencia se extrae de la consideración conjunta de la previsión del apartado 2 (los criterios de graduación son aplicables simultáneamente) y de los límites a las sanciones contenidos en los apartados 4 y 5.
– Los criterios de graduación recogidos no podrán utilizarse para agravar la infracción cuando estén contenidos en la descripción de la conducta infractora o formen parte del propio ilícito administrativo (apartado 3). Tal será el caso de la resistencia, excusa u obstrucción a las actuaciones de control, que puede constituir también infracción leve o muy grave.

2.4.4 Sanciones aplicables a las distintas clases de infracciones

Las concretas sanciones aplicables se recogen por la LGS en tres artículos que se dedican respectivamente a las aplicables por infracciones leves (art. 61), graves (art. 62) y muy graves (art. 63), teniendo en cuenta en todo caso los criterios de graduación estudiados.

Para las infracciones leves la sanción establecida es la de multa fija en una cuantía comprendida entre 75 a 900 euros. No obstante, para diversos supuestos de especial gravedad, que se caracterizan porque impiden o dificultan conocer la aplicación dada a las subvenciones, tales como incumplimiento de obligaciones contables o falta de aportación de documentos requeridos, se contemplan multas de 150 a 6.000 euros.

Las infracciones graves serán sancionadas, por regla general, con multa pecuniaria proporcional del tanto al doble de la cantidad indebidamente obtenida, aplicada o no justificada o, en el caso de entidades colaboradoras, de los fondos indebidamente aplicados o justificados.

Las infracciones muy graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del doble al triple de la cantidad indebidamente obtenida, aplicada o no justificada o, en el caso de entidades colaboradoras, de los fondos indebidamente aplicados o justificados.

En supuestos de mayor gravedad, a las sanciones pecuniarias pueden acompañar las no pecuniarias a las que no hemos referido anteriormente.

Cuando de la comisión de una infracción derive necesariamente la comisión de otra u otras, se deberá imponer únicamente la sanción correspondiente a la infracción más grave cometida (art. 29.5 LRJSP).

El órgano competente para imponer estas sanciones podrá acordar su publicidad en la Base de Datos Nacional de Subvenciones.

2.5 **Procedimiento sancionador**

La LGS dedica un único artículo a la regulación del procedimiento sancionador en materia de subvenciones y ayudas públicas, más otro a las competencias, remitiéndose en cuanto a tramitación a lo dispuesto en el capítulo II del título IX de la LRJ-PAC, remisión que en la actualidad habrá de entenderse hecha al título IV de la LPAC en el que se regula el procedimiento administrativo común, que presenta como novedad que el procedimiento sobre potestad sancionadora se integra en él como «especialidades del procedimiento administrativo común». Por otra parte, el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, ha sido derogado, por lo que queda sin efecto la remisión al mismo que hace el RLGS.

Así pues el grupo normativo regulador del procedimiento sancionador en materia de subvenciones en la Administración General del Estado estará constituido por el título IV de la LPAC, y por los artículos 67 y 68 de la LGS y 102 y 103 del RLGS en lo que no resulten incompatibles con la regulación contenida en dicho título.

No es el momento de efectuar un estudio del procedimiento sancionador en su integridad. Por el contrario, sí resulta necesario referirse a las normas específicas contenidas en los artículos 67 y 68 LGS y en los artículos 102 y 103 RLGS citados, no básicos, en las cuales se contienen las oportunas peculiaridades en lo que concierne a nuestro ámbito.

2.5.1 Competencias

De acuerdo con el art. 63 LPAC se considerará que un órgano es competente para iniciar el procedimiento cuando así lo determinen las normas reguladoras del mismo. En su relación el art. 66 LGS establece que serán órganos competentes para acordar e imponer sanciones los Ministros y Secretarios de Estado de los Departamentos ministeriales concedentes de la subvención. El deslinde entre las competencias de los Ministros y los Secretarios de Estado del Departamento

vendrá determinado por el artículo 62 LRJSP, que atribuye a los Secretarios de Estado «ejercer las competencias sobre el sector de actividad asignado que le atribuya la norma de creación del órgano…, salvo en los casos legalmente reservados al Ministro» Por tanto, como regla general, allí donde existiere este órgano él será el competente dentro de su sector de actividad, mientras que en los casos no asignados al mismo, las competencias serán del Ministro. En el caso de subvenciones o ayudas concedidas por Organismos autónomos y demás entidades concedentes, las sanciones serán acordadas e impuestas por los titulares de los Departamentos ministeriales a los que estuvieran adscritos. No obstante, cuando la sanción consista en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones, ayudas públicas y avales de Estado, en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos, o en la pérdida de la posibilidad de actuar como entidad colaboradora, la competencia corresponderá al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (15).

El Ministro designará al instructor del procedimiento sancionador cuando dicha función no esté previamente atribuida a ningún órgano administrativo. Con dicha previsión se da cumplimiento a la exigencia del artículo 63 LPAC, de que los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora establezcan la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos.

La competencia para imponer sanciones en las Corporaciones locales corresponde a los órganos de gobierno que tengan atribuidas tales funciones en la legislación de régimen local, sin que la LGS contenga especialidad alguna en cuestiones de competencia. Por tanto se presentan dos situaciones distintas, según se trate de

(15) El artículo 71.2 de la LCSP, en relación con lo dispuesto en el artículo 13.2 LGS, contempla entre las circunstancias que impedirán a los empresarios contratar con las Administraciones Públicas, la de estar afectado por una prohibición de contratar impuesta en virtud de sanción administrativa, con arreglo a lo previsto en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, o en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por su parte, el artículo 72 de la LCSP, en su apartado 3, dispone que la competencia para fijar la duración y alcance de la prohibición de contratar en este caso corresponderá al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que dictará resolución a propuesta de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado. La prohibición así declarada impedirá contratar con cualquier órgano de contratación. Y el apartado 5 de este mismo artículo establece que «a los efectos de la aplicación de este artículo, las autoridades y órganos competentes notificarán a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado y a los órganos competentes de las Comunidades Autónomas, las sanciones y resoluciones firmes recaídas en los procedimientos mencionados en el artículo anterior, a fin de que se puedan instruir los expedientes previstos en este artículo o adoptarse las resoluciones que sean pertinentes y proceder, en su caso, a su inscripción en el Registro Oficial de Licitadores y Empresas Clasificadas que sea procedente. Asimismo, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado podrá recabar de estas autoridades y órganos cuantos datos y antecedentes sean precisos a los mismos efectos.

municipios de gran población definidos en el artículo 121 LBRL, o de las restantes Corporaciones locales. En las segundas sólo existe atribución expresa de potestad sancionadora al Alcalde en los casos «falta de desobediencia a su autoridad o por infracción de las ordenanzas municipales, salvo en los casos en que tal facultad esté atribuida a otros órganos». Por el contrario, la competencia para imponer sanciones por infracciones tipificadas en leyes sectoriales no está atribuida a ningún órgano. En consecuencia, entrará en juego la cláusula residual de competencia que la atribuye al Alcalde [art. 21.1.*s)* LBRL]. Por igual razón (competencia residual) competerá al Presidente de la Diputación sancionar las correspondientes infracciones en los casos en que sea ésta la Administración concedente. En los municipios de gran población la competencia se atribuye a la Junta de Gobierno, salvo que por Ley esté atribuida a otro órgano (art. 127 LBRL).

2.5.2 Tramitación

El expediente podrá iniciarse de oficio, como consecuencia, en su caso, de la actuación investigadora desarrollada por el órgano concedente o por la entidad colaboradora, así como de las actuaciones de control financiero previstas en la LGS. Por su parte, el RLGS (art. 102.2) establece que los órganos de control financiero y los órganos y entidades colaboradoras que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que puedan constituir infracción los pondrán en conocimiento de los órganos competentes para imponer las sanciones. En las comunicaciones se harán constar cuantas circunstancias se estimen relevantes para la calificación de la infracción y se aportarán los medios de prueba de que dispongan.

De conformidad con el art. 63.3 LPAC *«no se podrán iniciar nuevos procedimientos de carácter sancionador por hechos o conductas tipificadas como infracciones en cuya comisión el infractor persista de forma continuada, en tanto no haya recaído una primera resolución sancionadora, con carácter ejecutivo*».

El acuerdo de iniciación habrá de tener al menos las menciones que establece el art. 64 LPAC y su tramitación se aparta mínimamente del procedimiento regulado en dicha Ley siendo sus principales peculiaridades las derivadas del papel que pueden jugar al respecto los órganos de control financiero. Cuando la IGAE emita propuesta de inicio de procedimiento sancionador el órgano gestor deberá iniciarlo o comunicar de forma expresa los motivos por los que no lo hace. En caso de que el interesado presente alegaciones o se acuerden actuaciones complementarias la IGAE deberá emitir informe que tendrá carácter determinante. Finalmente la resolución se comunica a ésta a través del órgano controlador.

La resolución del procedimiento sancionador se comunicará a la Intervención General de la Administración del Estado por conducto del órgano controlador.

A efectos probatorios las diligencias e informes en que se documenten las actuaciones de control financiero a que se refiere el artículo 50 de la Ley General de Subvenciones se consideran documentos públicos de valor probatorio en los términos contemplados en el artículo 77.5 LPAC. Por tanto, probarán los hechos constatados en los mismos sin perjuicio de las pruebas que en defensa de los respectivos derechos o intereses puedan señalar o aportar los propios administrados.

El art. 85.1 LPAC determina que «iniciado un procedimiento sancionador, si el infractor reconoce su responsabilidad, se podrá resolver el procedimiento con la imposición de la sanción que proceda».

Además *«cuando la sanción tenga únicamente carácter pecuniario o bien quepa imponer una sanción pecuniaria y otra de carácter no pecuniario pero se ha justificado la improcedencia de la segunda, el pago voluntario por el presunto responsable, en cualquier momento anterior a la resolución, implicará la terminación del procedimiento, salvo en lo relativo a la reposición de la situación alterada o a la determinación de la indemnización por los daños y perjuicios causados por la comisión de la infracción».*

2.5.3 Recursos

Los acuerdos de imposición de sanciones ponen fin a la vía administrativa, por lo que sólo cabe recurso de reposición o ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

2.6 **Extinción de la responsabilidad por infracciones**

Las posibles causas de extinción de la responsabilidad por infracciones son, según el artículo 68 LGS, el pago o cumplimiento de la sanción, la prescripción y el fallecimiento del infractor. A ellas habría que añadir la extinción cuando los infractores hubieran reintegrado las cantidades y los correspondientes intereses de demora sin previo requerimiento, a que se refiere el art. 63 LGS.

2.6.1 Pago o cumplimiento

La forma normal de extinción de la sanción es el cumplimiento, que, en el caso de las sanciones pecuniarias, tiene lugar mediante el pago. A tenor del artículo 59.2 LGS para el cobro será de aplicación el régimen jurídico previsto para los ingresos de Derecho público en la Ley General Presupuestaria o en las normas

presupuestarias de las restantes Administraciones Públicas. Ahora bien, la LGP se remite a su vez en su artículo 11 a lo establecido en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación por lo que habrá de seguirse el cauce ordinario previsto en estas disposiciones.

Cuando el procedimiento se resuelva por reconocimiento de la responsabilidad por el infractor o por el pago voluntario de la sanción, cuando esta tenga únicamente carácter pecuniario, el órgano competente para resolver aplicará reducciones de, al menos, el 20 % sobre el importe de la sanción propuesta, siendo éstos acumulables entre sí. Las citadas reducciones, deberán estar determinadas en la notificación de iniciación del procedimiento y su efectividad estará condicionada al desistimiento o renuncia de cualquier acción o recurso en vía administrativa contra la sanción (art. 85 LPAC).

Las sanciones consistentes en la privación de derechos durante un cierto tiempo quedarán cumplidas por su no ejercicio durante el transcurso del plazo señalado en la resolución del procedimiento sancionador. De la prohibición de contratar se hace eco el TRLCSP en su artículo 60.1 (16) y la LGS en su artículo 13.5 de la prohibición para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora como consecuencia de sanción administrativa. Dicha sanción debe comunicarse a la BDNS por la autoridad que haya impuesto la sanción concretando las fechas de inicio y finalización de la prohibición recaída. La inscripción permanecerá registrada en la BDNS hasta que transcurran 10 años desde la fecha de finalización del plazo de prohibición.

2.6.2 Prescripción de infracciones y sanciones

Según el art. 30 LRJSP, las infracciones y sanciones prescribirán según lo dispuesto en las leyes que las establezcan, de manera que los plazos de prescripción que esta ley establece solo serán de aplicación en defecto de regulación de las mencionadas leyes, lo que no es el caso de las subvenciones. En efecto, la extinción por prescripción aparece regulada en el artículo 65 LGS, en el que se establece que las infracciones prescribirán en el plazo de cuatro años a contar desde el día en que la infracción se hubiera cometido y las sanciones en igual plazo de cuatro años a contar desde el día siguiente a aquel en que hubiera adquirido firmeza la resolución por la que se impuso la sanción, es decir, cuando no quepa contra ella ningún recurso ordinario en vía administrativa. El texto legal dis-

(16) A tenor del artículo 71.1 de la LCSP constituye circunstancia que impedirá a los empresarios contratar con las Administraciones Públicas: *f)* Estar afectado por una prohibición de contratar impuesta en virtud de sanción administrativa firme, con arreglo a lo previsto en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, o en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

tingue, pues, la prescripción para la infracción y para el cobro de las sanciones impuestas. En el primer caso el plazo cuenta desde la comisión de la respectiva infracción, añadiendo el mencionado artículo de la LPAC que, en el caso de infracciones continuadas o permanentes, el plazo comenzará a correr desde que finalizó la conducta infractora.

Los plazos de la LGS se han hecho coincidir con los establecidos a efectos de reintegro, lo cual no significa que la fecha de finalización haya de ser necesariamente la misma dado que la fecha inicial y las causas de interrupción pueden diferir.

De acuerdo con el artículo 30 LRJSP, al que se ha de entender hecha la remisión del artículo 65.3 LGS, interrumpirá la prescripción de la infracción la iniciación, con conocimiento del interesado, de un procedimiento administrativo de naturaleza sancionadora, reiniciándose el plazo de prescripción si el expediente sancionador estuviera paralizado durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable. La referencia a que se reinicia el plazo de prescripción viene a aclarar la duda que se presentaba con la legislación anterior sobre si el plazo empieza a correr de nuevo o sólo hay que completar lo que faltaba en el momento de la interrupción, optando porque el plazo empieza de nuevo.

Ni las actuaciones de control financiero ni las de comprobación de los artículos 32 y 33 ni el de reintegro del artículo 42 LGS tienen virtualidad para interrumpir la prescripción pues no son procedimientos sancionadores ni de ejecución (art. 30.2 LRJSP).

Interrumpirá la prescripción de la sanción la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento de ejecución, volviendo a transcurrir el plazo si aquél está paralizado durante más de un mes por causa no imputable al infractor.

Por último, debe mencionarse, por su imbricación con la prescripción, aunque no debe de confundirse con ella, la caducidad del procedimiento. De conformidad con el art. 25 LPAC, en los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa, producirá la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 95.

2.6.3 Fallecimiento

Al contrario de lo que ocurre con la extinción de las personas jurídicas, el fallecimiento de una persona física produce la extinción de la responsabilidad, que no será exigible de sus causahabientes. El precepto es una aplicación del principio de personalidad de la pena si bien va más allá de lo que exige el referido principio pues, ante la falta de distinción al respecto, se habrán de considerar

extinguidas las sanciones pecuniarias que se encuentren en fase cobro. A efectos de tramitación, habrá que estar, una vez más, a las previsiones al respecto de la Ley General Tributaria y Reglamento General de Recaudación, por la remisión de la Ley General Presupuestaria (art. 10).

2.6.4 Exclusión de la pena por reintegro voluntario

La LGS contempla en el artículo 63.1 una causa de exención de la sanción, análoga a la contenida en el artículo 308 CP, que también puede calificarse de causa extintiva de la misma, por cuanto opera después de cometida la infracción, aunque antes de que la sanción se imponga. Según el citado artículo 63.1 «no se sancionarán las infracciones recogidas en los párrafos *b)* y *d)* del artículo 58 cuando los infractores hubieran reintegrado las cantidades y los correspondientes intereses de demora sin previo requerimiento». Dichas letras se refieren, respectivamente, a la no aplicación de las cantidades recibidas a sus fines y a la falta de entrega, por parte de las entidades colaboradoras, a los beneficiarios de los fondos recibidos de acuerdo con los criterios previstos en las bases reguladoras de la subvención. La exclusión extrañamente sólo se contempla en relación con las infracciones muy graves, por lo que ante situaciones análogas constitutivas de infracciones graves no serán de aplicación.

La aplicación de la exoneración requiere de un requisito positivo, el reintegro de la cantidad recibida y no aplicada con sus intereses, y de un requisito negativo, que el pago se haga antes de que exista un requerimiento previo. En este aspecto la exigencia es más estricta que la correspondiente del CP, pues no basta con la notificación o iniciación de cualesquiera actuaciones administrativas o de control para que desaparezca la posibilidad de quedar exonerado, sino que es preciso que se haya formulado un requerimiento expreso para que el reintegro se efectúe.

El supuesto estudiado es independiente y compatible con la reducción del 20 por 100 sobre el importe de la sanción en los casos de reconocimiento de su culpabilidad por el infractor o de pago voluntario, anterior a la resolución (*cfr*. supra 2.5.2).

2.6.5 Condonación

En la LGS no se contempla la condonación, total ni parcial, de las sanciones que en la misma se regulan. En consecuencia será aplicable el régimen general de la LRJSP, que no la contempla, y que expresamente, aunque de forma indirecta, la excluye la LGP, en tanto que las sanciones pecuniarias constituyen derechos de la Hacienda Pública estatal (art. 7). No obstante, esta Ley sí autoriza que pueda disponer el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la no liquidación o anulación de aquellas liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la

cuantía que se fije como insuficiente para la cobertura del coste de recaudación (art. 16).

De otra parte, parece oportuno recordar, por la similitud de efectos con la condonación, que, para algunos autores, la potestad sancionadora se concibe como una potestad discrecional vinculada, lo que en Derecho alemán se conoce como *pflichtgemaesses Ermessen*, de forma que la Administración puede ordenar el archivo del expediente mientras el procedimiento sea de su competencia; siendo el ejercicio facultativo, con arreglo a criterios de oportunidad, implicando libertad de la Administración para iniciar o no iniciar el procedimiento sancionador. Esta libertad o discrecionalidad debe entenderse siempre como controlable y no como arbitraria, de forma que, si dicha arbitrariedad no ha existido, el Tribunal debe respetar el ejercicio facultativo de la potestad sancionadora (17).

3. EL DELITO DE FRAUDE DE SUBVENCIONES

3.1 **Antecedentes**

En el Código Penal el delito de fraude de subvenciones y el delito de fraude de fondos comunitarios se incluyen en el Título XIV «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», quedando así encuadrado dentro de una categoría de delitos que contemplan conductas relacionadas con el manejo de fondos públicos. La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995 del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la SS, a la que debemos la redacción vigente, introduce importantes novedades en la regulación de estos delitos, y en particular en los dos de los que vamos a ocuparnos en este momento: el delito de fraude de subvenciones y el delito de fraudes comunitarios.

3.2 **Concepto de subvención y ayuda a efectos penales**

En su primitiva redacción el art. 350 CP, incorporado a nuestro ordenamiento penal por la Ley Orgánica 2/1985, se refería a «subvención o desgravación pública», expresión sustituida por la de «subvención, desgravación o ayuda de

(17) Véase Frías López: «Estudio del Decreto 245/2000, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración de la Comunidad de Madrid», *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 15, enero-abril 2003, pp. 103 y ss.

las Administraciones Públicas, por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, y en la actualidad por «subvención y ayuda pública» (Ley 7/212). La ausencia de una definición legal de subvención, primero, mas la posterior ausencia de un concepto doctrinal unánimemente aceptado de desgravación y ayuda planteaba no poca inseguridad a la hora de interpretar el precepto. El problema se ha ido arrastrando, tras sus diversas modificaciones, como confirma el preámbulo de la Ley 7/2012, que se expresa así: «También se modifica el artículo 308 del Código Penal relativo al fraude de ayudas o subvenciones de las Administraciones Públicas o de la Seguridad Social. Debido al antiguo concepto de subvención y a determinadas interpretaciones jurisprudenciales, se ha llegado a considerar como subvención a la prestación y al subsidio de desempleo. Con ello, se ha entendido que en estos casos sólo existía defraudación cuando la cuantía superaba la cifra de ciento veinte mil euros, quedando despenalizados los demás casos. Por ello, se reforma el artículo 308 del Código Penal para mantener dentro de la regulación del fraude de subvenciones únicamente las ayudas y subvenciones de las Administraciones Públicas cuando la cuantía supere la cifra de ciento veinte mil euros. Cuando se trate de prestaciones del sistema de la Seguridad Social, los comportamientos defraudatorios se tipifican en un nuevo precepto».

La eliminación en la redacción vigente de la referencia a la desgravación va a simplificar la delimitación conceptual.

El concepto legal de subvención lo brinda la LGS en su art. 2 y lo hemos estudiado en el capítulo 1 al que nos remitimos (*cfr.* cap. 1, apartado 2.2). Por el contrario, no contamos con una definición legal de ayuda, aunque no son pocas las leyes que las regulan. En el plano de la legalidad administrativa, sólo las subvenciones se rigen por la LGS; las ayudas se rigen por su normativa específica, pues la LGS no es una ley de ayudas (*cfr.* cap.1, apartado 3.2). Quizás la mayor parte de ellas haya que integrarlas dentro de la «materia asistencia social», que no «seguridad social», sobre la que está transferida la competencia a las CC. AA., pero también existen otras no encuadrables en esta materia.

De otra parte, existen disposiciones de aplicación tanto a subvenciones como a ayudas, en unos casos porque el concepto de ayuda que se asume por el legislador es comprensivo de unas y otras y en otros porque la normativa específica invoca expresamente a la LGS como de aplicación directa o supletoria. Ejemplos de este segundo caso se contemplan en la propia LGS, que se declara aplicable a ciertas ayudas que no tienen naturaleza de subvención como las ayudas en especie reguladas en la disposición adicional 5.ª y art. 3 RLGS, que no cumplen el requisito de ser una «disposición dineraria» y por tanto no son subvenciones. Como normas que a sí mismas se declaran aplicables a todas las ayudas, incluyendo en el concepto las subvenciones, hay que destacar el régimen de las denominadas «ayudas de Estado». Tanto en el Derecho de la Unión (arts. 107 a 109 TFUE) como en el derecho interno de la competencia el término «ayuda» se utiliza en

este sentido amplio, que comprende las subvenciones. En todo caso, lo que sí ha quedado claro en la nueva redacción del artículo es que han quedado fuera del tipo las prestaciones del sistema de seguridad social y, en particular, los fraudes en el subsidio de desempleo, tipificados en el nuevo artículo 307 ter.

En el ámbito penal, entendemos con Segura Rodrigo M (18) que la ayuda es un concepto residual respecto de las subvenciones que permite la aplicación del tipo penal a las prestaciones públicas que no tienen denominación ni régimen específico pero cuyo disfrute puede desviarlas de la finalidad que las justificó.

De lo expuesto cabe deducir que, desde una perspectiva penal, resulta irrelevante en orden a la aplicación del delito de fraude de subvenciones, que la entrega de fondos por la Administración se califique como subvención o como ayuda.

Ahora bien, como señala María C. Gómez Rivero, un concepto de subvención que pueda servir como punto de partida de su protección penal debe respetar las notas básicas de su concepto, aunque debe prescindir de cualquier otro condicionamiento que no sea el que impone la propia perspectiva penal (19). A su vez, consideramos que tanto el concepto de subvención como el de ayuda deben ser entendidos poniéndolos en relación con el texto y el contexto del precepto penal. Por ello, a partir de los conceptos de subvención y ayuda, ampliamente analizados en el capítulo I de esta obra, y del texto vigente del artículo 308 CP, el sentido de la expresión queda acotado, a nuestro parecer, de la siguiente forma:

– Las subvenciones y ayudas han de proceder de una Administración Pública. Así resulta del propio concepto de subvención, del concepto de Hacienda Pública y del tenor del artículo 308 CP. Por tanto quedan fuera del ámbito subvencional las ayudas que otorguen aquellas entidades que, aunque pertenezcan al sector público, no sean Administración Pública. Dentro del concepto de Administración Pública se encuadran claramente la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración local (art. 3 LGS), tanto las propias Administraciones centralizadas como las entidades vinculadas o dependientes de las mismas que se rijan por el Derecho público entidades que, según el art. 2.3 LRJSP, tienen también consideración de Administración Pública. Más dudosa es la inclusión de las «entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas» que se rigen por el derecho privado, como es el caso de las «Entidades públicas empresariales». No obstante, éstas según la legalidad administrativa pueden otorgar subvenciones, en sentido

(18) Véase Segura Rodrigo, M.: «Los delitos de fraude subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters.

(19) Véase C. Gómez Rivero: *El Fraude de Subvenciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 33.

estricto, cuando sean consecuencia del ejercicio de potestades administrativas. Pues bien, en este supuesto no apreciamos ninguna razón para excluirlas del ámbito penal, dado que en último extremo gestionan fondos públicos (20) y la LRJSP (art. 2) les otorga la consideración de Administración Pública.

– En segundo lugar, el concepto de «ayuda» es más amplio que el de subvención pero no tanto que englobe cualquier tipo de auxilio económico. En particular las donaciones de bienes muebles o inmuebles integrantes del patrimonio de las Administraciones Públicas deben quedar fuera. La inclusión del delito de fraude de subvenciones dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, de la cual únicamente forman parte los recursos financieros de las Administraciones Públicas y la delimitación, tanto legal (21) como jurisprudencial, de los conceptos de Hacienda y Patrimonio parece debe llevar a la exclusión del ámbito del artículo 308 la indebida obtención o uso de recursos no financieros (ayudas en especie), dado que en una donación de bienes *in natura* ni interviene la Hacienda Pública en sentido estricto ni por su naturaleza es una operación de gasto. La propia LGS nos aclara que las entregas a título gratuito de bienes y derechos se regirán por la legislación patrimonial (DA 5.ª), superando el criterio de cierto sector de la doctrina administrativa que desacertadamente incluía dentro del concepto de subvención las atribuciones patrimoniales a fondo perdido, en dinero o en especie, y que sirvió de fundamento al criterio penal, como lo prueban las reiteradas citas por parte de la doctrina penal de la clásica definición de Fernández Farreres que se adscribía a esta postura.

– En tercer lugar, está el problema de si, tras la aprobación de la LGS, la referencia a las «ayudas» permite incluir auxilios financieros que no respondan al

---

(20) Sobre el concepto de fondos públicos puede verse J. Pascual García: «Fondos públicos y responsabilidad contable», *Revista Española de Control Externo*, núm. 2/1999, Tribunal de Cuentas y «Régimen Jurídico del Gasto Público…», *Ob. cit.*, cap. XXII, apartado 1.

(21) Confróntense el artículo 5 de la Ley 47/2003, de 28 de noviembre, General Presupuestaria y el artículo 3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. En el primero, bajo la rúbrica «Concepto y derechos integrantes de la Hacienda Pública estatal», se dispone: *«La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos».*

Por su parte el segundo establece:

«1. *El patrimonio de las Administraciones públicas está constituido por el conjunto de sus bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza y el título de su adquisición o aquel en virtud del cual les hayan sido atribuidos.*

2. *No se entenderán incluidos en el patrimonio de las Administraciones públicas el dinero, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de su hacienda ni, en el caso de las entidades públicas empresariales y entidades análogas dependientes de las comunidades autónomas o corporaciones locales, los recursos que constituyen su tesorería.»*

concepto de subvención que brinda la misma, así como aquellas subvenciones cuya regulación queda expresamente excluida de su ámbito. Pocas dudas pueden caber con respecto a lo segundo. El que una subvención se rija por una ley administrativa especial es una pura cuestión de política legislativa que en nada afecta a su tratamiento penal. Tampoco parece que quepa excluir del ámbito punitivo aquellas ayudas dinerarias que no tengan carácter estricto de subvención, dejando desprovista de contenido la referencia de la ley penal no sólo a las subvenciones sino también a ayudas más genéricas.

Tampoco existe ningún motivo para vincular el concepto penal de subvención con la realización de una actividad futura o con la actividad administrativa de fomento. La disposición dineraria gratuita en que la subvención consiste, tanto puede realizarse con una finalidad de fomento como en consideración a una situación objetiva que la Ley juzga digna de protección o recompensa, como las ayudas de solidaridad o los premios. Ahora bien, con relación a las ayudas *ex post* sólo puede incurrirse en ilicitud si se obtienen indebidamente, pero no por razón de su aplicación (art. 308.2 CP), es decir, por incumplimiento de las condiciones impuestas para la obtención, pues no se otorgan para el fomento de actividades futuras sino por razón de situaciones o hechos previos y, por tanto, después de aplicados los fondos. La aplicación se torna así en requisito para obtenerla, en lugar de ser carga derivada de la concesión.

En resumen, consideramos que, dentro de la expresión del artículo 308 CP, se comprenden las subvenciones de fomento y las demás ayudas que otorga una Administración en favor de un tercero, pero han de consistir en fondos o recursos públicos en sentido estricto. Las ayudas o donaciones en especie no entrarán a formar parte de la figura, pues no suponen «disposición gratuita» de fondos públicos ni dichos bienes forman parte de la Hacienda Pública. La indebida obtención o aplicación de estos bienes o ayudas, muy raras en la Administración General del Estado, no tanto en la Administración local, podrán encajar en otras figuras delictivas (apropiación indebida, estafa, etc.), pero no en la de fraude de subvenciones, lo que nos parece una conclusión lógica si se tiene en cuenta que el delito se ubica entre los delitos contra la Hacienda Pública.

3.3 **Bien jurídico protegido**

El delito de fraude de subvenciones, lo mismo que los delitos en materia tributaria, en una primera aproximación, tienen como bien jurídico la Hacienda Pública, definida por el artículo 5 LGP, con referencia exclusiva a la Hacienda estatal, como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos autónomos. Junto a la Hacienda estatal, habrá que incluir en el concepto de Hacienda Pública a las Haciendas

autonómicas y locales, diferenciadas por la distinta titularidad de los recursos, aunque en todos los casos es pública.

Ahora bien, como afirma Gómez Rivero, M. C. (22), no suelen existir dificultades en la doctrina a la hora de afirmar que las conductas delictivas atentan contra la Hacienda Pública, los problemas empiezan precisamente cuando se trata de precisar qué debe entenderse por tal. Pues bien, en este sentido y, dando un paso más sobre la reproducida definición legal, parece obligado asumir que de las dos funciones básicas que se asignan a la Hacienda Pública, recaudar derechos y aplicar los recursos, o sea, gastar en las necesidades públicas, en el delito de fraude de subvenciones el bien jurídico protegido ha de situarse en esta segunda función. La lesión de dicho bien ha de diferenciarse de la lesión del patrimonio público, que se producirá también, si se toma este término en su más amplio sentido, pero que no es lo que el precepto pretende proteger ni el que se recoge en la legislación vigente. La separación de los conceptos de patrimonio público y de Hacienda Pública es hoy comúnmente aceptada en la doctrina financiera, con base en la doctrina constitucional y en la legislación positiva (23)y ciertamente no es una separación caprichosa. Como afirma la STC 166/1998, de 15 de julio, dado que «los recursos financieros» integrantes de la Hacienda Pública «están preordenados en los Presupuestos de la Entidad a concretos fines de interés general es evidente que requieren una especial protección legal, tanto por su origen en lo que respecta a los ingresos de Derecho público –la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 C. E.)– como por el destino al que han sido asignados por los representantes de la soberanía popular». Por el contrario, la segunda categoría de bienes, los patrimoniales, aun siendo propiedad pública «no están destinados a uso público ni afectados a algún servicio público». Con base en esta doctrina, en la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas, y antes en la Ley de Haciendas Locales, se abre la vía al embargo de bienes patrimoniales y se cierra al embargo y ejecución de los recursos integrantes de la Hacienda Pública (24). Pues bien, este distinto carácter y finalidad de los recursos o fondos públicos que constituyen objeto de la subvención es lo que los constituye en un bien específico objeto de protección o ayuda, distinta de la que se dispensa a los «bienes en general». No sería coherente que bienes que carecen de una especial protección en el plano administrativo, permitiendo, por ejemplo, su embargo y ejecución, la tengan en el plano penal, que de suyo se reserva para conductas especialmente dañinas. Esta postura respecto al bien jurídico protegido no carece de defensores en la doctrina penal. Así, Berdugo/Ferré (citados por María C. Gómez Rivero), tras cifrar como bien jurídico «la Hacien-

(22) Véase C. Gómez Rivero: *Ob. cit.*, p. 105.

(23) Véanse las disposiciones reproducidas en la nota 27 anterior.

(24) Véase el artículo 23 de la Ley General Presupuestaria en relación con el artículo 30.3 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

da Pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público», subrayan que de dicho bien jurídico tiene que diferenciarse la lesión patrimonial, que sólo sería el objeto material sobre el que recaen estos delitos, y «que poco tendrá que ver con el bien jurídico Hacienda Pública» (25). A partir de esta concepción nos parece acertado concluir con Martínez Lago (26) que es la función financiera de realización del gasto público y, concretamente, la que se ejerce por medio de la concesión de *desgravaciones*, subvenciones y otras ayudas públicas, lo que se tutela por el artículo 308 CP y el artículo 82 TRLGP (hoy título IV LGS). En esta misma línea Segura Rodrigo M. (27) sostiene que el bien jurídico protegido en los delitos de fraude de subvenciones es el adecuado empleo del gasto público dirigido a fomentar una actividad de utilidad o interés general.

Pero nos parece insuficiente en el delito de fraude de subvenciones considerar el empleo del gasto público el único valor objeto de protección. Frente a la defraudación tributaria, en la que los impuestos eludidos no están directamente conectados con la satisfacción de una concreta necesidad pública, de acuerdo con el principio de no afectación de recursos, en la obtención o aplicación indebida de subvenciones se impide la consecución de concretos fines de interés público respecto de los cuales los fondos públicos, una vez comprometidos, constituyen un medio ordenado a su consecución. La violación del deber de alcanzar los expresados fines añade un motivo de reproche peculiar de la conducta delictiva de mayor calado que la mera defraudación tributaria. El delito de fraude de subvenciones se nos muestra, por tanto, como un delito pluriofensivo, que atenta tanto contra la Hacienda Pública en su función de empleo de recursos como contra el interés público a cuya satisfacción se ordena la aplicación gratuita de su haber.

3.4 **Figuras delictivas**

El artículo 308 CP configura dos modalidades delictivas, estableciendo, en sus párrafos primero y segundo, respectivamente:

«1. *El que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas en una cantidad o por un valor superior a ciento veinte mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo.*

(25) Véase C. Gómez Rivero: *Ob. cit.*, p. 108.
(26) Véase Martínez Lago: *Ob. cit.*, p. 55.
(27) Segura Rodrigo M. *Ob cit.,* p. 926.

2. *Las mismas penas se impondrán al que, en el desarrollo de una actividad sufragada total o parcialmente con fondos de las Administraciones públicas los aplique en una cantidad superior a ciento veinte mil euros a fines distintos de aquéllos para los que la subvención o ayuda fue concedida salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo.»*

En la configuración de ambas modalidades entran a formar parte elementos normativos, es decir, realidades no definidas por el Derecho penal sino por las disposiciones del Derecho administrativo y financiero reguladoras de las subvenciones (28). Por ello, para un adecuado entendimiento y diferenciación de las dos figuras se hace preciso traer a colación algunas nociones propias de otras ramas del Derecho, sin olvidar los propios conceptos de subvención y ayuda de los que acabamos de ocuparnos.

En la dinámica de la relación jurídica subvencional se distinguen dos momentos o fases con sustantividad propia: el de la concesión, que, desde el punto de vista del beneficiario, puede también llamarse «obtención», y el del pago. La concesión de las subvenciones se hace normalmente mediante una resolución o un convenio, con los que se pone punto final a un procedimiento administrativo (arts. 25 y 28 LGS). Para la obtención de la subvención se han de reunir unos requisitos que, en parte, son comunes a todas las subvenciones y que fundamentalmente vienen impuestos en el artículo 13 LGS y, en parte, son específicos de cada tipo de subvención. Con respecto a estos últimos su determinación es obra de las normas reguladoras del tipo de subvención y de la convocatoria. La LGS exige que las normas reguladoras de las mismas indiquen «los requisitos que habrán de reunir los beneficiarios para la obtención de la subvención o ayuda» (art. 17 LGS) y, en su relación, el artículo 23 dispone que la convocatoria debe expresar los requisitos para solicitarlas. Atendiendo a este momento, el de la concesión, se llaman subvenciones *ex ante* aquellas que se otorgan para la realización de una actividad futura. Por el contrario, aquellas que se otorgan en consideración a una actividad o a unos hechos pasados se llaman subvenciones *ex post*.

El otro momento decisivo es el del pago, al que precede el acto de reconocimiento de la obligación. Ésta otra fase constituye un procedimiento de ejecución, conexo con el anterior, con el que puede incluso acumularse en determinados casos, pero es conceptualmente distinto. Supone, según el artículo 73.4 de la Ley General Presupuestaria, una deuda del Estado para con un tercero. En la LGS las condiciones para la obtención (arts. 17 y 23) se configuran como diferenciadas de las condiciones para el cobro (art. 34). Atendiendo al

(28) Véase ARROYO ZAPATERO: *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones.* Centro de Publicaciones. Ministerio de Hacienda, p. 117.

momento del pago las subvenciones pueden ser prepagables o pospagables. Se llaman prepagables aquellas que se pagan antes de que se realice la actividad y pospagables aquellas que se pagan después de que se aporten los justificantes de que la actividad ha sido realizada. A tenor del artículo 34 LGS, la primera modalidad es excepcional y únicamente es posible si está prevista en las bases reguladoras. La clasificación, como puede verse, no coincide con la anterior. Una subvención puede otorgarse para el desarrollo de una actividad futura (*ex ante*) y no hacerse efectiva hasta que la actividad esté desarrollada (pospagable). La aportación de la justificación del gasto realizado operará como un requisito para el cobro de una subvención ya obtenida. Por el contrario, tiene el carácter de requisito, tanto para el cobro como para la obtención, la exigencia de que los beneficiarios de las subvenciones acrediten que se encuentran al corriente de sus obligaciones tributarias y de Seguridad Social (arts. 13 y 34 LGS), circunstancia que en la anterior legislación sólo constituía requisito para el cobro (art. 81.7 TRLGP).

A partir de estas consideraciones la caracterización de las dos modalidades delictivas será la que se expresa a continuación.

a) Obtención fraudulenta de subvenciones

En su primera modalidad el delito se plasmará en la aportación a la Administración concedente de datos falsos sobre las condiciones requeridas (acción) o en la ocultación engañosa de las condiciones que hubieran impedido el acceso a la subvención (omisión). Tanto el falseamiento como la ocultación habrán de referirse a datos determinantes para la obtención. Por tanto, teniendo en cuenta, según acabamos de ver, que las condiciones determinantes de la obtención se fijan, las comunes, en la propia Ley (art. 13.2) y las específicas en las bases reguladoras y, en su caso, en la convocatoria pública, su incumplimiento habrá que deducirlo de dichas normas y de la convocatoria. En todo caso, habrán de ser condiciones relevantes para la obtención de la ayuda.

Completa el tipo el requisito de que no se haya producido el reintegro en los términos exigidos en el apartado 5 del artículo.

Lo expuesto no quiere decir que el delito se consume con la concesión, cuestión sobre la que existen discrepancias tanto en la doctrina como en pronunciamientos judiciales. Ahora bien, el falseamiento u ocultamiento de las condiciones habrá de venir referido, en todo caso, a las necesarias para la obtención o concesión [arts. 13, 17.3.*b)* y 23.2.*e)* LGS] y no a las exigibles para el cobro (art. 34.3 LGS), pues sólo aquéllas integran la conducta típica.

b) Aplicación en el desarrollo de la actividad de los fondos recibidos a fines distintos de aquéllos para los que la subvención o ayuda fue concedida.

Esta segunda modalidad delictiva viene determinada por la concurrencia de dos elementos: desarrollo de una actividad sufragada con fondos públicos y aplicación a fines distintos de aquellos para los que la subvención o ayuda fue concedida. Como en la modalidad primera se completa el tipo con el requisito de que no se haya producido el reintegro en los términos exigidos en el apartado 5 del artículo.

La primera cuestión que se nos plantea es qué ha de entenderse por desarrollo de una actividad sufragada con fondos públicos. Desde luego, es evidente que esta modalidad delictiva sólo podrá darse en las ayudas o subvenciones ex ante, pues en las ayudas o subvenciones *ex post*, como quiera que se otorgan en consideración a una actividad o hechos pasados, los fondos no se aplican al desarrollo de una actividad.

La siguiente cuestión a dilucidar es si para que una actividad se considere sufragada con fondos públicos se requiere haber recibido con anterioridad los fondos públicos o basta con que estén concedidos y la misma se desarrolle como consecuencia del otorgamiento, aunque el cobro se demore hasta un momento posterior. Este segundo supuesto es precisamente el que se considera como normal en el procedimiento de gestión presupuestaria de las subvenciones.

Consideramos que la conducta delictiva se da a medida que se desarrolla la actividad que se pretende financiar con la subvención obtenida, pues al contrario que la primera, esta modalidad «se perfila como delito de pura actividad e, incluso, de inactividad u omisión propia, en el sentido de no procurarse el fin establecido» (29).

En cuanto a la aplicación de los fondos a fines distintos de aquellos para los que se otorgaron, su apreciación nos sitúa ante el complejo problema de la determinación del fin. En rigor el cumplimiento del fin concreto asignado a la ayuda es la obligación principal que se impone al beneficiario. Es la obligación del beneficiario que el art. 14.*a)* LGS describe como *«cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones»*. Éste fin, determinado por la Administración concedente, no es sino una manifestación del fin genérico fijado por la norma, pero es el único relevante para determinar el cumplimiento del beneficiario (*cfr.* cap. II, apartado 5.2).

(29) Véase A. Fernández Dubiña: «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 75/1995.

3.5 **Sujeto activo**

En la modalidad del párrafo primero del artículo 308 (obtención fraudulenta de subvenciones) cualquier persona puede realizar el tipo de injusto, por lo que nos encontramos ante un delito común (30).

En la modalidad del párrafo segundo (aplicación indebida) el único autor posible será el que hubiera obtenido previamente la subvención, es decir, el perceptor obligado a cumplir las condiciones impuestas en el acto de concesión, por lo que nos encontramos ante un delito especial.

La existencia de dos clases de perceptores de subvenciones o ayudas, beneficiarios y entidades colaboradoras (arts. 11 y 12 LGS), plantea la incógnita de si ambos pueden ser autores del delito.

El beneficiario, persona que ha de realizar la actividad subvencionada o que debe encontrarse en la situación que legitima la concesión (art. 11 LGS), si recibe los fondos directamente de una Administración Pública, es evidente que puede incurrir en la conducta delictiva, pues él es «el que obtiene una subvención» y «el que desarrolla la actividad». Por el contrario, si los fondos los recibe a través de una entidad colaboradora la cosa no resulta tan evidente, pues el artículo 308 CP se refiere a fondos obtenidos de una Administración Pública, condición que no ostentarán normalmente las entidades colaboradoras. No obstante, la respuesta entendemos que ha de ser la misma que en el caso de que los fondos se obtengan directamente. Sobre el beneficiario, y no sobre la entidad colaboradora, continúa recayendo el deber de «realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamentó la concesión» y dicha entidad «actúa en nombre y por cuenta del órgano concedente», sin que los fondos gestionados se integren «en su patrimonio» (art. 12 LGS). En definitiva, la concedente será la Administración, aunque instrumentalmente se valga de un tercero. El bien jurídico protegido se puede lesionar en la misma medida cualquiera que sea el cauce a través del cual se obtiene la ayuda.

En responsabilidad penal pueden incurrir tanto personas físicas como jurídicas. Según el art. 31 bis *«en los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho».*

---

(30) De esta opinión es APARICIO PÉREZ: «El delito de Fraude de Subvenciones», *REDF*, núm. 74, p. 316. Por contra, otros autores como Arroyo Zapatero, al que sigue I. Montalvo Correa: *Los delitos e infracciones en materia de subvenciones públicas*, 1995, lo consideran delito especial.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas será independiente de la responsabilidad en la que puedan incurrir sus administradores o representantes. *«El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre»* (art. 31 CP).

Supuestos problemáticos han de considerarse aquellos en los que la LGS extiende el concepto de beneficiario a los miembros asociados de personas jurídicas de carácter asociativo o a los miembros de entidades sin personalidad jurídica de base personal (agrupaciones de personas) que hubieran asumido compromisos de ejecución de la actividad subvencionada. Estos sujetos, aunque reciban la subvención a través de otra entidad, tienen la condición de beneficiarios (art. 11 LGS) y se consideran responsables de las infracciones administrativas de las que sean autores (art. 53 LGS) (*cfr.* cap. II, apartado 2.2). Pensamos que en este punto la LGS es integradora de la ley penal y que la situación no difiere sustancialmente de la que se da en el ámbito de las infracciones administrativas (*cfr. supra* apartado 2.3) por lo que responderán penalmente por los hechos de los que sean autores.

Distinta situación es la de la entidad colaboradora (arts. 12, 15 y 16 LGS). Ésta no hace suyos los fondos que recibe, «que, en ningún caso, se considerarán integrantes de su patrimonio». Tampoco es la persona obligada a realizar la actividad subvencionada. Ciertamente podrá obtener las ayudas falseando las condiciones u ocultando las que lo hubieran impedido, pero ello en sí no tendrá otra consecuencia que la de acceder indebidamente a participar en la gestión de unos fondos públicos destinados a los beneficiarios, los cuales habrán de emplearlos en la actividad subvencionada.

Las conductas ilícitas de las entidades colaboradoras se encuadrarán a nuestro entender en los delitos de malversación por aplicación del art. 435 CP. Como señala la STS de 31 de mayo de 1999 «la calificación jurídica en este caso depende exclusivamente del carácter público de estos fondos, rentas o efectos» (FJ 4.º) (RJ 1999/5270), cualquiera que sea el concepto por el que resulten encargados de los mismos.

Independientemente de ello no hay que descartar que puedan tener algún grado de colaboración en el ilícito (art. 308 CP) que realice el beneficiario hacia el que se canalice la subvención.

3.6 **Cuantía**

El artículo 308 CP exige para incurrir en delito que la cuantía de la subvención supere los 100.000 euros, sin embargo el párrafo 4 del artículo 308 del Código Penal (en redacción dada por el art. único.11 de la Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, para transponer Directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero y de terrorismo, y abordar cuestiones de índole internacional) prevé un tipo atenuado del delito cuando a cuantía obtenida, defraudada o aplicada indebidamente no superase los cien mil euros pero excediere de diez mil.

Habida cuenta de la importancia que reviste la cuantía, que marca la frontera entre el delito y la infracción administrativa, su determinación es una cuestión capital. En la modalidad primera (obtención fraudulenta) el problema del importe se simplifica considerablemente, pues quedará fijado en el propio acuerdo de concesión, aun cuando se fraccionen los pagos. No obstante, cabe que concurran fondos de distintas Administraciones para una misma actividad, surgiendo la duda de si deben computarse conjunta o separadamente. En la segunda modalidad surge otra cuestión: si los fondos recibidos para distintas actividades o en años distintos deben computarse conjuntamente. En su redacción vigente se ha dado solución a estas cuestiones que resultaban dudosas. En efecto, el apartado 4 del artículo es del siguiente tenor:

«Para la determinación de la cantidad defraudada se estará al año natural y deberá tratarse de subvenciones o ayudas obtenidas para el fomento de la misma actividad privada subvencionable, aunque procedan de distintas admi nistraciones o entidades públicas».

En la determinación de la cuantía habrán de tenerse en cuenta las competencias de la jurisdicción contable, como se analiza en otro lugar [cfr cap XIV, apartado 8 *d)*].

3.7 **Tipo subjetivo**

El delito de fraude de subvenciones en sus dos modalidades evidentemente puede cometerse con dolo; por el contrario, resulta discutible si en su primera modalidad cabe la comisión por imprudencia. Los términos «falsear» y «ocultar» desde luego parecen requerir una intencionalidad que comporta ejecución dolosa excluyente de la tipicidad de la imprudencia. Respecto a la modalidad del párrafo segundo nada impide su comisión culposa.

3.8 **Penalidad**

El artículo 308 CP establece las mismas penas para las dos figuras delictivas: prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe si la defraudación supera los 100.000 euros y una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía si supera los 10.000 pero no los 100.000.

Al mismo tiempo se fijan dos penas complementarias: pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años, que será de seis meses a dos años en el caso del artículo 308.4.

También se contempla la posibilidad de atenuar la pena en uno o dos grados cuando se proceda por el presunto responsable, o al reintegro de lo indebidamente obtenido en el plazo de dos meses desde que se le hubiera citado como imputado y reconozca judicialmente los hechos, o a colaborar activamente con las autoridades o sus agentes para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado al reintegro o del autor del delito.

En el caso de las personas jurídicas habrán de aplicarse las previsiones del art. 310 bis:

«Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas:

a) *Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años.*

b) *Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.*

c) *Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310.*

Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) *y* g) *del apartado 7 del artículo 33.»*

La responsabilidad civil normalmente pertenecerá a la especie de la responsabilidad contable por lo que compete determinarla y exigirla al Tribunal de Cuentas, tramitándose simultáneamente ambos procedimientos, el penal y el contable (*cfr.* cap XIV, apartado 8).

3.9 **Regularización por el beneficiario en caso de reintegro**

El artículo 308 CP en su redacción por la Ley 7/2012 introduce importantes novedades en los efectos del reintegro por los beneficiarios de las subvenciones ilícitamente obtenidas o aplicadas. Extrapolando las palabras que el preámbulo dedica a la regularización tributaria puede decirse que la regularización en caso de reintegro «hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal». La eliminación del injusto puede afectar a ambas figuras delictivas. A tal efecto, el apartado 6 establece:

«*Se entenderá realizado el reintegro al que se refieren los apartados 1, 2 y 4 cuando por el perceptor de la subvención o ayuda se proceda a devolver las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas o aplicadas, incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió, y se lleve a cabo antes de que se haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación o control en relación con dichas subvenciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. El reintegro impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.*»

También con esta nueva redacción se han formulado precisiones en relación con la situación precedente. Destaquemos las siguientes cuestiones:

a) Las cantidades reintegradas han de ir acompañadas del interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento del cobro (interés

legal incrementado en el 25 por 100 o el que, en su caso, se fije por la Ley de presupuestos).

b) Se ha de llevar a cabo antes de que se haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación o control en relación con dichas subvenciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

El precepto no especifica obviamente los órganos competentes para iniciar las actuaciones de comprobación y control. Dichos órganos serán los mencionados en el artículo 14.1.*c)* LGS en relación con dichas funciones, es decir, los dependientes de la entidad concedente que tengan atribuidas facultades de comprobación, y los demás órganos de control competentes (Tribunal de Cuentas y Órganos de control externo autonómicos e Intervenciones).

c) Se extiende el efecto de la eventual regularización a las posibles falsedades instrumentales que se pudieran haber cometido en relación con la deuda objeto de regularización.

Ahora bien, el reintegro efectuado en la modalidad de obtención fraudulenta de subvenciones constituirá siempre una causa de exclusión del delito. Por el contrario, en la modalidad segunda, si se produce dentro del plazo otorgado para el desarrollo de la actividad subvencionada, tendrá más bien el carácter de una renuncia a la subvención recibida, la cual, como todo derecho, es renunciable, sin perjuicio del devengo de intereses compensatorios por el perjuicio causado al disponer de los fondos del Tesoro Público. Solo si dentro del plazo indicado no se desarrolla la actividad ni se realiza el reintegro se habrá incurrido en el delito y por tanto podrá ser eliminado con el reintegro.

De otra parte hay que tener presente que las cuentas justificativas son el medio de prueba reglamentario de la aplicación de los fondos pero lo determinante para apreciar la existencia de delito no es el incumplimiento del deber formal de presentarlas sino del deber sustantivo de realizar la actividad, por lo que aunque la falta de justificación conduzca necesariamente a la exigencia del reintegro en vía administrativa (art. 70 RLGS), no supone necesariamente la existencia de delito.

En cuanto a las consecuencias de la llamada regularización parcial, es decir, aquella en que el reintegro coloca la cuantía defraudada por debajo del límite de 10.000 euros, parece que el principio de legalidad exige que el ilícito se sitúe entonces en la infracción puramente administrativa (31).

(31) Véase L. Rodríguez Ramos: *Ob. cit.*

3.10 **Exigencia del reintegro en vía administrativa durante la tramitación del procedimiento penal**

Una importante novedad introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha sido la posibilidad de que mientras se tramita un procedimiento penal la Administración pueda iniciar o continuar la tramitación de un procedimiento para declarar la procedencia del reintegro y proceder al cobro subsiguiente.

En concreto el apartado 6 del referido artículo 308 dispone:

La existencia de un procedimiento penal por alguno de los delitos de los apartados 1 y 2 de este artículo, no impedirá que la Administración competente exija el reintegro por vía administrativa de las subvenciones o ayudas indebidamente aplicadas. El importe que deba ser reintegrado se entenderá fijado provisionalmente por la Administración, y se ajustará después a lo que finalmente se resuelva en el proceso penal.

El procedimiento penal tampoco paralizará la acción de cobro de la Administración, que podrá iniciar las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución previa prestación de garantía. Si no se pudiere prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

La compatibilidad de procedimientos ha venido a alterar el sistema de prejudicialidad penal hasta ahora vigente en nuestro ordenamiento y puede encontrar justificación práctica en la lentitud propia de los procedimientos penales, más garantistas que los administrativos y contencioso-administrativos.

4. HACIENDA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS Y SUBVENCIONES

4.1 **Infracciones y sanciones administrativas en materia de subvenciones comunitarias**

Las infracciones en materia de subvenciones comunitarias pueden ser sancionables en virtud de la propia normativa comunitaria o del derecho interno, el cual a su vez se ve afectado por las exigencias de la Comunidad a los Estados miembros para protección de los intereses financieros de la misma.

4.1.1 Normativa sancionadora comunitaria

Con arreglo al número 4 del artículo 325 TFUE *«el Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Tribunal de Cuentas, adoptarán las medidas necesarias en los ámbitos de la prevención y lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión con miras a ofrecer una protección eficaz y equivalente en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión»*. Ello supone que mientras en el ámbito penal la estrategia comunitaria ha consistido en la armonización de los derechos nacionales a través del convenio para la protección de los intereses financieros, en el ámbito sancionador administrativo se han creado sanciones administrativas propias, sin perjuicio de que su imposición se efectúe por las Administraciones nacionales.

En una primera etapa, su ejercicio tuvo lugar a través de normativas sectoriales, singularmente en el ámbito de agricultura y pesca, que constituye el grueso de las ayudas comunitarias. Aun cuando la ejecución del Derecho comunitario corresponda en primer término a los Estados, el Consejo puede dictar normas para asegurar su cumplimiento. El artículo 352 TFUE (antiguo art. 308 TCE) dispone al efecto: *«Cuando se considere necesaria una acción de la Unión en el ámbito de las políticas definidas en los Tratados para alcanzar uno de los objetivos fijados por éstos, sin que se hayan previsto en ellos los poderes de actuación necesarios a tal efecto, el Consejo adoptará las disposiciones adecuadas por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo. Cuando el Consejo adopte dichas disposiciones con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo»*. Ahora bien, la modalidad adoptada en los reglamentos sectoriales no ha llevado a la imposición directa de sanciones por los órganos comunitarios sino a emanar legislación derivada estableciendo sanciones a imponer por los Estados miembros, es decir, la imposición de estas sanciones corresponde a los Estados miembros, aun cuando se establezcan en normas comunitarias. La conveniencia de establecerlas en la propia normativa comunitaria es evidente para asegurar un mínimo de homogeneidad en la aplicación del derecho comunitario.

Tras una primera etapa de sanciones no sistemáticas en los diversos reglamentos, se estableció un marco aplicable a diversos ámbitos, como el derogado Reglamento número 595/91 del Consejo, de 4 de marzo de 1991, relativo a irregularidades y a la recuperación de las sumas indebidamente pagadas en el marco de la financiación de la política agrícola común y el también derogado Reglamento número 1469/95 del Consejo, relativo a medidas que deben adoptarse en rela-

ción con determinados beneficiarios de operaciones financiadas por la Sección de Garantía del FEOGA.

Finalmente, mediante el Reglamento (CE, Euratom) n.º 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas estableció un marco jurídico común a todos los ámbitos cubiertos por las políticas comunitarias, que ha de aplicarse a través de los correspondientes reglamentos sectoriales. El Reglamento consta de tres títulos.

En el título I se formulan los principios generales: concepto de irregularidad, principio de proporcionalidad, de legalidad, subsidiariedad de los procedimientos nacionales, plazos de prescripción y de ejecución. Hay que mencionar también el principio *non bis in idem*, aun cuando su regulación se contiene en el título II.

Según el artículo 1.2 «constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido».

El título II se dedica a las «Medidas y sanciones administrativas» y comprende la obligación de abonar las cantidades debidas o de reintegrar las cantidades indebidamente percibidas, así como la pérdida de la garantía constituida en apoyo de la solicitud de una ventaja. Estas medidas no se consideran sanciones. Sanciones administrativas propiamente dichas son las siguientes:

a) el pago de una multa administrativa;

b) el pago de una cantidad superior a las sumas indebidamente percibidas o eludidas, incrementada, en su caso, con intereses. Esta cantidad complementaria, determinada con arreglo a un porcentaje que se fijará en las normativas específicas, no podrá rebasar el nivel estrictamente necesario para que tenga carácter disuasorio;

c) la privación total o parcial de una ventaja concedida por la normativa comunitaria, incluso en el caso de que el agente sólo se haya beneficiado indebidamente de una parte de dicha ventaja;

d) la exclusión o la retirada del beneficio de la ventaja durante un período posterior al de la irregularidad;

e) la retirada temporal de una autorización o de un reconocimiento necesarios para participar en un régimen de ayuda comunitaria;

f) la pérdida de una garantía o de una fianza depositada a fin de respetar las condiciones de una normativa o reconstituir el importe de una garantía liberada indebidamente;

g) otras sanciones de carácter exclusivamente económico, de naturaleza y alcance equivalentes, previstas en las normativas sectoriales adoptadas por el Consejo en función de las necesidades propias del sector correspondiente y dentro del respeto de las competencias de ejecución otorgadas a la Comisión por el Consejo.

Las expresadas medidas y sanciones pueden aplicarse a las personas físicas y jurídicas que hayan cometido la irregularidad y a quienes hayan participado en la realización, así como a los obligados a responder o a evitar que se cometa.

Por último el título III se ocupa de los controles a cargo de los Estados miembros y de la Comisión.

Como vimos en un tema anterior (cf Cap X, 5) esta normativa se completa con la reguladora de la Oficina Europea de la Lucha contra el Fraude (OLAF), que investiga la corrupción y faltas graves en las instituciones de la Unión Europea (UE) y el fraude al presupuesto de la UE, y con la creación en España por el Real Decreto 802/2014, de 19 de septiembre, del Servicio Nacional de Coordinación Antifraude, de conformidad con el Reglamento (UE, Euratom) N.º 883/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de septiembre de 2013, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude.

4.1.2 Derecho interno

Sin perjuicio de las disposiciones sancionadoras comunitarias, sobre los Estados recae el deber de asegurar el cumplimiento del Derecho comunitario, incluyendo la tipificación y penalización de las infracciones del mismo. Por ello, junto a las sanciones anteriormente estudiadas hay que contemplar las sanciones nacionales encaminadas a asegurar el cumplimiento. El hecho de que un reglamento establezca una sanción no exime al Estado miembro de imponer aquellas otras sanciones o adoptar aquellas medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del Derecho comunitario, como declaró el Tribunal de Justicia en el asunto C-240/90, Comisión contra Alemania (32).

Las sanciones comunitarias tienen el carácter de sanciones mínimas, que no impiden la aplicación de las sanciones nacionales más graves.

En el derecho español la protección de los intereses financieros comunitarios en el ámbito del gasto subvencional se ha llevado a cabo otorgando a los mismos paridad de trato con respecto a los españoles, sin perjuicio de la preferencia del Derecho

(32) Véase Vervaele: «Poderes sancionadores de y en la Comunidad Europea. ¿Hacia un sistema de sanciones administrativas europeas?», *RVAP* núm. 37/1993, pp. 173-174.

comunitario cuando existe. En particular, en la tipificación de las infracciones leves, graves y muy graves por los artículos 56, 57 y 68, respectivamente, de la LGS se incorpora, en los tres casos, como conducta infractora la siguiente: *«Las demás conductas tipificadas como infracciones (leves, graves o muy graves) en la normativa de la Unión Europea en materia de subvenciones».* Bien es cierto, como se indicó en su momento [*cfr.* cap. IX, apartado 3.1.*h)*], que esta clasificación no existe en el Derecho comunitario. Con respecto a la concurrencia de sanciones nacionales y comunitarias el antes citado art. 31.2 LRJSP prevé que *«cuando un órgano de la Unión Europea hubiera impuesto una sanción por los mismos hechos, y siempre que no concurra la identidad de sujeto y fundamento, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo minorarla, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción».*

De otra parte, como señalan C. Gómez Rivero y A. Nieto (33), las sanciones comunitarias han de imponerse de acuerdo con la normativa comunitaria, esto es el Reglamento 2988/95 y el correspondiente reglamento específico que las establezca en el marco de lo dispuesto en aquél. De este modo, las disposiciones de la LGS relativas a la parte general de las sanciones administrativas (art. 53, 54, 59, 60, 65, 68 y 69), sólo son de aplicación de modo subsidiario, en cuanto estos aspectos no estén regulados por la normativa comunitaria y además su aplicación no sea contraria al Derecho comunitario. Así por ejemplo, el artículo 53 de la LGS donde se establecen los sujetos responsables, no resultará de aplicación a las sanciones administrativas comunitarias, pues aquí será aplicable el artículo 7 del Reglamento 2988/95 donde se establece el sistema de autoría y participación.

El problema de la compatibilidad de sanciones presenta problemas singulares en el caso de la sanción accesoria de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas durante cinco años. Este tipo de sanción, cuando tenga su origen en infracciones cometidas en la obtención y aplicación de subvencionales nacionales, no podrá llevar a impedir la obtención de subvenciones comunitarias, pues de otro modo, como advierte A. Nieto Martín (34), el Estado miembro estaría usurpando una competencia de la Comisión, como es la de regular las condiciones necesarias para su obtención. Por el contrario, podrá imponerse cuando las subvenciones se financien con fondos comunitarios, en los casos y condiciones que proceda con arreglo a dicha normativa.

La distinción entre infracciones administrativas y delitos (y antes, faltas) viene delimitada por la normativa nacional, que en este aspecto ha debido adecuarse a las exigencias de uniformidad impuestas por el Derecho comunitario, por lo que veremos seguidamente la frontera entre infracción administrativa y delito sigue otros criterios cuantitativos.

---

(33) Véanse C. Gómez Rivero y A. Nieto Martín: *Ob. cit.*

(34) Véase A. Nieto Martín: *Fraudes comunitarios*, Praxis, 1996, p. 320.

4.2 **Delito de fraude de fondos presupuestarios de la Unión Europea**

A diferencia de lo que acontece en materia de infracciones administrativas, la protección penal de la Hacienda europea en el derecho interno aparece diferenciada de la que se dispensa a las Haciendas Públicas nacionales, llevándose a cabo en la vertiente tributaria en el art. 305, que la equipara con las Haciendas españolas, y en la vertiente presupuestaria en el art. 306 CP, que le dispensa un trato distinto. Este último artículo fue modificado por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, refundiendo los anteriores artículos 306 (fraude presupuestario) y 309 (fraude en la obtención de fondos comunitarios) en un solo precepto, desapareciendo la tipificación como falta del 628.

El artículo 306 en su primer párrafo establece que *«(e)l que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por esta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 305, el pago de cantidades que se deban ingresar o, dando, fuera de los casos contemplados en el artículo 308, a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años».*

Con este artículo queda penalizada la defraudación de todos los recursos comunitarios que no tengan carácter tributario, pese a que conductas análogas carecen de protección específica entre los delitos contra las Haciendas españolas. Si se compara el precepto con el art. 308 CP queda comprendida en el artículo la obtención y aplicación indebida de cualesquiera fondos presupuestarios de la Unión Europea u otros administrados por ésta y no solo los que tengan carácter de subvenciones y no se contempla la eliminación del delito en caso de reintegro. Las penas coinciden con las del mencionado artículo 308.

Finalmente se crea un tipo atenuado, cuya cuantía se corresponde con la falta del derogado art. 628 CP, en los siguientes términos:

«Si la cuantía defraudada o aplicada indebidamente no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años».

Hasta los 4.000 euros nos moveremos en el terreno de las infracciones administrativas.

La regulación separada, como figuras autónomas, de los delitos contra la Hacienda comunitaria en la vertiente presupuestaria, con respecto a los delitos contra las Haciendas públicas de España presenta zonas de fricción. Los fondos comunitarios recibidos a través de una Administración Pública, como ocurre en general con las ayudas comunitarias, se integran en su propia Hacienda sin posibilidad de diferenciarlos ni presupuestaria ni materialmente de los de origen interno, sin perjuicio de las responsabilidades que dicha Administración pueda asumir en su correcto empleo. Ello podrá dar lugar a que a partir una misma actuación, materializada en una solicitud y un expediente administrativo único, se pueda incurrir, ateniéndonos a la letra de la Ley, en dos delitos o en uno solamente, o en delito e infracción administrativa, en función de cuál sea la protección otorgada a una u otra Hacienda Pública. Podría, en principio, ocurrir igualmente que superando la cantidad mal aplicada los importes absolutos para la existencia de delito, no se incurra en infracción penal si, desglosando su importe, los fondos procedentes de la Hacienda comunitaria no rebasan los 50.000 euros y los procedentes de la Hacienda española no rebasan los 100.000 euros. Para A. Nieto Martín (35) la única forma sensata de solucionar el problema, aunque no del todo satisfactoria, sería entender que entre ambos delitos existe un concurso de normas, de modo tal que la función de los delitos que tipifican el fraude de subvenciones comunitarias sería la de castigar aquellos supuestos en que la cuantía del fraude no alcanza los 80.000 euros (100.000 euros en la actualidad) que requiere el tipo penal español. Fuera de estos casos habría que estimar que el tipo penal del artículo 308 CP sigue tutelando tanto las subvenciones que proceden del Erario español, como las comunitarias gestionadas por la Administración española. De este modo, cuando el fraude globalmente considerado supere los 100.000 euros será de aplicación el artículo 308 CP, cualquiera que sea la cantidad que en la subvención pertenezca a la Hacienda Pública española y a la europea. Otro argumento importante, según este autor, para mantener tal interpretación derivaría de la obligación de castigar de modo similar el fraude a la Hacienda comunitaria que a la nacional, lo que no ocurrirá si se entiende que ambos preceptos son distintos, pues a partir de la expresada cifra la penalidad de las subvenciones comunitarias sería inferior a la del fraude de subvenciones nacionales de idéntica cuantía.

(35) Véase A. NIETO MARTÍN: *Ob cit.*, p. 389.

CAPÍTULO XII

SUBVENCIONES ENTRE ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO Y COOPERACIÓN INTERADMINISTRATIVA EN LA GESTIÓN DE LOS FONDOS

1. INTRODUCCIÓN

La Ley General de Subvenciones comienza definiendo la subvención pública en su artículo 2 como disposición dineraria *«a favor de personas públicas o privadas»*, lo que demuestra que puede ser beneficiario de una subvención concedida por una Administración Pública otra Administración Pública. Pues bien, estas subvenciones presentan peculiaridades tanto de fondo como de forma, es decir, tanto en los requisitos y condiciones para la concesión, como en el procedimiento para su canalización. Tales peculiaridades se contienen en la LGS, en el RLGS, y en otras leyes administrativas que hemos de considerar conjuntamente con la legislación en materia de subvenciones. El punto de partida para nuestro análisis va a ser la diferencia entre subvenciones y transferencias y la delimitación de las subvenciones que quedan excluidas de la LGS, cuestión estudiada en el apartado 3.2 del cap. I, al que nos remitimos. A partir de este análisis nos adentraremos en el estudio de las peculiaridades de las que quedan comprendidas en el ámbito de aplicación de la LGS.

Y una última precisión. La LRJSP, la vigente redacción del artículo 2.2 LGS y varias previsiones reglamentarias nos llevan a aproximarnos al tema desde una perspectiva más amplia: la de las relaciones entre entidades del sector público, expresión de mayor alcance, pues va comprender no solo las relaciones subvencionales entre Administraciones Públicas sino también entre estas y las demás entidades del sector público, aunque las beneficiarias no tengan naturaleza de Administración.

2. SUBVENCIONES DE UNA ADMINISTRACIÓN EN FAVOR DE OTRA ADMINISTRACIÓN O DE ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO SUJETAS AL DERECHO PRIVADO

La primera cuestión a la que hemos de enfrentarnos al estudiar las subvenciones entre Administraciones Públicas es si la relación jurídica subvencional entre concedente y beneficiaria por razón de las subvenciones otorgadas por una de ellas a favor de otra puede equipararse sin más a las relaciones con los particulares o si tiene especialidades, circunstancia que no se ha tenido en cuenta a lo largo del texto legal, lo que provoca no poca inseguridad y problemas a la hora de aplicar la Ley a estas subvenciones. En alguna medida la cuestión se clarificó en el RLGS pero tampoco puede decirse que lo haya conseguido plenamente, pues las cuestiones que suscita el tema desbordan los límites de la potestad reglamentaria. En la respuesta a esta cuestión resulta obligado diferenciar entre subvenciones horizontales (de una Administración territorial a otra) y verticales (desde una Administración centralizada a las restantes entidades del sector público de ella dependientes v. gr. a empresas públicas o fundaciones).

2.1 **Régimen de las subvenciones de una Administración territorial a favor de otra (subvenciones horizontales)**

a) *Competencias para la concesión*

En un orden lógico la primera cuestión a abordar en relación con estas subvenciones es hasta donde llegan las competencias de cada Administración para otorgarlas. Ya hemos hecho referencia al art. 2 LGS que define la subvención como disposición dineraria a favor de personas públicas o privadas, de manera que la posibilidad abstracta de que una Administración las otorgue a otra está admitida en la Ley. Ahora bien, dado que el poder subvencionador de las Administraciones en cuanto concreción de su poder de gasto, está vinculado al desarrollo y ejecución de sus competencias materiales y que estas han de ejercerse dentro de un territorio, ello arrastrará como consecuencia que, aun supuesta la competencia material, desde esta perspectiva territorial, el Estado podrá subvencionar a CC. AA y EE. LL, e incluso estas podrán subvencionar al Estado (hecho infrecuente, pero no desconocido); por el contrario, en principio, no será posible que una Comunidad Autónoma o una entidad local subvencionen a otra.

En otras palabras, una Administración no puede subvencionar en un ámbito en el que carece de toda competencia, bien por no haberle sido atribuida por su Estatuto (CC. AA.) o por la Ley (EE. LL), bien por destinarse supuestamente

a un territorio que no es el propio. El caso del Estado es distinto pues siempre dispondrá de títulos que lo habiliten para otorgarlas, aunque no necesariamente para gestionarlas *(cfr. infra* apartado 6).

b) *Restricciones al otorgamiento derivadas de la legislación de estabilidad presupuestaria*

Ahora bien, la posibilidad de recibir subvenciones, y correlativamente la de otorgarlas, puede verse afectada, y de hecho se ve, por medidas restrictivas que van más allá del respeto a los límites que derivan de sus competencias. Una reciente se ha establecido por la LOEPSF. En el art. 20 esta Ley se establecen diversas medidas para forzar y asegurar el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria. Pues bien, entre ellas se contempla, para caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de deuda y de la regla de gasto, que la concesión de subvenciones o la suscripción de convenios por parte de la Administración central con Comunidades Autónomas incumplidoras requerirá de un informe previo favorable del Ministerio de Hacienda. Serán las leyes de Presupuestos Generales del Estado las que establezcan los criterios que servirán de base para la emisión de este informe, que deberá tener en cuenta en todo caso, el grado de ejecución de las medidas que deben ser aplicadas por la Comunidad Autónoma para corregir la situación. La medida se aplicará también con carácter preventivo en caso de formulación de la advertencia previa prevista en el artículo 19 LOEPSF.

c) *Aportaciones de fondos sujetas a la LGS, según el RLGS*

En otro plano, el RLGS va a repasar los distintos supuestos de transferencias de fondos a que dan lugar las relaciones entre Administraciones y va a decirnos los que se consideran comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley y los que quedan excluidos. Y lo hace tomando como hilo conductor el convenio de colaboración por ser éste el instrumento habitual de relación voluntaria entre Administraciones, aunque obviamente la solución no puede hacerse depender del cauce formal.

Pues bien, en su artículo 2, el RLGS nos dice:

«3. *En particular, será de aplicación la Ley General de Subvenciones y el presente Reglamento a:*

a) *los convenios de colaboración celebrados entre Administraciones Públicas, en los que únicamente la Administración Pública beneficiaria ostenta competencias propias de ejecución sobre la materia, consistiendo la obligación de la Administración Pública concedente de la subvención en la realización*

de una aportación dineraria a favor de la otra u otras partes del convenio, con la finalidad de financiar el ejercicio de tareas, inversiones, programas o cualquier actividad que entre dentro del ámbito de las competencias propias de la Administración Pública destinataria de los fondos.

No obstante, constituyen una excepción a lo señalado en el párrafo anterior las aportaciones dinerarias que tengan por objeto financiar actividades cuya realización obligatoria por el beneficiario de la subvención venga impuesta por una ley estatal o autonómica, según cual sea la Administración Pública concedente.»

El precepto no se ha visto afectado por la regulación de los convenios por la LRJSP por cuanto, a tenor del art. 48.7, cuando el convenio instrumente una subvención debe de cumplir con lo dispuesto en la LGS y en la normativa autonómica correspondiente, sin perjuicio de que, con arreglo al art. 144.2 LRJSP, en ellos «se preverán las condiciones y compromisos que asumen las partes que los suscriben».

Ahora bien si, a tenor de la doctrina del TC, que analizaremos más adelante, sólo cabe subvencionar allí donde existen competencias materiales, habrá que admitir que la Administración financiadora no es que esté desprovista de toda competencia, sino que *«el ejercicio de tareas, inversiones, programas o cualquier actividad»,* es decir, las competencias de gestión, exclusivas o compartidas, han de ser de la Administración Pública destinataria de los fondos, aun cuando disponga de las competencias normativas.

Por el contrario, expresamente excluidos quedan por el RLGS (art. 2.4) los convenios celebrados entre Administraciones Públicas que conlleven una contraprestación a cargo del beneficiario y los convenios que tengan por objeto realizar planes o programas conjuntos [art. 151. 2 *a)* LRJSP] y la canalización de subvenciones gestionadas (art. 86 LGP) o aquellos en los que las Administraciones que los suscriban tengan competencias compartidas de ejecución.

La primera exclusión es obvia pues, a tenor del artículo 2 LGS, es inherente al concepto de subvención la ausencia de contraprestación por parte del beneficiario. Mayor interés tiene el análisis de la segunda cuyo sentido y alcance hay que valorarlo a la luz del artículo 5.2 LGS, que regula la gestión conjunta de subvenciones por varias Administraciones. En efecto, en la actuación conjunta de varias Administraciones en el desarrollo de la actividad subvencional deben distinguirse dos niveles: el de la puesta a disposición de una Administración de fondos presupuestarios por otra Administración en virtud de convenios formalizados entre las mismas (hablar de convenios es hablar de cooperación voluntaria) y el de la ulterior gestión de las subvenciones que pudieran financiarse con los fondos transferidos. Por lo que se refiere al primer nivel, la Administración, para la instrumentación de tales relaciones, puede recurrir a

técnicas orgánicas, es decir, a la creación de órganos con personalidad propia, en cuya constitución y en cuyas decisiones participan todas las Administraciones implicadas (consorcios, mancomunidades y otras personificaciones), y a técnicas funcionales (convenios o acuerdos), mediante los que las distintas Administraciones deciden voluntariamente actuar de forma conjunta en ámbitos competenciales compartidos. Pues bien, las condiciones y formalidades para la utilización de estos instrumentos se regulan por las leyes generales administrativas, singularmente por la LRJSP (arts. 47 a 53, y Título III) y por la legislación básica de régimen local, si interviene una Entidad local, y a tenor del citado precepto reglamentario quedan fuera del ámbito de aplicación de la LGS. Por el contrario, la exclusión no alcanza a las subvenciones que se otorguen por las personificaciones creadas o las Administraciones concertadas, según prevé el artículo 5.2 LGS.

En conclusión, a las subvenciones que se gestionen en virtud del convenio les será de aplicación la LGS; por el contrario, no será de aplicación al convenio, como tal, ni a las transferencias de fondos entre Administraciones ni a las actividades o planes que, como consecuencia del convenio, realicen las Administraciones convenientes, si la actividad o plan a realizar con los fondos transferidos no se traduce en la concesión de subvenciones a terceros.

d) *Alcance de la sujeción a la LGS, en especial a los principios que rigen la concesión*

Vistas las competencias para el otorgamiento de subvenciones de una Administración en favor de otra, y teniendo en cuenta que la LGS sólo es parcialmente básica, de manera que puede diferir la legislación aplicable a la concedente y a la beneficiaria, la siguiente cuestión a considerar será qué legislación es la aplicable: si la de la entidad concedente, la de la beneficiaria o si cada una aplica su propia legislación en la parte de gestión que realice. Claramente, la Ley se sitúa en la perspectiva de la concedente y, por tanto, ésta ha de ser la legislación de aplicación a la relación jurídica subvencional, sin perjuicio de los procedimientos que rijan en cada entidad beneficiaria para la aplicación de la subvención, por ejemplo, en materia contractual, si hubiera que contratar alguna prestación o servicio.

Pero el nudo de la cuestión es si estas subvenciones quedan sometidas a la LGS con el mismo alcance que las que se otorgan a beneficiarios privados, a lo que no cabe dar una respuesta unívoca. En efecto, algunas están expresamente excluidas de la LGS. Es el caso de las subvenciones del programa de cooperación económica del Estado a las inversiones de las Entidades locales y de planes similares de las Diputaciones provinciales, que se rigen por su normativa específica, sin perjuicio de la supletoriedad de la LGS (DA 8.ª y art. 2.5 RLGS). Pero el

problema se centra en las no excluidas. La primera y principal cuestión que se plantea es si la concesión de subvenciones de una Administración a favor de otras Administraciones está sujeta a los principios del artículo 8 de la Ley: publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación. Pues bien, ni en la LGS ni en la normativa reguladora de los convenios interadministrativos, en el supuesto de que se recurra a este instrumento, existe ninguna excepción a la aplicación de unos principios que entroncan con exigencias constitucionales. En el caso de los convenios de colaboración existe una razón adicional: la LCSP (art. 4) los sujeta a los principios contractuales. Tales exigencias son incluso superiores a las que demandan la publicidad y libre concurrencia de los beneficiarios particulares, pues no son exclusivamente una consecuencia del principio de igualdad ante la Ley, que también, sino del principio de solidaridad y del deber del Estado de promover un desarrollo económico armónico superador de las desigualdades territoriales. Por tanto, aunque no existe en la LGS una declaración expresa al respecto, los mencionados principios han de considerarse aplicables, al menos en igual medida que a los demás beneficiarios privados. La consecuencia es clara: ni la Administración General del Estado puede elegir libremente las CC. AA. o las entidades locales beneficiarias, ni las CC. AA. pueden elegir libremente a las entidades locales.

De otra parte, en el artículo 86.1 LGP existe una previsión de plena aplicación a las subvenciones del Estado a favor de Comunidades Autónomas, que exige también la aplicación de los mencionados principios. En este precepto se dispone que *«los créditos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado destinados a la financiación de sectores, servicios, actividades o materias respecto de los cuales las Comunidades Autónomas tengan asumidas competencias de ejecución y no hayan sido objeto de transferencia directa en virtud de dicha Ley, habrán de distribuirse territorialmente a favor de tales Comunidades Autónomas, mediante normas o convenios de colaboración que incorporarán criterios objetivos de distribución y, en su caso, fijarán las condiciones de gestión de los fondos, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo».*

Dentro de estos créditos los habrá destinados a transferencias para la realización de los planes o programas conjuntos a que se refiere el artículo 151.2 LRJSP o a subvenciones gestionadas, de las que nos ocuparemos más adelante que, de conformidad con el artículo 2.4.*b)* RLGS, quedan fuera del ámbito de aplicación de la LGS, pero también pueden ir destinadas a la «financiación de sectores, servicios, actividades o materias respecto de los cuales las Comunidades Autónomas tengan asumidas competencias de ejecución» (art. 86.1 LGP) al margen de dichos planes o de las subvenciones gestionadas. Estas otras transferencias tienen naturaleza de subvención de conformidad con el artículo 2.3.*a)* RLGS siendo la beneficiaria la Comunidad como tal.

e) *Empleo del convenio de colaboración*

Cuestión distinta a la forma y requisitos a que ha de sujetarse la concesión es si ha de seguirse necesariamente el procedimiento de concesión previsto en la LGS. Esta Ley sólo contempla dos procedimientos: el de concurrencia competitiva, que es el procedimiento ordinario, y excepcionalmente, en supuestos tasados, el de concesión directa, sin consideración a que la entidad beneficiaria sea persona pública o privada. No obstante, pensamos que, en estos casos, la utilización del convenio de colaboración con las Comunidades Autónomas, pese a no contemplarse su empleo en la LGS, salvo en ciertos supuestos de concesión directa, tendría amparo en la LRJSP, en cuyo artículo 47.2.*a)* prevé que los convenios interadministrativos *«podrán incluir la utilización de medios, servicios y recursos de otra Administración Pública, organismo público o entidad de derecho público vinculado o dependiente, para el ejercicio de competencias propias o delegadas».* La legislación de régimen local no es menos explícita al respecto *(cfr. infra* apartado 4). Por su parte, el RLGS da por supuesta la posibilidad de canalizar subvenciones de una Administración en favor de otra a través de este instrumento al determinar en su artículo 3 los convenios que quedan sujetos y excluidos del ámbito de aplicación de la LGS. Obviamente el empleo del convenio implicará sustituir la tramitación en régimen de concurrencia competitiva por la del convenio (1) pero no los principios ni los demás preceptos.

2.2 Régimen de las subvenciones otorgadas por una Administración pública en favor de entidades del sector público propio (subvenciones verticales)

a) *Subvenciones excluidas y subvenciones comprendidas del ámbito de aplicación de la LGS*

Como cuestión preliminar hemos de recordar que algunas de las aportaciones dinerarias de una Administración a otras entidades públicas no tienen naturaleza de subvención; concretamente las destinadas a financiar globalmente la actividad de la entidad perceptora, como las que realiza para financiar el presupuesto de un organismo autónomo la Administración de la que depende (*cfr.* cap. 1, apartado 3.1). Pero existen otras aportaciones que sí la tienen, respecto de las cuales se plantea si están o no sujetas a la LGS. En esta Ley, en su ver-

(1) Sobre tramitación de convenios entre Administraciones Públicas, véase Pascual García, J.: «Convenios de colaboración entre Administraciones Públicas y convenios con administrados». *BOE.* 2012, pp. 142 y ss.

sión original, no se contenía ninguna norma específica sobre los requisitos para la concesión de subvenciones por una Administración a entidades o empresas de su sector público, por lo que, en principio, quedaban sujetas a las mismas condiciones que las otorgadas a entidades del sector privado. Alguno de los problemas que planteaban estas subvenciones, como el de la forma de concesión mediante el procedimiento de concurrencia competitiva, quedó ciertamente resuelto por el método más expeditivo, que ha sido el excluirlas del ámbito de la Ley. No será necesario para otorgar una subvención directa a favor de estas entidades que concurra ninguna de las causas que menciona el art. 22.2 LGS para la concesión directa. Pero quedan otros problemas. En su literalidad lo que nos dice el vigente artículo 2.2 LGS es que, dentro de las aportaciones dinerarias no sujetas a la Ley, quedarán comprendidas tanto las destinadas a financiar con carácter «indiferenciado» (art. 2.2 RLGS) la actividad de una Administración distinta de la concedente (transferencias horizontales), de las que nos hemos ocupado en el apartado anterior, como las que se realicen por un «agente de una Administración», normalmente la Administración centralizada, a favor de otro «agente» de la misma Administración (transferencias verticales), es decir a favor de un organismo o empresa pública, siempre que no resulten de una convocatoria pública. En consecuencia, continuarán sometidas a la LGS las subvenciones para actuaciones concretas de otra Administración Pública con la que no exista vinculación, mientras que quedarán fuera todas las aportaciones o transferencias verticales, tanto las de carácter global como las destinadas a financiar actuaciones concretas, con la única excepción de aquellas a las que se acceda en el marco de una convocatoria pública. Por tanto, en las subvenciones verticales va a coexistir un doble régimen: las de concesión directa (excluidas de la LGS) y las que se otorguen mediante convocatoria pública (régimen general), si bien no existe ninguna previsión en la LGS que obligue a recurrir en estos casos a una convocatoria.

b) *Alcance de la exclusión*

A tenor del texto legal las que quedan excluidas lo son de forma plena, afectando la exclusión tanto al procedimiento de concesión como a la comprobación, justificación, control y demás extremos regulados en la LGS y en el RLGS, con lo que se crea una laguna legal, que habrá que salvar aplicando la LGP y demás normas generales del ordenamiento presupuestario, más rígidas en algunos aspectos. Así no les serán aplicables normas específicas de la actividad subvencional como el artículo 82 «Justificación de subvenciones percibidas por entidades públicas estatales» del RLGS dictado en desarrollo de la disposición adicional 15.ª

de la Ley a menos que las reciban en el marco de una convocatoria pública (2) *(cfr. infra* 2.3). Si la finalidad de la modificación era, como parece, evitar la necesidad del recurso a un Real Decreto a aprobar por el Consejo de Ministros para la concesión directa de subvenciones por la Administración centralizada a favor de los expresados «agentes» bastaría con haber adicionado el correspondiente supuesto a los de concesión directa contemplados en artículo 22.2 LGS sin situarlas en su integridad fuera del ámbito de aplicación de la Ley.

c) *Admisibilidad de cubrir déficits de explotación mediante subvenciones*

Pero lo más grave en relación con las excluidas no son las cuestiones formales, sino la cuestión de fondo, que no es otra que la de si es legalmente admisible la financiación de estas entidades vía subvenciones con cargo a los presupuestos públicos, lo que no se aborda. La cuestión cobra importancia por la existencia de un sector público empresarial, tanto estatal como autonómico y local, cuyas empresas no siempre se autofinancian, necesitando recurrir a transferencias de la Administración que las controla para la cobertura de sus déficit de explotación o para la realización de ciertos programas o actividades.

Como se ve, la solución que introdujo la disposición final de la Ley de PGE para 2007 con la modificación del art. 2.2 LGS, no fue establecer un régimen específico para las subvenciones verticales de concesión directa sino dejarlas fuera de la LGS. Y cabe preguntarse si existe alguna limitación legal para que una empresa o fundación dependiente de una Administración Pública cubra sus pérdidas mediante transferencias presupuestarias. Pues bien, ese marco legal existe y viene establecido de forma parcial en el derecho interno y de forma general en el Derecho comunitario. En el derecho interno, el apartado 4 del artículo 12 de la Ley 5/1996, de 10 de enero, de Creación de determinadas entidades de Derecho público, en su redacción vigente, las habilita para percibir subvenciones, aunque nada establece sobre la forma de concesión: *«La Sociedad Estatal de Participaciones Industriales y las sociedades participadas mayoritariamente, directa o indirectamente, por ésta podrán percibir transferencias, subvenciones, avales, subrogaciones de deuda, ampliaciones de capital y cualquier otro tipo de aportaciones equivalentes con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales».*

(2) Ciertamente no parece ser esta la práctica de la Administración, según se deduce de la disposición 16.ª de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente, de la que más bien se deduce que estas subvenciones se consideran sujetas a la LGS.

Desde la perspectiva del Derecho comunitario, estas transferencias en la medida en que tengan naturaleza de ayudas de Estado, quedan sujetas a las restricciones del TFUE (arts. 107 a 109) de manera que, aunque la LGS, una vez modificada, las deje fuera de su ámbito, quedan limitadas por la normativa comunitaria, de la que sólo pueden quedar exceptuadas las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal (art. 106 TFUE).

2.3 **Normas reglamentarias específicas sobre las subvenciones a entidades del sector público**

Las normas específicas que dedica el RLGS a las subvenciones que concede una Administración a otra son de escasa relevancia. Pueden señalarse las siguientes:

– Las certificaciones acreditativas de que las Administraciones Públicas así como los organismos, entidades públicas y fundaciones del sector público dependientes de aquéllas están al corriente de obligaciones tributarias y con la Seguridad Social son sustituidas por una declaración responsable (art. 24.6), salvo previsión expresa en contrario en las bases reguladoras. Esta posibilidad no se extiende a las empresas públicas.

– Las Administraciones Públicas, sus organismos vinculados o dependientes y las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones del sector público estatal, así como análogas entidades de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales quedan exonerados de la constitución de garantía (art. 42.2)

– Las deudas por razón de acuerdos de reintegro que tengan con la Administración General del Estado las fundaciones del sector público estatal o los organismos o entidades de derecho público vinculados o dependientes de aquélla podrán extinguirse mediante la deducción de sus importes en futuros libramientos o mediante su compensación con deudas de la Administración General del Estado vencidas, líquidas y exigibles (art. 95).

– La disposición adicional 9.ª RLGS dispone que el Estado promoverá la celebración de convenios de colaboración con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, a fin de que estas últimas puedan justificar las subvenciones concedidas por el Estado a través de un certificado emitido por el titular del órgano que ha percibido la subvención por el que se acredite la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad de la subvención, así como del informe emitido por la Intervención u órgano de control equivalente de la Comunidad Autónoma o de la Entidad Local, que acredite la veracidad y la regularidad de la documentación justificativa de la subvención. Con esta previsión el RLGS salva la libertad de las entidades interesadas para concertarse

pero marca un camino idóneo, si existe voluntad en las partes implicadas, para que, en el marco de la lealtad institucional, se agilicen los correspondientes procedimientos.

– Contempla también la LGS (DA 15.ª) que se establezca reglamentariamente un régimen simplificado de justificación, comprobación y control de las subvenciones percibidas por organismos y entes del sector público estatal (subvenciones verticales) que, de acuerdo con la normativa presupuestaria, se encuentren sujetos a control financiero permanente de la Intervención General de la Administración del Estado, sin que puedan exigirse otras auditorías o controles adicionales. En aplicación de esta habilitación el RLGS (art. 82) permite que las entidades en cuestión se acojan al régimen simplificado de justificación regulado en el artículo 75 RLGS sin límite de cuantía.

El régimen simplificado de la justificación en cuestión estaba concebido para su aplicación a todas las subvenciones percibidas por entidades públicas estatales en las que concurrieran las circunstancias previstas en el precepto. No obstante, la exclusión del ámbito de aplicación de la LGS de las subvenciones entre entidades del sector público, «siempre que no resulten de una convocatoria», de acuerdo con la redacción dada al artículo 2.2 de dicha Ley por la disposición final 8.ª de la Ley de PGE para 2007, determina que este régimen simplificado sólo sea aplicable a las concedidas en el marco del procedimiento de concurrencia competitiva (3). En este exclusivo supuesto, la entidad beneficiaria asume en orden a su aplicación a la actividad subvencionada los deberes propios de todo perceptor; no obstante, los deberes formales pueden simplificarse en la medida en que estas entidades estén sujetas a régimen presupuestario, de contabilidad, y de control de carácter público. Para gozar del régimen simplificado, tal como se configura en el 82 del Reglamento, la entidad beneficiaria ha de estar sujeta al control financiero permanente a cargo de la IGAE, por lo que en ningún caso podrá aplicarse a las sociedades mercantiles estatales ni a las fundaciones del sector público, que quedan fuera de esta modalidad de control.

A las entidades sujetas al régimen simplificado no podrá sometérseles por las concedentes a auditorías adicionales. No obstante, en el marco del control financiero al que están sometidas deben revisarse, según dispone el artículo 82 RLGS, *«los sistemas y procesos de justificación empleados, así como una muestra de las cuentas justificativas presentadas ante los órganos administrativos competentes»*. Si como consecuencia de la revisión llevada a cabo se observase una falta de concordancia entre las cuentas justificativas presentadas y los registros contables o justificantes que las acreditan, se emitirán informes separados dirigidos a los órganos concedentes de las subvenciones en los que se indicarán tales extremos.

(3) Véase nota 2 anterior.

3. COLABORACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS EN LA GESTIÓN DE LAS SUBVENCIONES

La gestión de las subvenciones públicas por las distintas Administraciones Públicas conduce con frecuencia a la cooperación entre ellas como exige el principio de lealtad institucional y los frecuentes casos de competencias compartidas y concurrentes. Dicho principio derivado de la CE se desarrolla por la LRJSP cuyo título III se intitula precisamente «Relaciones interadministrativas» y por la LBRL cuyo capítulo II, del título V, de aplicación supletoria cuando en la relación interviene una entidad local, lleva igualmente por título «Relaciones interadministrativas», y tiene variadas y concretas manifestaciones en el ámbito que nos ocupa.

Pues bien, la jurisprudencia constitucional distinguió desde sus orígenes dos vías o cauces para instrumentar la relación entre Administraciones: coordinación y cooperación, y ambas han tenido reflejo en la regulación del título III de la LRJSP y en el título IX de la LBRL, y, como vamos a ver, han tenido acogida en la LGS.

En este marco general, el Tribunal Constitucional, tras señalar que ambas «son consustanciales al Estado de las Autonomías» (STC 132/1998, de 18 de junio, FJ 10.º), ha afirmado que: «En nuestra doctrina hemos conectado la cooperación con la idea de la voluntariedad y la coordinación con la de la imposición. Así, hemos dicho que «la voluntariedad en el caso de la cooperación frente a la imposición en la coordinación es, por sí mismo, un elemento diferenciador de primer orden, lo que explica y justifica que, desde la perspectiva competencial distintas hayan de ser las posibilidades de poner en práctica unas y otras fórmulas» (STC 194/2004, de 10 de noviembre, FJ 9.º).

En la actualidad, la LRJSP ha perfilado los conceptos y ha definido así en el artículo 140 tres principios de relación entre Administraciones:

Colaboración, entendido como el deber de actuar con el resto de Administraciones Públicas para el logro de fines comunes.

Cooperación, cuando dos o más Administraciones Publicas, de manera voluntaria y en ejercicio de sus competencias, asumen compromisos específicos en aras de una acción común.

Coordinación, en virtud del cual una Administración Pública y, singularmente, la Administración General del Estado, tiene la obligación de garantizar la coherencia de las actuaciones de las diferentes Administraciones Públicas afectadas por una misma materia para la consecución de un resultado común, cuando así lo prevé la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico.

Así pues, las relaciones de coordinación se caracterizan por suponer un poder de dirección del que coordina sobre los coordinados, poder atribuido por el ordenamiento jurídico, mientras que las relaciones de cooperación vienen caracterizadas por las notas de igualdad entre los sujetos y de voluntariedad. Por el contrario, el término colaboración expresa el deber genérico de actuar con el resto de las Administraciones que podrá traducirse en cooperación o coordinación.

Descendiendo ya al análisis concreto de la colaboración en cualquiera de las modalidades indicadas (cooperación y coordinación) en materia de subvenciones resulta obligado recordar que la LGS no dedica ningún epígrafe específico al tema de las relaciones entre Administraciones derivadas de la actividad subvencional. Sin embargo, a lo largo de su articulado, se contiene variedad de preceptos que demuestran que el legislador no ha permanecido ajeno a este hecho aunque no cabe desconocer que las deficiencias son manifiestas y falta concretar cómo pueden salvarse las lagunas. El análisis lo abordamos desde distintas perspectivas, alguna de las cuales cuenta con regulación propia aunque no en esta Ley, como sería lo adecuado, sino en la LGP. Recordemos que la LGS es ley cabeza de grupo normativo en materia de subvenciones pero no toda la regulación de las subvenciones se contiene en la misma (art. 5.2 LGS).

3.1 **Colaboración en el control**

Obligado es destacar que, en lo concerniente a las relaciones entre los distintos niveles de Administración Territorial, va a ser protagonista principal la función de control. Llaman la atención al respecto los siguientes extremos:

a) Se regula, con carácter básico, el establecimiento de una Base de Datos Nacional de Subvenciones (art. 20), a la que todas las Administraciones deben suministrar información y de la cual todas se pueden servir, relativa a las subvenciones concedidas. La gestión de esta base se encomienda a la IGAE siendo su objeto, entre otros, la coordinación de las políticas de cooperación internacional y las demás políticas públicas de fomento.

b) En relación con las subvenciones y ayudas financiadas con fondos comunitarios, se encomienda a la IGAE *«de acuerdo con la normativa comunitaria y nacional vigente, la necesaria coordinación de controles, manteniendo a estos solos efectos las necesarias relaciones con los órganos correspondien tes de la Comisión Europea, de los entes territoriales y de la Administra ción General del Estado»* (art. 45). Pero al mismo tiempo se establece que este Centro habrá de elaborar *«en coordinación con los órganos de control de ámbito nacional y autonómico»* un Plan anual de control del FEAGA en el que se incluirán los controles a realizar por la propia Intervención General,

por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos de control interno de las Comunida des Autónomas. Igualmente *«coordinará con los órganos de control interno de las Administraciones de las Comunidades Autónomas la elaboración del Plan de control de fondos estructurales que anualmente deban acometer dentro de su ámbito de competencia»* (DA 2.ª).

c) Se habilita a las Corporaciones locales para solicitar y a la Intervención General de la Administración del Estado para acceder a la realización de los controles financieros sobre beneficiarios de subvenciones concedidas por estos entes, sujetándose el procedimiento de control, reintegro y el régimen de infracciones y sanciones a lo previsto en la LGS (DA 2.ª).

3.2 **Colaboración en la gestión**

Pero la colaboración no se va a manifestar sólo en la vertiente del control, sino también en la de la gestión. La colaboración de distintas Administraciones en la actividad subvencional puede revestir distintos grados de intensidad y ser distintos los ámbitos de la colaboración: puede que gestionen de forma conjunta o que una financie y otra gestione.

La LGS contempla el hecho de que varias Administraciones o entidades dependientes de ellas decidan en forma voluntaria actuar conjuntamente en el ámbito de sus respectivas competencias subvencionadoras, bien mediante la creación de una organización común (consorcios, mancomunidades u otras personificaciones públicas), bien mediante convenios de colaboración, manteniendo cada una su propia personalidad jurídica.

Como quiera que las transferencias de financiación entre Administraciones Públicas han quedado fuera del ámbito de aplicación de la LGS (art.2.2), lo que ahora se plantea es el régimen de las subvenciones que se otorguen bien por entidades asociativas creadas por distintas Administraciones Públicas, bien directamente por las propias Administraciones vinculadas por un convenio.

Estas subvenciones, dice la Ley (art. 5.2), *«se regularán de acuerdo con lo establecido en el instrumento jurídico de creación o en el propio convenio que, en todo caso, deberán ajustarse a las disposiciones contenidas en esta Ley»*. En su literalidad el precepto, de una parte, contiene una habilitación para fijar por vía convencional la normativa aplicable a la actividad subvencional de dichas entidades y, de otra, establece que dicha regulación ha de ajustarse a «las disposiciones» de la LGS.

Ahora bien, la LGS no dice en qué supuestos será aplicable con carácter pleno, parcial (solo preceptos básicos) o mínimo (solo los principios), lo cual estará en función de dos factores: de que las Administraciones que se asocien estén a su

vez sujetas a la LGS con uno u otro carácter y de las previsiones del instrumento de creación o del propio convenio. Lo que la LGS persigue con este precepto no parece ser otra cosa que el asegurar su aplicación pero dentro del marco de flexibilidad que permite el ordenamiento jurídico en la configuración del marco regulador de estas personificaciones. En consecuencia, ese «ajuste» a la Ley parece que debe tener un margen de autonomía similar al que con respecto al Derecho administrativo, en general, se reconoce en dicha configuración. El caso paradigmático es el de los consorcios locales, figura de naturaleza discutida, pero que en la actualidad presenta una gran floración y que ha rebasado sus orígenes hasta expandirse por todas las Administraciones públicas. En la actualidad se rigen por la LRJSP (arts. 118 a 127), por la normativa autonómica de desarrollo y por sus estatutos, a los que corresponde determinar su régimen orgánico, funcional y financiero de acuerdo con lo previsto en la citada Ley. *«Los consorcios podrán realizar actividades de fomento, prestacionales o de gestión común de servicios públicos y cuantas otras estén previstas en las leyes»*

Por tanto, aun cuando estas personificaciones tengan naturaleza jurídico-pública, su sujeción al Derecho administrativo, y en particular a la LGS en materia de subvenciones, admite distintos grados de intensidad. Sobre la posibilidad de que en sus relaciones externas se rijan por el derecho privado nada nos dice la Ley, salvo en alguna cuestión relacionada con la extinción (art. 119.2 LRJSP), pero no parece que haya inconveniente en ello si la naturaleza de sus actividades así lo aconseja, de modo semejante a lo que ocurre con las entidades públicas empresariales, sin perjuicio de que estén sujetos al régimen de presupuestación, contabilidad y control, de la Administración Pública a que estén adscritos (art. 122.1 LRJSP).

De conformidad con las consideraciones formuladas es lícito concluir, y así lo ha hecho el RLGS (art. 6), que si las personificaciones creadas se hubieran de regir por el derecho privado, a tenor de las previsiones de sus estatutos o del instrumento jurídico de creación, deberán aplicar a las entregas dinerarias sin contraprestación que realicen los principios formulados en el artículo 8 de la Ley General de Subvenciones y quedarán sujetas a los deberes de información regulados en el artículo 20 de la citada Ley. No obstante, si las subvenciones se otorgaran en ejercicio de potestades administrativas previstas en dichos estatutos u otro instrumento jurídico se regirán por la Ley General de Subvenciones y su Reglamento. En caso de que se rijan por el Derecho administrativo, quedarán sujetas con carácter pleno o parcial, según lo estén las Administraciones correspondientes. Los problemas más importantes se presentan cuando en el consorcio o personificación participan varias Administraciones Públicas de distinto nivel, de las cuales unas están sujetas plenamente a la LGS y otras solo a los preceptos básicos, en cuyo caso el art. 120 LRJSP establece los criterios de adscripción a una u otra. Pues bien, para estos supuestos el RLGS prevé que se aplicará el contenido básico de

la Ley General de Subvenciones y del Reglamento, correspondiendo a su estatuto la indicación de la norma aplicable en aquellos extremos que no son normativa básica, de acuerdo con el marco de flexibilidad que la Ley ampara.

En el caso de subvenciones que se financien por varias Administraciones en virtud de convenios, tenga o no carácter estable la asociación, habrá que estar igualmente a los términos del convenio, el cual a su vez deberá ajustarse a la LGS siguiendo los mismos criterios que cuando las Entidades públicas que lo suscriban entran a constituir un consorcio.

En otro orden de cosas, en la dinámica de la relación subvencional no son desconocidos los supuestos de concurrencia de competencias estatales y autonómicas, tanto en el plano normativo como en el plano de la gestión. Puede ocurrir que la regulación, plena o básica, de una materia competa al Estado y la gestión de las subvenciones, en todas sus fases o en alguna de ellas, a una Comunidad Autónoma, aun cuando se financien con fondos del Presupuesto del Estado. En estos supuestos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 3.4 LGS, las Administraciones con competencias de gestión quedan sometidas a la LGS, sin perjuicio de que las competencias normativas en los aspectos no básicos puedan estar atribuidas a las CC. AA. o ser estatales, y de que el procedimiento se rija por las disposiciones aplicables al órgano que lo tramita. El grado de sometimiento, total o parcial, dependerá, no del hecho de la concurrencia de competencias, sino de que la correspondiente Administración gestora lo esté plenamente o sólo a los preceptos básicos. Un caso singular son las «subvenciones gestionadas» por las CC. AA. y financiadas con cargo al Presupuesto del Estado de las cuales nos ocupamos más adelante.

3.3 **Las Administraciones Públicas como entidades colaboradoras de otra Administración: instrumentos para formalizar la colaboración**

La LGS contempla la posibilidad de que la Administración concedente se valga de la colaboración de entidades públicas o privadas en la gestión de las subvenciones públicas. La posición de una Administración como colaboradora de otra no debe confundirse con la que le puede corresponder como beneficiaria ni como gestora de las subvenciones si tuviera competencias estatutarias para ello, como ocurre en el caso de las denominadas «subvenciones gestionadas» *(cfr. infra* apartado 5). En el primer caso gestiona voluntariamente unos fondos ajenos, mientras que en los otros los aplica en el desarrollo de sus propias competencias.

La colaboración puede ser desempeñada por cualquier Administración Pública respecto de otra. Según el artículo 12.2 LGS *«las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán actuar como entidades colaboradoras de las*

subvenciones concedidas por la Administración General del Estado, sus organismos públicos y demás entes que tengan que ajustar su actividad al derecho público. De igual forma, y en los mismos términos, la Administración General del Estado y sus organismos públicos podrán actuar como entidades colaboradoras respecto de las subvenciones concedidas por las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales».

Aun cuando lo habitual será que actúe como concedente la Administración de nivel superior, entre otras razones, por su mayor capacidad presupuestaria, no es descartable la situación inversa. En todo caso, se trata de un supuesto de colaboración voluntaria, que se formalizará en un convenio o en un contrato, si la relación es de naturaleza contractual, de acuerdo con lo que dispone el art. 6 LCSP y 47.1 LRJSP. A este precepto se adaptaba la modificación introducida en el art. 16, apartados 4 y 5, de la LGS, modificación declarada inconstitucional por STC 206/2013, de 5 de diciembre, si bien por razones formales, al haberse aprobado a través de una Ley de Presupuestos, de manera que la exigencia de que la relación se formalice en un contrato, cuando esta sea su naturaleza, ha de considerarse subsistente por imperativo de los citados preceptos de la LCSP y de la LRJSP.

Los convenios regulados en el capítulo VI del título preliminar de la LRJSP deben de delimitarse de los denominados convenios de encomiendas de gestión, regulados en el art. 11.3 LRJSP, es decir, los que tienen por finalidad formalizar una encomienda de gestión entre órganos de distinta Administración, que no son equiparables en su contenido a los interadministrativos regulados en el art. 47.2 LRJSP, entre los que han de encuadrarse los que se formalizan con Administraciones Públicas para instrumentar la colaboración en la gestión de subvenciones. Los convenios de encomienda no pueden tener por objeto, por cuanto no pueden serlo de una encomienda, prestaciones propias de los contratos (art. 11.1 LRJSP); incluso, aunque el objeto del convenio de encomienda de gestión fueran actividades no contractuales, tampoco su naturaleza sería la de convenio interadministrativo de colaboración, pues no perseguiría la realización de un fin común, sino la realización de actividades propias de la Administración encomendante y bajo su exclusiva responsabilidad, a la que corresponde «dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte o en los que se integre la concreta actividad material objeto de la encomienda» (4).

Menos aún podrían confundirse los expresados convenios con las encomiendas de gestión o encargos a entidades integrantes del sector público institucional, que tengan la condición de medio propio y servicio técnico de conformidad con el art. 86 LRJSP, a los que nos referiremos después, por cuanto están tipificados en la Ley como figuras jurídicas diferenciadas, a las que es inherente una rela-

(4) Véase Pascual García, J.: «Convenios de colaboración entre Administraciones Públicas y convenios con administrados». *BOE*. 2012, p. 45.

ción de dependencia entre encomendante y encomendataria mientras que en los convenios ambos sujetos se sitúan en un plano de igualdad (5). Pues bien, si se recurriera para los trabajos de colaboración a una encomienda a favor de un ente instrumental la relación no sería contractual, pues el negocio jurídico no responde al concepto de contrato, ni convenio interadministrativo, pues los sujetos no se sitúan en un plano de igualdad sino de dependencia de la encomendataria. Sería un negocio jurídico calificable como encargo o encomienda a medios propios.

En conclusión, si se ponen en relación los preceptos de la LGS sobre entidades colaboradoras en la gestión de subvenciones con los citados artículos sobre convenios de la LRJSP (arts. 47 a 52) y de la LCSP (6 y 32), sobre medios propios y servicios técnicos (art. 86 LRJSP) y con la encomienda de gestión regulada en el artículo 11 LRJSP, pueden distinguirse, los siguientes tipos de colaboración:

a) Colaboración entre dos Administraciones Públicas u organismos públicos independientes entre sí, cualquiera que sea la concedente y la colaboradora.

En este caso, dependiendo de cuál sea el objeto, la colaboración deberá instrumentarse a través de un convenio o de un contrato.

b) Colaboración entre una Administración Pública, como concedente de la subvención, y un organismo público que tengan atribuida la condición de medio propio o servicio técnico de la misma, conforme al art. 86 LRJSP.

En este caso, la colaboración se instrumentará mediante un encargo o encomienda a entes instrumentales de los mencionados en el art. 6 de la LCSP.

c) Colaboración entre una Administración Pública, como concedente de la subvención, y una sociedad instrumental que tenga la condición de medio propio.

En este caso, la colaboración se instrumentará, a través de un encargo de los mencionados en el art. 6 LCSP, sin que sea utilizable el contrato ni el convenio.

d) Convenios con otras entidades o sociedades del sector público.

Digamos, para completar este análisis, que si la colaboración se establece entre una Administración Pública, como concedente de la subvención, y una entidad privada o sociedad que no reúna las condiciones para ser considerada como medio propio, aun cuando sea pública, la situación prevista en la LGS no se ve alterada. En este caso, dependiendo de cuál sea el objeto de la colaboración, deberá instrumentarse a través de un convenio [art. 472. *c)* LRJSP] o de un contrato.

---

(5) Véase Pascual García J *«Las encomiendas de gestión a la luz de la Ley de Contratos del Sector Público»* Ed. Boletín Oficial del Estado. 2010, pp. 95 y ss.

Por lo que se refiere a los requisitos subjetivos para adquirir la condición de entidad colaboradora establecidos en el artículo 13.2 LGS la peculiaridad cuando la relación se establece entre Administraciones Públicas es que podrán acreditarse mediante declaración responsable (art. 24.6 RLGS). Tampoco cabrá la exigencia de garantías (arts. 173.2 TRLHL y 42.2 RLGS) ni se les exige acreditar la solvencia, como a las entidades colaboradoras privadas.

Los deberes que asume la entidad colaboradora se establecen en el artículo 15 LGS y de ellos nos ocupamos en un capítulo anterior *(cfr.* cap. II, apartado 5.2).

De otra parte, el desarrollo de la colaboración lleva consigo unos gastos. Dichos gastos pueden ser asumidos por la Administración concedente si así se prevé, como sería lógico, en el convenio [art. 16.3.m) LGS], pero la causa de la aportación no podrá ser «la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte» lo que podría convertir el negocio jurídico en un contrato oneroso, sujeto a la LCSP (art. 2).

En cuanto al contenido del convenio, común con el de los contratos si la colaboración se instrumenta mediante contrato, cabe señalar la duración máxima de cuatro años, prorrogable a seis, constituyendo extremos de necesaria inclusión los que menciona el artículo 16.3 LGS. Por el contrario, en las tres concretas materias que indica el artículo 16.4 LGS (requisitos para la distribución y entrega de los fondos, los criterios de justificación y de rendición de cuentas) las Administraciones disponen de facultades para configurar la colaboración como lo estimen conveniente, sin que sea necesario que el papel de la Administración colaboradora siga las prescripciones aplicables a las entidades de derecho privado.

Tratándose de convenios en los que la Administración General del Estado, sus organismos públicos o las Comunidades Autónomas actúen como entidades colaboradoras, las actuaciones de comprobación y control que respecto de la gestión de los fondos competen a la Administración concedente se llevarán a cabo por los correspondientes órganos dependientes de la colaboradora (art. 15.2 LGS), y no por los de la entidad concedente, sin perjuicio de las competencias de los órganos de control comunitarios y de las del Tribunal de Cuentas. Tal facultad de control no se hace extensiva a las Entidades locales que actúen como colaboradoras.

En el aspecto estrictamente financiero, teniendo en cuenta la condición con que actúan, las operaciones de cobro y distribución de los fondos recibidos que, en su caso, lleven a cabo, tendrán carácter extrapresupuestario, pues las Haciendas autonómicas y locales no se ven afectadas en sentido positivo o negativo por las mismas. Dicho con otras palabras, no gestionan un gasto propio sino que colaboran en la gestión de un gasto ajeno.

4. ESPECIALIDADES DE LAS SUBVENCIONES A FAVOR DE ENTIDADES LOCALES

Las Entidades locales pueden encontrarse, y frecuentemente se encuentran, en relación con la actividad subvencional en dos posibles situaciones: como beneficiarias de las subvenciones y como concedentes. Nos toca ahora analizar la primera de las vertientes, en la que les será de aplicación la legislación estatal o autonómica que regule las ayudas, según cual sea la entidad concedente, regulación que ofrece peculiaridades con respecto a los beneficiarios privados e incluso con respecto a otras Administraciones, cuando actúan en calidad de beneficiarias. Se trata de una vertiente relevante de esta Administración, de cuyos presupuestos puede estimarse que, entre un 8 y 10 por 100, son subvenciones procedentes de fondos estatales, autonómicos o comunitarios. Si de los 8.000 Ayuntamientos que aproximadamente existen en España una gran parte de ellos va a tener una mínima actividad como concedentes, no puede decirse lo mismo de su condición como perceptores. Todos van a recibir fondos de otras Administraciones, bien como beneficiarios bien como entidades colaboradoras. Y también en este aspecto era necesaria una previsión legal que clarificara la relación, aunque la respuesta no ha llegado, al menos de manera expresa. Razón de más para ocuparse del asunto, pues el problema existe y no cabe volver la espalda. Las previsiones de la legislación de régimen local sobre el particular son mínimas y tampoco salvan las lagunas legales a las que se enfrenta la gestión de las subvenciones. No obstante, hay que partir de ellas.

Como precepto específico de la legislación de régimen local hay que considerar el artículo 63 del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local (TRRL), que perfila el régimen básico de las ayudas financieras que pueden recibir las Entidades locales en los siguientes términos:

1. *La ayuda financiera se llevará a cabo mediante subvenciones incluidas en los Presupuestos Generales del Estado o en los de otros Organismos estatales.*

2. *Serán condiciones indispensables para la concesión de subvenciones:*

a) *Que tengan por objeto la realización de obras o prestación de servicios cuyos efectos sociales o administrativos se contraigan al territorio de la Entidad local subvencionada.*

b) *Que tales obras o servicios sean gestionados por las Corporaciones locales, según las formas determinadas en el artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril.*

El bloque principal de estas subvenciones a las Entidades locales está constituido por la cooperación económica del Estado a las inversiones de las Entidades locales. A estas subvenciones reguladas por el Real Decreto 835/2003, de 27 de junio, por el que se regula la cooperación económica del Estado a las inversiones de las Entidades locales sólo les será de aplicación supletoria la LGS (DA 8.ª y art. 2.5 RLGS) y están sujetas a una normativa bastante completa. Esta disposición adicional se modificó por el artículo 35 de la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, ampliando el ámbito de la exclusión a *«las subvenciones que integran planes o instrumentos similares que tengan por objeto llevar a cabo funciones de asistencia y cooperación municipal»* que se regirán por su normativa específica. La exposición de motivos de la Ley nos aclara lo pretendido con esta modificación, en principio, enigmática, al menos para un lector no avisado. Según se nos dice, esta modificación *«introduce mejoras en los trámites administrativos al excluir del ámbito de aplicación de la Ley General de Subvenciones la actividad subvencional de las Diputaciones Provinciales. De esta forma se evitan trámites innecesarios que no aportan valor añadido y generan altos costes de transacción, partiendo de que la actividad de cooperación desarrollada por las Diputaciones Provinciales respecto a los municipios responde a una naturaleza diferente, orientada a garantizar unos parámetros de igualdad de todos los ciudadanos en el disfrute de los servicios públicos, al mismo tiempo que tiene un carácter obligatorio e irrenunciable».*

Ahora sabemos que la modificación va por las Diputaciones, a las que ni se menciona en el texto, y que su objeto es la actividad de cooperación, que tiene carácter obligatorio e irrenunciable, respecto a los municipios. En suma, el texto legal está apuntando básicamente al plan provincial de cooperación a las obras y servicios de competencia municipal a que se refiere el artículo 36.2 LBRL y, en su relación, los artículos 32 y 33 TRRL. De otra parte, la expresión «planes o instrumentos similares» permitirá, a nuestro entender, incluir también, junto al plan provincial de cooperación, los planes especiales y demás instrumentos específicos, a que se refiere el citado artículo 36.

De esta forma, por vez primera, se ha venido a dar respuesta a toda la problemática que generan las expresadas subvenciones entre Diputaciones y municipios. No obstante, cualesquiera otras formas de actividad subvencional entre entidades locales, tanto si alguno de los sujetos es una Administración distinta como si tiene lugar entre dos Entidades locales, si se desarrolla al margen de los expresados planes, habrán de quedar sujetas a la normativa común de la LGS, ya analizada, sin perjuicio de las especialidades, que consideraremos seguidamente.

Para comenzar, nos detendremos un momento en una disposición común a unas y otras subvenciones, es decir, a las afectadas y a las no afectadas por la citada disposición adicional, tanto si se reciben de la Administración del Estado como

de una Comunidad Autónoma. En coherencia con el precepto reproducido y con la LGS, el artículo 40 del TRLHL dispone:

«1. *Las subvenciones de toda índole que obtengan las Entidades locales con destino a sus obras y servicios no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquellas para las que fueron otorgadas, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión.*

2. *Para garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades públicas otorgantes de las subvenciones podrán verificar el destino dado a éstas. Si tras las actuaciones de verificación resultase que las subvenciones no fueron destinadas a los fines para los que se hubieran concedido, la entidad pública otorgante exigirá el reintegro de su importe o podrá compensarlo con otras subvenciones o transferencias a que tuviere derecho la entidad afectada, con independencia de las responsabilidades a que haya lugar.»*

La especialidad del apartado 1 con respecto a la normativa aplicable a los beneficiarios privados radica exclusivamente en la segunda parte en cuanto prevé la posible existencia de sobrantes no reintegrables en las subvenciones recibidas.

Con respecto al apartado 2, es decir, a la verificación por la entidad concedente del destino dado a los fondos no existe, en principio, incompatibilidad con la normativa de la LGS; no obstante, en el RLGS se contiene una disposición que simplificará la justificación por las Entidades locales de las subvenciones concedidas que, sin embargo, no será aplicable a las que se concedan en el marco de los planes provinciales, al haber quedado fuera del ámbito de la LGS. Me refiero a la antes citada disposición adicional 9.ª, en la que se prevé que el Estado promoverá la celebración de convenios de colaboración con las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, a fin de que estas últimas puedan justificar las subvenciones concedidas por el Estado a través de un certificado.

Pero las especialidades de las subvenciones a Entidades locales no se limitan a lo indicado, sino que se extienden a aspectos ya estudiados sobre subvenciones entre Administraciones Públicas, incorporando matices.

Las primeras especialidades a considerar son las relativas a la participación en la distribución de los fondos, que es aplicable a la distribución de fondos entre CC. AA. para subvenciones gestionadas [*cfr. infra* 5.2.1.*a)]*. Ciertamente el alcance de la autonomía local y de la autonómica no es el mismo, pues en el primer caso estamos ante una autonomía administrativa y en el segundo ante una autonomía política, pero el nivel de participación en la distribución de unos fondos para el correcto ejercicio de sus competencias no tiene nada que ver con el carácter político o administrativo de la autonomía. Sin embargo, la situación es bien distinta a la que ha cristalizado en las «subvenciones gestio-

nadas». La LBRL se limita a establecer la participación en el plan provincial de cooperación a las obras y servicios de competencia municipal (art. 36.2). Ahora bien, lo que esta Ley contempla en su artículo 118, entre las funciones de la Comisión Nacional de Administración Local, es efectuar propuestas o sugerencias al Gobierno sobre distribución de subvenciones, créditos y transferencias del Estado a la Administración local, pero evidentemente las atribuciones de la Comisión quedan excesivamente reducidas, pues el protagonismo de las entidades no llega a una verdadera participación en un asunto que tan directamente les concierne y que tan vinculado está a la autonomía financiera. Pero, en todo caso y sin necesidad de ulteriores concreciones legales, la Administración General del Estado, antes de establecer los criterios de distribución de las ayudas debería oír a la Comisión.

El segundo problema, íntimamente relacionado con el anterior, es si la distribución de las subvenciones a favor de Entidades locales está sujeta a los principios que rigen la gestión de las subvenciones enunciados en el artículo 8 LGS. Sobre este extremo es de plena aplicación lo dicho anteriormente. Ni la LGS ni la legislación de régimen local antes citada establecen ningún régimen específico, que excepcione los principios de publicidad y concurrencia aplicables a todos beneficiarios. Por tanto, serán de obligatoria aplicación a menos que, como consecuencia de la distribución territorial de las competencias y la naturaleza de la subvención, no pueda existir una pluralidad de Administraciones aspirantes a las ayudas con intereses equiparables.

La conclusión que se deriva de lo expuesto es que la Entidad que pretenda obtener la ayuda financiera deberá concurrir en igualdad de condiciones con aquellas otras Entidades que se encuentren en su misma situación. No será lícito que la Administración concedente elija a una Entidad local como beneficiaria frente a otra que se encuentre en igualdad de condiciones. De hacerlo creo que cabría un recurso contencioso-administrativo contra la concesión.

El tercer problema a considerar es el relativo al procedimiento de concesión y en especial si cabe sustituir el procedimiento de concurrencia competitiva por el convenio de colaboración. Pues bien, pese a este silencio lamentable de la LGS, entendemos que la utilización del convenio en estos casos constituye el cauce adecuado por las razones generales antes expuestas y las específicas de la legislación de régimen local. En efecto, en la LBRL (art. 57) se nos dice que *«la cooperación económica, técnica y administrativa entre la Administración local y las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas, tanto en servicios locales como en asuntos de interés común, se desarrollará con carácter voluntario, bajo las formas y en los términos previstos en las Leyes, pudiendo tener lugar, en todo caso, mediante los consorcios o convenios administrativos que suscriban».*

Por último, hagamos una breve referencia a los efectos de estas ayudas en el Presupuesto local. Contablemente las ayudas financieras se registrarán en los correspondientes conceptos de los capítulos de transferencias del presupuesto de ingresos. Por el contrario, el gasto se hará con imputación a las partidas de los capítulos que resulten procedentes, de acuerdo con la naturaleza del gasto. A partir de este momento nos enfrentaremos con toda la problemática de los gastos con financiación afectada.

Otra cuestión de índole presupuestaria es si estos fondos deben canalizarse siempre con imputación al Presupuesto local. Ciertamente así es en los supuestos que hemos contemplado, es decir, en aquellos en que las destinatarias de los fondos son las propias Entidades locales o, incluso, en los que los fondos se canalizan a terceros en ejercicio de competencias locales. En ambos casos, los fondos recibidos los hace propios la Corporación hasta su empleo en los fines a que están afectados. Distinto será el caso de que actúen en calidad de entidades colaboradoras.

5. SUBVENCIONES ESTATALES GESTIONADAS POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Antes de entrar en el estudio de la problemática de las subvenciones que, financiadas con cargo al Presupuesto del Estado, son gestionadas por las Comunidades Autónomas conviene recordar la distinción entre el régimen jurídico de la subvención, en cuanto figura de Derecho público, y el ejercicio del poder subvencionador, en cuanto manifestación del poder de gasto del Estado y Entes territoriales, que es inherente a su autonomía financiera. La cuestión a estudiar ahora tiene más que ver con lo segundo que con lo primero, y es de señalar que la LGS no se ocupa de este aspecto. La LGS no crea subvenciones, ni establece límites para que otras Administraciones lo hagan, ni abre ninguna vía para impedir que el Estado, usando de su poder subvencionador condicione las competencias autonómicas. La LGS únicamente se ocupa del régimen jurídico de las subvenciones que libremente se otorguen por cualquier Administración, de una parte, estableciendo su regulación plena o básica, y de otra, mediante la precisión contenida en el artículo 3.4 de la misma en relación con los supuestos en que en la tramitación de la subvención intervengan órganos de la Administración General del Estado conjuntamente con otras Administraciones, en cuyo caso la Ley se aplicará a las fases del procedimiento que corresponda gestionar a dichos órganos (*cfr.* cap. IV, apartado 3). Por el contrario, de las cuestiones que se plantean en el ejercicio del poder de gasto del Estado, se ocupa la LGP, que a su vez se hace eco de la doctrina del TC, condensada de forma muy completa en la STC 13/1992, de 6 de febrero, que sólo en aspectos concretos ha sido complementada después.

5.1 **Reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el establecimiento y gestión de subvenciones**

Estado y Comunidades Autónomas disponen de un poder subvencional respecto del que se plantea la cuestión de si tiene carácter incondicionado o si, por el contrario, ha de ejercerse en el marco de los títulos competenciales conferidos por el «bloque de constitucionalidad». Dicho en otros términos, si pueden establecer u otorgar subvenciones para actividades o materias respecto de las que carezcan de competencias constitucionales o estatutarias. Ambas situaciones deben ser analizadas por separado, pues, como ya avanzamos, la vinculación entre competencia material y gasto no tiene el mismo alcance en el Estado y Comunidades Autónomas.

a) *Vinculación entre competencias autonómicas y poder subvencionador en las Comunidades Autónomas*

En lo que se refiere a las CC. AA., la respuesta a la cuestión planteada es relativamente clara. La CE vincula la financiación autonómica al reparto competencial al decir que *«las CC. AA. gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias»* y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas establece que *«las CC. AA. gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyen las leyes y sus respectivos Estatutos».* En consecuencia, puede concluirse que el poder subvencionador, en cuanto concreción del poder de gasto, está vinculado al desarrollo y ejecución de sus competencias. Más concretamente, las CC. AA. sólo pueden gastar y, por tanto, subvencionar en fines o actividades conexas con las competencias que derivan del artículo 148, y del artículo 149, en negativo, conferidas por sus Estatutos, una vez traspasados los correspondientes servicios.

Las consecuencias de esta doctrina fueron ya extraídas por la STC 39/1982, de 30 de junio, en relación con el Decreto del Gobierno Vasco 108/1981, de 28 de septiembre, mediante el que se imponían determinadas obligaciones de información a los trabajadores (materia laboral) por las empresas perceptoras de subvenciones establecidas en la Ley de Presupuestos de esa Comunidad. Según el Tribunal Constitucional «no podrán los poderes autonómicos, al abrigo de sus potestades respecto del gasto público, recabar para sí una competencia sobre áreas reservadas al Estado» y en la sentencia 14/1989, de 26 de enero, insiste en esta doctrina en los siguientes términos: «esa potestad de gasto no permite a las Comunidades Autónomas financiar y subvencionar cualquier clase de actividad, sino tan sólo aquellas sobre las cuales tengan competencias (…) ni la financiación o subvención tiene otra justificación que la de ser aplicada a actividades en las que, por razón de la materia, la Administración, sea estatal o autonómica, ostente competencias».

b) *Poder subvencionador y competencias materiales del Estado*

En los Presupuestos Generales del Estado se contienen créditos año tras año destinados a transferencias a favor de las CC. AA. La mayor parte de éstas son transferencias de recursos o, en terminología del Tribunal Constitucional, «subvenciones dotación», en concepto de participación en ingresos del Estado (Fondo de suficiencia global) o en los Fondos de Compensación Interterritorial, cuyo objeto es la financiación de las Haciendas autonómicas de conformidad con lo dispuesto en el título VII de la CE, en la LOFCA y en la Ley reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial (FCI). Dichas transferencias, como hemos indicado (*cfr.* cap. I, apartado 3.1), tienen una naturaleza distinta de las subvenciones y no son objeto de nuestra consideración. En nada afecta a las mismas la regulación contenida en la LGS.

Ahora bien, junto a los créditos de transferencias destinados a la «financiación global» de la Comunidad perceptora, existen otros destinados a la financiación de sectores, servicios, actividades o materias respecto de los cuales las Comunidades Autónomas tienen asumidas competencias de ejecución. Estos créditos pueden ir destinadas a la concesión de subvenciones a terceros por la Comunidad en materias de su competencia, ya exclusivas ya compartidas con las estatales, y se distribuyen territorialmente *«mediante normas o convenios de colaboración que incorporarán criterios objetivos de distribución y, en su caso, fijarán las condiciones de gestión de los fondos»*

Son éstas las que ahora nos ocupan. Ni la Constitución (art. 157), ni la LOFCA (art. 4) las incluyen de forma expresa entre los recursos de las CC. AA., aun cuando implícitamente pueden entenderse comprendidas en *«las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado».*

La parca regulación inicial de la financiación autonómica contenida en el «bloque de constitucionalidad» y la circunstancia de que el Estado ejercitara reiteradamente su poder de gasto más allá de sus estrictas competencias materiales dio lugar a numerosos conflictos en los que el Tribunal Constitucional sentó una doctrina, hoy plasmada en el artículo 86 LGP, en la que aparece estudiado con bastante amplitud el reparto de facultades subvencionales entre el Estado y las CC. AA. y los límites y condiciones a que éstas están sujetas.

Un hito importante en la doctrina constitucional, generada con motivo de la consignación en los Presupuestos del Estado de subvenciones con destino a ámbitos de competencia autonómica, lo ha constituido la sentencia 13/1992, de 6 de febrero, en la que se efectúa una recapitulación de la jurisprudencia anterior y se ofrece una explicación completa de problemas que anteriormente sólo en forma parcial se habían abordado. A tenor de la expresada doctrina puede sentarse, como punto de partida, que el Estado, a diferencia de las CC. AA., tiene plena capacidad de decisión sobre el empleo de sus propios recursos (FJ 7) que puede

destinar a cualquier finalidad lícita sin estar constreñido por la lista competencial del artículo 149 de la CE: «el Estado siempre podrá, en uso de su soberanía financiera (de gasto, en este caso), asignar fondos públicos a unas finalidades u otras, pues existen otros preceptos constitucionales (y singularmente los del capítulo III del título I) que legitiman la capacidad del Estado para disponer de su Presupuesto en la acción social o económica» (STC 13/1992).

Ahora bien, el que el poder de gasto del Estado –y, de consiguiente, el poder subvencionador– no esté limitado por el reparto competencial de materias que la Constitución y los Estatutos establecen no significa que pueda desconocer las competencias autonómicas. La definición de la finalidad del gasto en la Ley de Presupuestos «condiciona necesariamente la libertad de acción de aquellas instancias que hayan de utilizar esos recursos. Si estas instancias son exclusivamente estatales por ser también de competencia exclusiva del Estado la «materia» o sector de actividad pública no se plantea ningún problema en cuanto a la delimitación competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Cuando, por el contrario, tal materia o sector corresponden en uno u otro grado a las Comunidades Autónomas, las medidas que hayan de adoptarse para conseguir la finalidad a la que se destinan los recursos deberán respetar el orden constitucional y estatutario de las competencias, sin imponer a la autonomía política de las Comunidades Autónomas otros condicionamientos que aquellos que resultan de la definición del fin o del uso que el Estado pueda hacer de otras competencias propias, genéricas o específicas.

De otro modo, si así no fuera y se admitiese que al asignar sus propios recursos a objetivos específicos en sectores o ámbitos materiales de competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, el Estado pudiera regular el modo, las condiciones y la manera en que han de emplearse por las Comunidades Autónomas los fondos estatales transferidos, entonces el Estado estaría restringiendo la autonomía política de las Comunidades Autónomas y su capacidad de autogobierno, que se manifiesta, sobre todo, en la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia, forzándolas a una suerte de regateo o negociación con el Estado so pena de perder los fondos asignados a la subvención».

Sería erróneo extraer de esta doctrina la conclusión de que la facultad de gasto del Estado constituye un título competencial autónomo que por sí le permita actuar en materias que la Constitución no le haya atribuido de otra forma. Por el contrario, es la amplitud de sus títulos competenciales la que le autoriza a asignar fondos a unas y otras finalidades. En el FJ 6.º de la propia sentencia 13/1992 se admite que «es claro que el Estado, mediante el ejercicio del poder legislativo presupuestario, no dispone de un poder general para subvenciones (gasto público) entendido como poder libre o desvinculado del orden competencial».

La doctrina constitucional, así compendiada, es rica en consecuencias, que han sido extraídas en otras sentencias posteriores.

c) *Confluencia de títulos competenciales estatales y autonómicos*

La aplicación de la doctrina constitucional expuesta no ha estado exenta de conflictos, pues, aun siendo claros los criterios que sienta, la superposición de títulos horizontales del Estado y títulos sectoriales autonómicos ha complicado la respuesta que había de darse a situaciones concretas (6). En relación con el título horizontal más relevante, el de la planificación de la actividad económica general (art. 131 CE), el TC considera que dicha competencia estatal no puede extenderse hasta incluir cualquier actividad de naturaleza económica si no posee una incidencia directa y significativa sobre la actividad económica general pues en otro caso vaciaría de contenido una materia y un título competencial más específico (STC 95/2002, de 25 de abril). Asimismo, en distintas sentencias ha precisado que la aparición de intereses supraautonómicos no puede considerarse un título que atribuya competencias al Estado. En la STC 77/2004, de 29 de abril, señala que «la exigencia de ámbito supraautonómico, es decir, de repercusión de la actividad comercial más allá del territorio de una determinada Comunidad Autónoma, no puede justificar, como hemos dicho repetidas veces, que se aparte a la Generalidad de Cataluña de las tareas de administración de las subvenciones reguladas por la Orden»…Es por eso por lo que el inciso «que siempre deberán tener ámbito supraautonómico» debe ser considerado inconstitucional».

Particular importancia revisten algunas sentencias recientes en las que, a partir de la 178/2011, de 8 de noviembre, el Tribunal Constitucional ha mantenido, en relación con conflictos de competencias surgidos, entre otros supuestos, como consecuencia de la subvención de actividades de asistencia social que el Estado carece de títulos competenciales que amparen la gestión centralizada de las correspondientes subvenciones, pues la materia «asistencia social» es competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, a las que, según el Tribunal, corresponde la tramitación, resolución y pago de las mismas, así como la regulación del procedimiento correspondiente (SSTC 178/2011, de 8 de noviembre; 173/2012, de 15 de octubre; 177/2012, de 15 de octubre; 227/2012, de 29 de noviembre; 21/2013, 23/2013 y 26/2013, de 31 de enero, 33/2014, de 27 de febrero).

---

(6) Señala Palomar Olmeda, A. («Distribución constitucional en la materia. El concepto de poder de gasto subvencional en la doctrina del Tribunal Constitucional», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, p. 115) que «la tesis que acaba de exponerse podría servirnos para la fijación de un criterio definitivo si no fuera porque el reparto constitucional de competencias no es tan simple y mezcla competencias sectoriales con competencias horizontales mucho más genéricas y que se proyectan sobre el conjunto de las actividades que puedan tener un contenido o un reflejo en el ámbito de la planificación económica».

En la última de las sentencias citadas el TC (FJ 3) aborda las consecuencias de la confluencia de diversos títulos competenciales resumiendo previamente su doctrina sobre las concretas cuestiones estudiadas en los siguientes términos:

«Entrando ya en el fondo del asunto, para examinar el reproche de inconstitucionalidad debemos recordar que, tal como tenemos establecido (por todas, STC 138/2009, de 15 de junio, FJ 3), en la resolución de las controversias que se susciten respecto a la regulación y aplicación de ayudas o subvenciones que puedan establecerse en las distintas áreas o segmentos de la acción pública es necesario tener en cuenta la distribución de competencias existente en la materia constitucional en la que proceda encuadrar las subvenciones de que se trate, para lo cual se debe examinar el contenido concreto de las disposiciones objeto de conflicto.

Una vez realizado el encuadramiento competencial, será preciso tomar en consideración, en aquellos supuestos en que nos encontremos ante un supuesto subvencional, la abundante doctrina de este Tribunal en relación con las subvenciones. Doctrina que fue objeto de recapitulación en la STC 13/1992, de 6 de febrero, y que partía del principio de que «la legitimidad constitucional del régimen normativo y de gestión de las subvenciones fijado por el Estado depende de las competencias que el Estado posea en la materia de que se trate», ya que «la subvención no es un concepto que delimite competencias» (STC 13/1992, FJ 4). Por tanto, las diversas instancias territoriales ejercerán sobre las subvenciones las competencias que tienen atribuidas, de modo que si la materia o sector de la actividad pública a la que aquéllas se dirigen son de competencia exclusiva del Estado, no se plantea ningún problema en cuanto a la delimitación competencial. Cuando, por el contrario, en tal materia o sector hayan asumido competencias en uno u otro grado las Comunidades Autónomas, las medidas que hayan de adoptarse para conseguir la finalidad a que se destinan los recursos deberán respetar el orden constitucional y estatuario de competencias, pues, de no ser así, el Estado restringiría la autonomía política de las Comunidades Autónomas y su capacidad de autogobierno (STC 13/1992, FJ 7)».

De conformidad con este planteamiento, allí donde las CCAA ostentan competencias exclusivas, el Estado puede otorgar subvenciones en virtud de otros títulos genéricos que le otorgan competencia exclusiva en materias tales como la ordenación general de la economía (art. 149.1.13.ª CE), el fomento y coordinación general de la investigación científica y técnica (art. 149.1.15.ª CE), la inmigración (artículo 149.1.2.ª CE), la Hacienda general y deuda del Estado (artículo 149.1.14.ª CE), pero no asumir la gestión de las mismas. En particular, en la citada Sentencia 33/2014, en relación con subvenciones encuadradas en la materia «asistencia social» (la Administración invocaba que se establecían en el ejercicio del título estatal sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales recogido en el art. 149.1.1 CE), el TC

considera que para que unas concretas ayudas puedan fundamentarse en tal título competencial, se debe apreciar en cada caso concreto la conexión directa de las mismas con la promoción de tal igualdad (STC 227/2012, de 29 de noviembre, FJ 5). Por el contrario, en lo que se refiere al programa 1201, sobre pensiones no contributivas, queda encuadrado en la materia de «Seguridad Social», aun considerando que los fondos destinados a tal propósito no son propiamente subvenciones a las que les sea aplicable la jurisprudencia fijada en la STC 13/1992, debemos recordar, no obstante, la doctrina de este Tribunal que establece que «las pensiones no contributivas de invalidez y jubilación de la Seguridad Social forman parte del patrimonio de la Seguridad Social y se integran en la llamada "caja única" del sistema (arts. 80 y 81 de la Ley general de la Seguridad Social)» (FJ 5).

d) *Legislación aplicable*

A partir de la doctrina constitucional expuesta, para decidir a quién le corresponden las competencias normativas sobre las «subvenciones gestionadas» no se puede acudir al origen de los fondos, sino al reparto de competencias que hacen la Constitución y los Estatutos de Autonomía teniendo en cuenta tanto la materia a la que las subvenciones se refieran como las genéricas competencias estatales. La regulación por el Estado de las subvenciones consignadas en sus Presupuestos está, pues, en función de sus competencias materiales. «La legitimidad constitucional del régimen normativo y de gestión de las subvenciones fijado por el Estado depende de las competencias genéricas y específicas que el Estado posea en la materia de que se trate, competencias que necesariamente serán concurrentes con las que ostente la Comunidad Autónoma a la que se transfiera la subvención» (SSTC 201/1988, FJ 2, y 188/1989, FJ 3).

«El poder de gasto o subvencional es siempre un poder instrumental que se ejerce «dentro» y no «al margen» del orden de competencias y de los límites que la Constitución establece y entre ellos el del respeto a la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas que reconocen y garantizan los artículos 2, 137 y 156 de la CE. No puede, por tanto, el Estado, usando su poder de gasto en materia de subvenciones, condicionar o mediatizar el ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus propias competencias (su autonomía política y financiera) de modo tal que convierta, de hecho, su poder de gastar en un poder para regular la materia al margen del reparto competencial establecido en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía» (STC 13/1992).

Cuando estemos en el caso de que «el Estado tenga atribuida competencia legislativa correspondiendo a la Comunidad Autónoma únicamente la ejecución», aunque se trate de subvenciones que se gestionen en todas sus fases por las CC. AA., se regularán íntegramente por la normativa estatal. Al Estado

corresponderá, por tanto, el establecimiento de la ayuda y de las condiciones para acceder a la misma.

Por el contrario si las subvenciones estuvieren establecidas en materias que no sean de competencia normativa plena del Estado, bien porque el Estado ostente un título competencial genérico que se superpone a la competencia de la Comunidad Autónoma, bien porque el Estado y la Comunidad ostenten competencias específicas, compartidas, sobre la materia, las subvenciones gestionadas vendrán afectadas por una u otra legislación en distinta medida, dependiendo de la amplitud de las competencias materiales de las CC. AA., las cuales delimitarán el ámbito de la legislación autonómica y, en todo caso, deberán ser respetadas por la legislación estatal. No obstante, al tratarse de fondos estatales, al Estado corresponderá, cuando menos, la definición del «destino o finalidad de la política económica a que deben dedicarse esos fondos presupuestarios» transferidos.

La LGP en su art. 86.2 traduce así en su regla primera estas exigencias constitucionales: *La gestión y administración se efectuará conforme a la normativa estatal que regule cada tipo de gasto y, en su caso, por las Comunidades Autónomas en la medida en que sean competentes para ello.*

5.2 **Tramitación de las «subvenciones gestionadas»**

5.2.1 Tramitación en el ámbito de la AGE

La complejidad que presenta la normación de las subvenciones estatales, en los supuestos de concurrencia de competencias, es aún superior en el ámbito de la gestión. Como señala la STC 95/1986, «la cuestión se complica, no obstante, si pasamos al plano de la gestión de las medidas de fomento». La primera cuestión a dilucidar es si la territorialización es necesaria siempre y en todo caso, de manera que haya de tachar de inconstitucional la consignación centralizada de los créditos en favor de un órgano estatal que se encargue de la gestión, ya en todas sus fases ya en algunas. En este aspecto, el Tribunal Constitucional ha considerado, ya desde STC 95/1986, de 10 de julio, que dicha centralización sólo está justificada si resulta imprescindible para asegurar la plena efectividad de las medidas dentro de la ordenación básica del sector y para garantizar iguales posibilidades de obtención y disfrute por parte de sus potenciales destinatarios en todo el territorio nacional, evitando al propio tiempo que se sobrepase la cuantía global de los fondos estatales que hayan de destinarse al sector. Y en la Sentencia 33/2014, de 27 de febrero de 2014, precisa que «la procedencia de tal consignación centralizada en un organismo dependiente de la propia Administración del Estado, cuando no tiene entre sus específicas competencias asignadas la territorialización de fondos, habrá de aparecer, por tanto, razonablemente

justificada en cada caso o deducirse sin esfuerzo de la naturaleza y contenido de la medida de fomento de que se trate. Si no se cumplen tales condiciones, esa técnica de presupuestación del gasto –esto es, la consignación centralizada de los fondos que deben gestionar las Comunidades Autónomas a favor de un organismo dependiente de la propia Administración del Estado que no tiene específicamente atribuida la competencia de territorialización de fondos– vulnera el orden de competencias y los principios de autonomía y de eficacia administrativa (STC 13/1992, FJ 9)».

Al amparo de esta doctrina, la LGP establece en su artículo 86.1 que *«en ningún caso serán objeto de distribución territorial los créditos que deban gestionarse por un órgano de la Administración General del Estado u organismo de ella dependiente para asegurar la plena efectividad de los mismos dentro de la ordenación básica del sector, garantizar idénticas posibilidades de obtención o disfrute por parte de sus potenciales destinatarios en todo el territorio nacional o evitar que se sobrepase la cuantía global de los fondos estatales destinados al sector»*.

Ahora bien, la aplicación de este criterio general, gestión descentralizada, presenta numerosas implicaciones que conviene estudiar separadamente.

a) *Distribución de los fondos entre las Comunidades Autónomas*

Condición previa y necesaria para que por las CC. AA. se gestionen las subvenciones estatales es la distribución de los fondos públicos entre aquellas que tengan competencias sobre la materia a la que afectan, distribución que habrá de hacerse con criterios objetivos. La objetividad en la asignación individualizada no es sino una consecuencia de la prohibición constitucional de que existan privilegios económicos o sociales entre Comunidades (art. 138.2 CE). Según el artículo 86.1 LGP, cuando los mencionados créditos no hayan sido objeto de transferencia directa en virtud de la Ley de Presupuestos, *«habrán de distribuirse territorialmente a favor de tales Comunidades Autónomas, mediante normas o convenios de colaboración que incorporarán criterios objetivos de distribución»*.

A tenor de esta previsión y de los criterios de clasificación de los créditos, los presupuestos estatales podrán presentar un primer nivel de territorialización, en cuya virtud aparecerán asignados en forma global en favor de las CC. AA. con separación de los que gestiona directamente el Estado.

La territorialización que pudiéramos llamar de segundo nivel, es decir, la asignación a cada una de las Comunidades de la parte que le corresponde, puede hacerse a través de diversos instrumentos técnicos. En primer lugar, a través de unos criterios de distribución contenidos en un acto anterior a la Ley de presupuestos, limitándose ésta a dotarlo financieramente. Ajustándose a dichos criterios será posible incluso que los créditos aparezcan asignados nominativamente a cada Comunidad

en los propios Presupuestos del Estado, con lo que se conseguiría que puedan disponer de los mismos «con la mayor antelación posible» (STC 13/1992, FJ 9), sin ulteriores trámites administrativos. En segundo lugar, la territorialización podrá hacerse una vez aprobados los créditos. Este último cauce es el que se contempla en el apartado 2 del artículo citado de la LGP, si bien, como señala el Tribunal Constitucional, no es ésta la única fórmula constitucionalmente legítima (SSTC 13/1992 y 96/1992). En particular, la Sentencia 33/2014, de 27 de febrero de 2014 (FJ 5.º) admite expresamente a la posibilidad de incluir en los propios Presupuestos Generales del Estado *«transferencias a sus destinatarios últimos (familias, instituciones sin fines de lucro, empresas, asociaciones, etc.), procediendo en este caso por normas posteriores, bien a distribuir los fondos entre las Comunidades Autónomas competentes para gestionarlos o bien a reservar, excepcionalmente, la gestión a un órgano de la Administración General del Estado u organismo de ésta dependiente, si concurren las condiciones previstas en el apartado* d) *del fundamento jurídico 8 de la STC 13/1992»*.

La participación determinante de las CC. AA. en la fijación de los criterios es una exigencia constitucional que no puede limitarse a los casos en que la misma se hace con posterioridad a la aprobación de los presupuestos sino que será igualmente necesario tener en cuenta cuando los criterios se fijan con anterioridad.

La cuestión de la participación fue estudiada por el TC en la sentencia 68/1996, de 18 de abril (FJ 9), en relación con la anterior redacción de la regla 2.ª del artículo 153 del TRLGP, en la que se preveía que los criterios para la distribución territorial de las subvenciones se fijarían por los respectivos Departamentos ministeriales «oídas las CC. AA.». En dicha sentencia, el TC excluyó la posibilidad de que el Estado fije unilateralmente las reglas conforme a las cuales se efectúa la distribución de subvenciones y por tanto considera que el trámite de audiencia, previsto en el citado artículo 153 TRLGP, con el que se agota la participación de las CC. AA. en el reparto de las mismas no satisface las exigencias del principio de cooperación. A juicio del Tribunal, la autonomía financiera «requiere una presencia determinante de las Comunidades Autónomas en el procedimiento de reparto de unas subvenciones, cuantitativamente relevantes, que, además, nutren sus Haciendas por unos cauces no regulados explícitamente en el bloque de la constitucionalidad. Bajo el prisma del artículo 156.1 de la CE, no puede, por tanto, considerarse suficiente la participación que la norma impugnada reconoce a tal efecto a las Comunidades Autónomas, ceñida a su previa audiencia, toda vez que la misma no equilibra la posición preeminente del Estado, que ostenta el verdadero poder decisorio, por más que éste aparezca velado tras un trámite de consulta inadecuado para preservar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Consiguientemente, el primer inciso de la regla segunda del artículo 153 TRLGP ha de considerarse inconstitucional por lesionar la autonomía financiera consagrada en el artículo 156.1 CE».

De conformidad con las previsiones de los arts. 145 y ss de la LRJSP constituyen órganos de cooperación, entre otros, las Conferencias sectoriales. En la medida en que la distribución de fondos afecte a más de una Comunidad Autónoma, el órgano adecuado para acordarla será la Conferencia sectorial, que se define como «órgano de cooperación, de composición multilateral y ámbito sectorial determinado, que reúne, como Presidente, al miembro del Gobierno que, en representación de la Administración General del Estado, resulte competente por razón de la materia, y a los correspondientes miembros de los Consejos de Gobierno, en representación de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades de Ceuta y Melilla» (art. 147). Entre las funciones que tienen asignadas las Conferencias sectoriales se encuentra: *«Fijar los criterios objetivos que sirvan de base para la distribución territorial de los créditos presupuestarios, así como su distribución al comienzo del ejercicio económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre».* A tenor del artículo 86.2 LGP esta distribución, que reviste carácter provisional, *«habrá de supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, por lo que con carácter previo a la formalización de los correspondientes compromisos financieros por parte de la Administración General del Estado, se podrán establecer en los casos en que ello resulte justificado, reservas generales de créditos no distribuidos en el origen con el fin de cubrir necesidades o demandas imprevistas a lo largo de la ejecución del presupuesto».*

Posteriormente, mediante acuerdo de Consejo de Ministros, se aprobará, en su caso, la distribución definitiva entre las Comunidades Autónomas. Con este acuerdo quedará también cumplimentada, en su caso, la exigencia del art. 10.2 LGS que lo exige para autorizar la concesión de subvenciones de cuantía superior a 12 millones de euros, autorización que no implica la aprobación del gasto, que, en todo caso, corresponderá al órgano competente para la concesión de la subvención.

b) *Formalización de los compromisos financieros*

Tras la aprobación de la distribución definitiva por el Consejo de Ministros, corresponderá a los órganos competentes de la Administración General del Estado u organismos de ella dependientes la suscripción o aprobación de los instrumentos jurídicos, convenios o resoluciones, a través de los cuales se formalicen los compromisos financieros.

Al compromiso precederá la tramitación del oportuno expediente que, en su vertiente financiera, comprenderá la certificación de existencia y retención de crédito, la intervención previa y la autorización y compromiso de gasto, actos que podrán ir acumulados. Por el contrario, la fase de reconocimiento de la obligación y la propuesta de pago, se formularán a medida que venzan los plazos

para la transferencia de los fondos. En su vertiente administrativa el expediente comprenderá la propuesta de convenio, si se elige este cauce, y las actuaciones en que se fundamente la legalidad y oportunidad de su contenido. Si no se utiliza la vía del convenio, habrá que estar a las normas en que se establezcan las condiciones que han de regir la concesión y gestión de las ayudas. En todo caso habrá que partir del acuerdo de distribución de los créditos.

c) *Convenios de colaboración entre la Administración General del Estado y las Administraciones autonómicas*

En el ámbito de las «subvenciones gestionadas» a la Conferencia sectorial se le ha asignado una misión específica: acordar los criterios de distribución y la distribución resultante entre las distintas CC. AA.; derivando el convenio a una misión que pudiera calificarse de complementaria: encauzar las relaciones bilaterales entre el Estado y cada una de las CC. AA., dentro del marco de los acuerdos de la Conferencia sectorial.

El Tribunal Constitucional que, desde antiguo ha venido insistiendo sobre la necesidad de coordinación entre las Administraciones Públicas, en la citada sentencia 13/1992 se refería a la cuestión en los siguientes términos:

«Esta concurrencia competencial del Estado y las Comunidades Autónomas en la acción administrativa subvencional o de fomento, con clara incidencia en la actividad financiera, debe articularse, como reiteradamente ha puesto de relieve este Tribunal desde las SSTC 18/1982, fundamento jurídico 14; 32/1983, fundamento jurídico 2, y 76/1983, fundamentos jurídicos 11 y 14, mediante técnicas de cooperación y colaboración consustanciales a la estructura compuesta del Estado de las Autonomías como pueden ser, entre otras, los convenios de colaboración ajustados al orden constitucional de competencias: Técnicas consustanciales a nuestro modelo de Estado autonómico que deberían ser acordadas en éste y otros sectores entre los órganos centrales del Estado y las Comunidades Autónomas, buscando entre todos, dentro del respectivo e indisponible marco competencial, métodos flexibles y adecuados de convergencia que disminuyan la conflictividad entre aquellos poderes, todos los cuales deben guiarse siempre por una común lealtad constitucional. Como se dijo en la STC 201/1988, fundamento jurídico 2, "lo que acontece al establecerse la relación jurídica subvencional es que las respectivas competencias estatal y autonómica entran en un marco necesario de cooperación y colaboración, en cuanto se orientan a una acción conjunta en la que no deben mermarse ni la competencia de la Comunidad sobre la materia subvencionada ni las que el Estado tiene para garantizar la coordinación y la unidad de la política económica así como la efectiva consecución de los objetivos perseguidos en los programas a los que se asignan las subvenciones".»

Las normas reguladoras de estos convenios están constituidas principalmente por las que les dedica la LRJSP (arts. 47 a 53). A partir de esta Ley y de la doctrina constitucional pueden establecerse las siguientes características de estos convenios en su aplicación a las subvenciones gestionadas:

– Una primera cuestión que se plantea, y que ha sido estudiada por el Tribunal Constitucional, es si la Administración General del Estado puede exigir la suscripción del convenio como condición necesaria para librar la subvención. La respuesta no es única. El convenio puede utilizarse en cualquier caso, siempre que se suscriba de forma voluntaria, pero si se trata de competencias «plenamente exclusivas de las CC. AA.» «no podría ni siquiera condicionarse esa transferencia de fondos a la firma de un Convenio» (STC 13/1992, FJ 10).
– Las competencias tanto estatales como autonómicas son indisponibles por imperativo constitucional o estatutario. Por tanto, no podrán ser ampliadas o restringidas como consecuencia del convenio.
– El contenido específico de cada convenio es variable como variable es la imbricación de competencias materiales de cada Administración interviniente. Si versa sobre materias en que las CC. AA. tienen competencias exclusivas «el convenio sólo puede servir para facilitar la puesta a disposición de los fondos destinados a subvenciones, si en los Presupuestos Generales del Estado se determina genéricamente su destino». Por el contrario, si las competencias sobre la materia fueran concurrentes, el Estado podrá establecer sus condiciones en los mismos hasta donde alcance su competencia. Un repaso a los diferentes convenios que se han suscrito en los últimos años nos permite constatar como cláusulas más usuales la determinación de la aportación del Estado o, en su caso, de cada Administración interviniente; forma de transferir los fondos; delimitación de los proyectos o acciones financiables y previsión sobre sus posibles modificaciones; deberes de información recíproca; creación de comisiones de seguimiento, etc.
– El plazo de vigencia de cada convenio corresponde fijarlo al propio convenio (art. 49 LRJSP) si bien no podrá rebasar los cuatro años, salvo que normativamente se prevea un plazo superior. Específicamente dispone el art. 50 LRJSP: «Cuando los convenios plurianuales suscritos entre Administraciones Públicas incluyan aportaciones de fondos por parte del Estado para financiar actuaciones a ejecutar exclusivamente por parte de otra Administración Pública y el Estado asuma, en el ámbito de sus competencias, los compromisos frente a terceros, la aportación del Estado de anualidades futuras estará condicionada a la existencia de crédito en los correspondientes presupuestos».
– Será necesaria autorización del Consejo de Ministros cuando el importe del gasto que del convenio se derive sea superior a doce millones de euros. La

autorización del Consejo de Ministros implicará la aprobación del gasto que se derive del convenio (art. 74 LGP).

d) *Libramiento de los fondos a las CC. AA.*

Una vez asignados los créditos correspondientes a cada Comunidad Autónoma y suscritos los correspondientes convenios la Administración del Estado debe proceder a transferir los fondos con arreglo a lo dispuesto en el citado artículo 86.2 LGP. A tenor de la regla quinta de dicho precepto *«los créditos que corresponda gestionar a cada Comunidad Autónoma se le librarán y harán efectivos por cuartas partes en la segunda quincena natural de cada trimestre, sin que deba producirse más excepción a esta regla que la del pago correspondiente al primer trimestre, que sólo podrán hacerse efectivos una vez se haya aprobado definitivamente la distribución territorial de los créditos y se hayan suscrito o formalizado los correspondientes compromisos financieros, convenios o resoluciones, en los términos previstos en las reglas anteriores.*

Cuando los créditos a distribuir tengan por finalidad prestaciones de carácter personal o social se librarán a las Comunidades Autónomas por doceavas partes, al comienzo del mes.

Los pagos correspondientes a la financiación del Programa Operativo de Pesca para las Regiones de objetivo número 1, en régimen transitorio y del Documento Único de Programación (DOCUP) para las Regiones de Fuera de objetivo número 1 podrán librarse en su totalidad una vez hayan sido acordados en la Conferencia Sectorial los criterios objetivos de distribución y la distribución resultantes, así como el refrendo mediante acuerdo del Consejo de Ministros.

Los pagos correspondientes a la financiación de actuaciones de agricultura, de desarrollo rural y de medio ambiente cofinanciados por el Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER), y las actuaciones en el sector pesquero de los Programas de Pesca cofinanciados por el Fondo Europeo de la Pesca (FEP), podrán librarse en su totalidad una vez hayan sido acordados en las correspondientes Conferencias Sectoriales los criterios objetivos de distribución y la distribución resultante, así como el refrendo mediante Acuerdo del Consejo de Ministros».

5.2.2 Gestión por las Comunidades Autónomas de los fondos transferidos

a) *Aplicación de las subvenciones*

La transferencia de los fondos destinados a subvenciones origina en el Presupuesto de la Comunidad destinataria una doble incidencia. En las previsiones

de su presupuesto de ingresos se recogerán los incrementos que se produzcan como consecuencia de los fondos asignados por el Estado y, según venzan los plazos para el cobro, se contraerán los correspondientes derechos. En el presupuesto de gastos se habrán de habilitar, mediante la oportuna modificación presupuestaria, los créditos necesarios para la gestión de los recursos transferidos.

La concesión por la Comunidad de las subvenciones a los destinatarios finales se realizará siguiendo lo dispuesto en la LGS y, en su normativa propia, en cuanto fuere aplicable, o como dice la LGP *«conforme a la normativa estatal que regule cada tipo de gasto y, en su caso, por las Comunidades Autónomas en la medida en que sean competentes para ello».*

A la Comunidad gestora competerá también exigir las cuentas justificativas que deban rendir los beneficiarios asumiendo la responsabilidad de la gestión de los fondos ante el Tribunal de Cuentas. Por el contrario, no está obligada a justificar la aplicación ante la Administración del Estado, sin perjuicio del deber de información y colaboración.

b) *Remanentes no aplicados*

El principio de anualidad presupuestaria, de aplicación tanto en el ámbito estatal como en el autonómico, puede tener repercusiones en la gestión del gasto subvencional. Como consecuencia del mismo, los remanentes de crédito no comprometidos quedan anulados al fin del ejercicio, excepto que estén afectos al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas (art. 49 LGP). En aplicación de dicho principio, el artículo 86.2, de la LGP, en su regla sexta dispone:

«Los remanentes de fondos no comprometidos resultantes al finalizar cada ejercicio, que se encuentren en poder de las Comunidades Autónomas, seguirán manteniendo el destino específico para el que fueron transferidos y se utilizarán en el siguiente ejercicio como situación de tesorería en el origen como remanentes que serán descontados de la cantidad que corresponda transferir a cada Comunidad Autónoma.

Si el gasto o actuación a la que corresponda el remanente resulta suprimida en el presupuesto del ejercicio siguiente, se destinará aquél en primer lugar a hacer efectivas las obligaciones pendientes de pago al fin del ejercicio inmediatamente anterior y el sobrante que no estuviese comprometido se reintegrará al Estado».

La exigencia de reintegro ha sido considerada por el Tribunal Constitucional ajustada a las exigencias constitucionales. «En el aludido carácter finalista de los fondos transferidos encuentran su explicación las previsiones de los apartados 4.º y 5.º del artículo 78 (actualmente art. 86 LGP), relativas al destino de los

remanentes presupuestarios, no implicando limitación alguna a la gestión de las subvenciones por las CC. AA. y a su capacidad de gasto el reintegro de los remanentes, dada su afectación finalista, en el supuesto de suspensión de la medida de fomento de uno a otro ejercicio presupuestario, ni en el mismo supuesto el deber de informar a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas territoriales» (STC 96/1990, FJ 15). La doctrina se reitera en la STC 68/1996 (FJ 12).

c) *Deber de información y control*

Tal como hemos indicado, la Comunidad Autónoma que gestiona una subvención no está obligada a justificar su aplicación ante la Administración del Estado sino ante el Tribunal de Cuentas y, en su caso, ante el correspondiente Órgano de control externo autonómico. Ello no obstante sí que tiene el deber de suministrarle a aquélla la información necesaria para el ejercicio de sus competencias. Sin perjuicio de la previsión general del artículo 141.*c)* LRJSP sobre el deber de facilitar información a otras Administraciones públicas, sobre las subvenciones gestionadas el artículo 86.2 LGP, en su regla séptima, dispone lo siguiente:

«Finalizado el ejercicio económico, y no más tarde del 31 de marzo del ejercicio siguiente, las Comunidades Autónomas remitirán al departamento ministerial correspondiente un estado de ejecución del ejercicio, indicando las cuantías totales de compromisos de créditos, obligaciones reconocidas y pagos realizados en el año, detallado por cada una de las aplicaciones presupuestarias del Presupuesto de Gastos del Estado desde las que se realizaron las transferencias de fondos. La información será puesta en conocimiento de la Conferencia Sectorial y tenida en cuenta en la adopción de los acuerdos de distribución de fondos»

El Tribunal Constitucional declaró la constitucionalidad del artículo 78 de la Ley de Presupuestos 50/1984, antecedente del actual artículo 86 LGP, al par que precisaba su naturaleza. Según la expresada sentencia 96/1990, «no debe entenderse el precepto, como hacen los recurrentes, como la imposición a las CC. AA. de una suerte de control administrativo interno de justificación del gasto por razón del origen estatal de los fondos públicos, lo que ciertamente sería, por exorbitante, incompatible con las exigencias de la autonomía financiera de las CC. AA. (art. 156.1 CE). Pero no es eso de lo que aquí se trata, sino por el contrario de un deber de carácter meramente informativo necesario para el cumplimiento por la Administración estatal de su propio control presupuestario interno y para que el Estado efectúe el seguimiento y evaluación de los programas subvencionados. Sin que tal previsión pueda considerarse atentatoria de la autonomía financiera ni que invada el ámbito de competencias de las CC. AA., sino que, por el contrario, resulta conforme con los principios de colaboración, solidaridad y lealtad constitucional que inspiran la ordenación de la Hacienda en el Estado autonómico (art. 156.1 CE)».

A tenor de la expresada doctrina constitucional puede considerarse igualmente legítimo recabar, como ordinariamente se prevé en los convenios, otras informaciones referidas a la actividad desarrollada o a los programas ejecutados. Por el contrario, sería contrario a la autonomía someter al control financiero a cargo de la IGAE la gestión de las subvenciones por las CC. AA. Dicho control es responsabilidad autonómica.

En la STC de 5 de abril de 2001 (RTC 2001/98), en relación con una disposición administrativa que regulaba las obligaciones del beneficiario de la subvención en lo relativo a la justificación de la realización de la actividad subvencionada ante la Secretaría de Estado de Energía y Recursos Minerales, al control financiero de la Intervención General del Estado y al previsto en la legislación del Tribunal de Cuentas, confirma la doctrina anterior declarando que vulneraba las competencias autonómicas en lo concerniente al control de la citada Secretaría de Estado, ya que es la propia Generalidad de Cataluña, y al control de la Intervención General del Estado, dado que «el control financiero de los beneficiarios de las subvenciones sólo corresponde a los órganos competentes de la Generalidad de Cataluña.

Por último, la referencia a la función fiscalizadora prevista en la legislación del Tribunal de Cuentas es plenamente constitucional, máxime cuando el artículo 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento de dicho Tribunal, señala que los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras (apartado 1), debiendo dichos órganos autonómicos remitir al Tribunal de Cuentas los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico (apartado 2)».

El citado art. 86.2 LGP en su regla octava se hace eco de esta doctrina disponiendo que *«las Comunidades Autónomas que gestionen los créditos a que se refiere el presente artículo, deberán proceder a un adecuado control de los fondos recibidos que asegure la correcta obtención, disfrute y destino de los mismos por los perceptores finales»*.

6. LAS SUBVENCIONES COMUNITARIAS Y EL REPARTO DE COMPETENCIAS ENTRE EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en relación con la regulación, gestión y pago de las subvenciones financiadas con

fondos comunitarios ha sido estudiado por diversas sentencias del Tribunal Constitucional, cuya doctrina ha trascendido a la más reciente normativa reguladora de dichas ayudas.

La jurisprudencia constitucional fue desarrollada ampliamente en la STC 79/1992, de 28 de mayo, que resuelve conflictos de competencia planteados por la Generalidad de Cataluña y el Gobierno vasco en relación con la gestión de los fondos comunitarios provenientes del FEOGA-Garantía, y en la STC 117/1992, de 16 de septiembre, que reitera y sistematiza la jurisprudencia anterior. Importante también la STC 128/1999, de 1 de julio, que aborda algunas cuestiones adicionales en relación con acciones estructurales cofinanciadas por la Unión Europea, de una parte, y el Estado o las Comunidades Autónomas, de otra, con motivo de un conflicto de competencias planteado por la Diputación Regional de Cantabria.

La jurisprudencia sentada ha partido de dos presupuestos. De una parte, el denominado principio de autonomía institucional y procedimental, consolidado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y que el propio Tribunal Constitucional sintetiza así en la STC 80/1993, referida a la ejecución del Derecho comunitario en materia de comercio interior: «… en virtud del cual (el principio citado), cuando las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias reconocen poderes a los Estados miembros o les imponen obligaciones en orden a la aplicación del Derecho comunitario, la cuestión de saber en qué forma el ejercicio de esos poderes y la ejecución de las obligaciones pueden ser confiadas por los Estados miembros a determinados órganos internos depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado miembro».

La sentencia 79/1992 aplica dicho principio a la controvertida cuestión de la distribución de las competencias internas en materia de subvenciones en los siguientes términos: «… las normas que han de servir de pauta para la resolución de estos conflictos son exclusivamente las de Derecho interno que establecen el orden de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ya que como este Tribunal ha declarado en anteriores ocasiones (SSTC 252/1988, 64/1991, 76/1991, 115/1991 y 236/1991), «la traslación de la normativa comunitaria derivada al Derecho interno ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, criterios que (…) no resultan alterados ni por el ingreso de España en la CEE ni por la promulgación de normas comunitarias», pues «la cesión de ejercicio de competencias en favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, como establece el artículo 9.1 de la Norma fundamental». Y más adelante (FJ 2): «Estos extremos no vienen prejuzgados por el Derecho comunitario europeo, que (salvo excepción) reconoce a los Estados miembros plena autonomía

para ordenar la organización interna (y el procedimiento) destinada al desarrollo y ejecución del Derecho europeo conforme a las propias normas nacionales».

El segundo presupuesto a que nos hemos referido es la propia jurisprudencia constitucional sobre distribución de competencias en materia de subvenciones otorgadas con cargo a fondos presupuestarios estatales y gestionadas por las CC. AA., que ha sido estudiada en el apartado anterior. «A la luz de esta doctrina general se han de resolver los conflictos de competencia planteados, sin perder de vista las peculiaridades de estos casos ni ignorar las exigencias interpretativas y de articulación del ejercicio de las competencias compartidas que resultan del artículo 93 de la CE, como antes hemos expuesto».

Ambos presupuestos, aplicados a aquellos casos en que las acciones eran financiadas con fondos presupuestarios comunitarios y estatales, requerían unas matizaciones cuando en la cofinanciación tenían entrada las Comunidades autónomas, y es cabalmente esto lo que confiere especial interés a la STC 128/1999 citada. El nuevo hito que supone la doctrina de esta última sentencia tiene su origen en diversos preceptos del Real Decreto 1887/1991, de 30 de diciembre, sobre mejora de las estructuras agrarias, en el que se regulaban diversas líneas de ayuda cofinanciadas entre la CE y el Estado español, si bien la financiación allegada por este último podía ser complementada por la de las Comunidades Autónomas. En una de ellas se preveía que la aportación estatal se reduciría a un determinado porcentaje, siendo financiable la diferencia hasta el 100 por 100 por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo que se estableciera en los convenios de colaboración a suscribir voluntariamente con las CC. AA. La Diputación entendía que la disminución de la aportación financiera estatal, que anteriormente era del 100 por 100, y la incidencia de tal reducción en la contribución autonómica con sus propios fondos, era contraria a su autonomía financiera. Pues bien, ante el conflicto suscitado, el TC sienta dos conclusiones importantes. En primer lugar, el Estado puede «legítimamente destinar a este programa una mayor o menor financiación», lo que no es sino una materialización del «ejercicio soberano de la función legislativa presupuestaria», debiendo admitirse «la posibilidad de que el Estado establezca un marco normativo sobre mejora de sus estructuras agrarias, que prevea la cofinanciación estatal y autonómica». La segunda conclusión hace referencia a la correlativa voluntariedad de la aportación financiera autonómica, que el TC formula así: «En cuanto al segundo principio, las Comunidades Autónomas no están obligadas a aportar una financiación complementaria. Del mismo modo que el Estado, en virtud de su soberanía financiera, puede decidir las líneas que apoya y el volumen de su aportación, las Comunidades Autónomas pueden decidir, libremente también, contribuir financieramente o no a los mismos fines, pues su autonomía financiera se refiere a «su capacidad para disponer libremente de sus recursos financieros, asignándolos a los fines mediante programas de gasto elaborados según sus propias prioridades»

(STC 13/1992, FJ 7.º). Sin embargo, la opción autonómica de cofinanciar o no el programa estatal no altera su derecho a la necesaria percepción de los fondos estatales que le correspondan para cada línea de ayuda o modalidad técnica que el Estado financie. De modo que no resultaría conforme con el orden constitucional de distribución de competencias condicionar la financiación estatal a una efectiva cofinanciación autonómica. El establecimiento de diferencias entre Comunidades Autónomas en cuanto a la financiación estatal que éstas hayan de percibir, en función de su decisión libre de cofinanciar o no, vulneraría su autonomía financiera y menoscabaría sus competencias en materia de agricultura y ganadería, al mermar sus ingresos presupuestarios, concebidos, como hemos dicho, «con un fuerte predominio de las fuentes exógenas de financiación» (STC 13/1992) vinculadas al gasto público».

A partir de la consideración conjunta de los dos presupuestos mencionados y las matizaciones de la sentencia última, la doctrina constitucional puede sintetizarse en el principio siguiente: la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas de Derecho interno (STC 79/1992, FJ 1). En concreto, se dice, «la ejecución de los Convenios y Tratados Internacionales en lo que afecten a las materias atribuidas a la competencia de las Comunidades Autónomas no supone, como resulta evidente, atribución de una competencia nueva, distinta de las que en virtud de otros preceptos ya ostenta la respectiva Comunidad Autónoma (STC 252/1988, FJ 2). De otro lado, el Estado no puede ampararse por principio en su competencia exclusiva sobre las relaciones internacionales [art. 149.1.3.*a)* CE] para extender su ámbito competencial a toda actividad que constituya desarrollo, ejecución o aplicación de los Convenios y Tratados Internacionales y, en particular, del Derecho derivado europeo» (STC 79/1992, FJ 1).

Aplicando dicho principio a los tres aspectos antes referidos (regulación, gestión, pago) la situación puede quedar resumida así:

a) *Competencias normativas*

En este plano el debate se centra en el ejercicio del poder de gasto y no tanto en los aspectos formales que son los que regula la LGS. Pues bien, la traducción del principio enunciado al ámbito normativo se hace por el Tribunal Constitucional en los siguientes términos: «En estas circunstancias (materias de competencia exclusiva de las CC. AA.), las normas del Estado que no sean simple transcripción de las comunitarias, sino que sirvan de desarrollo o complemento de éstas, sólo pueden tener aplicación directa sin invadir las competencias que sobre agricultura y ganadería ostentan las Comunidades Autónomas del País Vasco y Cataluña cuando hayan de ser consideradas normas básicas de ordenación del sector, o bien cuando la existencia de una regulación común esté justificada por razones

de coordinación de las actividades del Estado y de las Comunidades Autónomas relativas a la ejecución de las medidas de ayuda previstas en los Reglamentos comunitarios aplicables. Con estas salvedades, las Comunidades Autónomas pueden adoptar las disposiciones necesarias para complementar esa normativa europea y regular las operaciones de gestión que les corresponden, en el marco del derecho europeo y de las normas estatales de carácter básico o de coordinación» (STC 79/1992, FJ 3). «La traslación de la normativa comunitaria derivada al Derecho interno ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, criterios que… no resultan alterados ni por el ingreso de España en la CEE ni por la promulgación de normas comunitarias» (STC 79/1992, FJ 1.º). En particular, el TC considera que «las normas de tramitación no son básicas ni de obligado respeto por parte de la Comunidad» (STC 128/1999, FJ 13).

También estarían justificadas las disposiciones del Estado en ejecución de los Reglamentos comunitarios, aunque no tengan el carácter de normas básicas o de coordinación, siempre que tengan carácter supletorio de las que puedan dictar las CC. AA. para los mismos fines en el ámbito de sus competencias, ya que, si bien la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 de la CE no constituye una cláusula universal atributiva de competencias, según reiterada jurisprudencia, en estos casos la posibilidad de dictar normas supletorias estaría plenamente justificada, tanto por la existencia de competencias estatales concurrentes de ordenación general del sector, como por la necesidad de garantizar el cumplimiento del Derecho derivado europeo (competencia estatal) y porque, en caso contrario, la pasividad normativa de las CC. AA. podría impedir que se percibieran las ayudas.

De otra parte, tratándose de una materia de exclusiva competencia autonómica, como la agricultura, la igualdad básica de los españoles queda salvaguardada por el marco común de la financiación estatal y la reglamentación comunitaria, por lo que la normativa básica estatal no debe proyectar su dimensión imperativa sobre las disposiciones autonómicas cuya aplicación deba realizarse con fondos de la propia comunidad Autónoma (STC 128/1999, FJ 16).

b) *Competencias de gestión*

Se entiende por gestión el conjunto de actuaciones administrativas necesarias para la efectividad de las subvenciones. El Tribunal Constitucional enumera entre los actos de gestión, además de la resolución, la recepción de solicitudes, verificación de sus datos, tramitación, liquidación o pago de las ayudas y actividades de inspección o control del cumplimiento de los compromisos adquiridos por los beneficiarios (STC 79/1992, FJ 4).

Por regla general, la gestión de las subvenciones del sector (agricultura y ganadería) corresponde a las CC. AA., «lo que implica que deben ser distribuidos (los fondos) entre ellas conforme a criterios objetivos o mediante convenios, sin consignarlos en favor de ningún organismo intermediario».

La regla general «puede ser excepcionada, sin embargo, de manera que se proceda a la gestión centralizada de los fondos por un órgano de la Administración del Estado u organismo de ésta dependiente, cuando resulte imprescindible, para asegurar la plena efectividad de las ayudas dentro de la ordenación básica del sector y para garantizar iguales posibilidades de obtención y disfrute por parte de sus potenciales destinatarios en todo el territorio nacional, evitando al propio tiempo que se sobrepase la cuantía global de los fondos destinados al sector. En todo caso, la procedencia de esta gestión centralizada debe aparecer razonablemente justificada o deducirse sin esfuerzo de la naturaleza y contenido de la medida de fomento de que se trate» (STC 79/1992, FJ 2). Las peculiaridades que justifican la excepción se dan específicamente en aquellos casos en que los «Reglamentos comunitarios aplicables asignan al Reino de España una cantidad de ecus global y máxima, de manera que si las solicitudes de ayuda superan esa cifra, se hace necesario bien un procedimiento de selección de solicitudes, o bien reducir proporcionalmente la cuantía de las ayudas, a otorgar a cada agricultor o ganadero solicitante»… y… «es ciertamente difícil aplicar en estos casos la regla general de distribución previa de los fondos destinados a las ayudas entre las Comunidades Autónomas. Si así se hiciera, puesto que el número de solicitudes puede variar sustancialmente de unas Comunidades a otras, se podría perjudicar la eficacia plena de la medida, que consistiría en la máxima utilización potencial del montante global de los recursos comunitarios asignados al Reino de España para cada tipo de ayuda. O bien se podría resentir la igualdad entre los posibles beneficiarios de las ayudas, que podrían acceder o no a ellas, en igualdad de condiciones, dependiendo del número de solicitudes formuladas en su respectiva Comunidad Autónoma. Por estas razones, y ante la eventualidad de que las solicitudes sobrepasen la cuantía máxima global asignada a España, está justificado en los supuestos concretos que analizamos centralizar en un órgano de la Administración del Estado o en un organismo dependiente de ésta la resolución de los expedientes. Ello sin perjuicio de la deseable colaboración de las Comunidades Autónomas en la definición de los criterios de selección» (STC 79/1992, FJ 4).

Por último el Tribunal se cuida de precisar el alcance de la excepción, que únicamente debe comprender aquellos actos de gestión necesarios para los fines indicados. Aunque la resolución centralizada de solicitudes esté justificada en los supuestos analizados no lo estaría que se centralizase el resto de las operaciones de gestión mencionadas. Sólo el pago merece una atención peculiar y a él nos referimos a continuación.

c) *Competencias para el pago*

El acto del pago es un simple acto de ejecución, pues lo sustantivo es la decisión que confiere o deniega el derecho a percibir las ayudas. Pese a ello, la función de pago es objeto de un análisis especial, ya que en los conflictos de competencias planteados algunas disposiciones atribuían a un organismo estatal, el SENPA, la realización del pago aun cuando reconocen a las CC. AA. la competencia para recibir las solicitudes, tramitarlas e incluso resolverlas (FJ 5). La centralización del pago pretendía justificarse con diversos argumentos, como la competencia del Estado, atribuida por el Reglamento 729/1970, de designar el organismo pagador y la garantía del cumplimiento de determinados deberes impuestos por la normativa comunitaria, tales como remitir a la Comisión estados financieros y cuentas recapitulativas anuales, informes de los servicios de información y control, etc. Frente a esta tesis el Tribunal Constitucional entiende que el acto del pago es un acto de ejecución que, conforme a la regla general antes expuesta, debe corresponder, en principio, a la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Pero las excepciones que permiten la resolución centralizada de ayudas son extensibles también al pago.

«Sólo en aquellos casos en que corresponde a un órgano u organismo centralizado del Estado la resolución de los expedientes de solicitud de las ayudas, a que nos hemos referido en el anterior fundamento jurídico, resulta justificada la centralización de las operaciones de pago, por tratarse, como señala el Abogado del Estado, de operaciones de libramiento de fondos meramente instrumentales o accesorias al acto principal, que es el de concesión de la ayuda, es decir, de reconocimiento singularizado del derecho a percibirla por parte de los solicitantes. Elementales razones de eficacia administrativa (art. 103.1 CE), justifican esta opción, al igual que refuerzan la inversa cuando la resolución de las solicitudes corresponde a las Comunidades Autónomas. De manera que, aunque puedan arbitrarse otras fórmulas distintas, sobre cuyo carácter más o menos acertado o ventajoso no corresponde pronunciarse a este Tribunal, aquella no puede considerarse contraria al régimen constitucional de distribución de competencias (STC 79/1992, FJ 5).»

CAPÍTULO XIII

SUBVENCIONES Y AYUDAS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL

1. INTRODUCCIÓN

La escalofriante situación de pobreza en que se encuentran grandes masas de población mundial (1) y la conciencia que se va extendiendo en las sociedades occidentales de que han de actuar solidariamente para remediar sus consecuencias ha dado lugar a que los Estados de los países desarrollados asuman compromisos de colaboración que se han materializado en un incremento considerable de los recursos destinados a cooperación internacional, aun cuando es mucho lo que queda por andar.

En España el régimen jurídico de la política de cooperación se contiene fundamentalmente en la Ley 1/2023, de 20 de febrero, de Cooperación para el Desarrollo Sostenible y la Solidaridad Global (LCDSSG).

---

(1) De acuerdo con datos del Proyecto Milenium de Naciones Unidas más de mil millones de personas en el mundo subsisten con menos de un dólar por día. En total 2.700 millones luchan por sobrevivir con menos de dos dólares por día. La pobreza en el mundo en desarrollo, empero, trasciende significativamente la pobreza de ingreso. Significa tener que caminar más de un kilometro y medio todos los días solamente para recoger agua y leña; significa padecer enfermedades que en los países ricos fueron erradicadas hace décadas, 11 millones de niños mueren cada año, la mayoría menores de 5 años, y más de seis millones mueren a causa de enfermedades totalmente prevenibles como el paludismo, la diarrea y la neumonía. En algunos países sumamente empobrecidos menos de la mitad de los niños asisten a la escuela primaria y menos del 20 por ciento asisten a la escuela secundaria. En todo el mundo 114 millones de niños no reciben siquiera enseñanza básica y 584 millones de mujeres son analfabetas.

Como antecedentes de esta cabe mencionar la disposición final segunda de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1992 que habilitó al Gobierno para establecer a través de un Real Decreto las normas especiales reguladoras de las ayudas y subvenciones de cooperación internacional, adecuándolas a la legislación entonces vigente en materia de subvenciones, contenida en el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria (arts. 81 y 82). Al amparo de esta habilitación se aprobó el Real 259/1998, de 20 de febrero, por el que se establecen las normas especiales sobre ayudas y subvenciones de cooperación internacional, si bien limitado en su contenido a las otorgadas en desarrollo de la política exterior del Gobierno, que ha estado vigente hasta su sustitución por el Real Decreto 794/2010, de 16 de junio, por el que se regulan las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional. Posteriormente se dictó la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo que ha venido a ser sustituida por la LCDSSG.

La LGS dedicó a las subvenciones de cooperación internacional la disposición adicional 18.ª que, en términos análogos a la de la Ley de PGE para 1992, ordenaba al Gobierno en su apartado 1 aprobar «*las normas especiales reguladoras de las subvenciones de cooperación internacional»,* añadiendo en el apartado 2 que la regulación había de adecuarse con carácter general a lo establecido en la LGS *«salvo que deban exceptuarse los principios de publicidad o concurrencia u otros aspectos del régimen de control, reintegros o sanciones, en la medida en que las subvenciones sean desarrollo de la política exterior del Gobierno y resulten incompatibles con la naturaleza o los destinatarios de las mismas».*

La citada LCDSSG modificó el párrafo 2 de la disposición adicional 18.ª incluyendo entre los aspectos en que podía exceptuarse la aplicación de la LGS eran también *«el régimen de concesión, abono, gastos subvencionables, plazos de ejecución y justificación».*

Así pues, la habilitación al Gobierno se extiende a la regulación de las especialidades de todas las subvenciones de cooperación internacional. No obstante, las excepciones a la regulación general de la LGS en la forma de concesión o en otros aspectos del régimen de control, reintegros o sanciones se circunscriben a aquellas subvenciones que sean desarrollo de la política exterior del Gobierno y resulten incompatibles con la naturaleza o los destinatarios de las mismas, como podrían ser los Estados y Organizaciones internacionales.

El desarrollo de la disposición va a llevarse a cabo mediante tres disposiciones reglamentarias:

– Real Decreto 732/2007, 8 junio, por el que se establecen normas especiales sobre ayudas en el ámbito de la cooperación policial internacional.

– Real Decreto 1265/2007, de 21 de septiembre, por el que se establecen las normas especiales sobre subvenciones en el ámbito de la cooperación internacional en materia de defensa, de seguridad y de inteligencia.
– Real Decreto 794/2010, de 16 de junio, por el que se regulan las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional.

Estas normas reglamentarias, aunque anteriores a la LCDSSG, continúan en vigor.

Los dos primeros Reales Decreto son desarrollos parciales y su ámbito de aplicación, como se deduce de los respectivos encabezados, son sectoriales, por lo que nos limitamos a dar cuenta de ellos, sin entrar en su análisis. El objeto de nuestro estudio será el tercero que, con vocación de generalidad, se ocupa de la materia, si bien deja subsistentes los otros, respecto de cuyos ámbitos se aplica con carácter supletorio.

2. DISPOSICIONES GENERALES APLICABLES A LAS SUBVENCIONES Y AYUDAS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL

2.1 **Concepto de subvención y ayuda de cooperación internacional. Modalidades**

De acuerdo con el art. 1.4 LCDSSG *«la presente Ley se aplica al conjunto de actividades que se traducen en transferencias de recursos públicos materiales y humanos que la Administración General del Estado, por sí o en colaboración con entidades privadas, destina a los países en vías de desarrollo directamente o a través de organizaciones multilaterales».* Pues bien, las expresadas «transferencias de recursos públicos» pueden quedar englobadas de forma más precisa y acorde con la terminología de la LGS bajo la expresión «subvenciones y ayudas».

Salvo la referencia general contenida en el artículo 38.4 que dice que *«(e)l Estado fomentará las actividades de las ONGD y otros agentes sociales y de la sociedad civil de acuerdo con la normativa vigente y esta ley atendiendo a los principios y objetivos de los artículos 2 y 4. Para ello, las Administraciones públicas, dentro del ámbito de sus competencias, podrán conceder ayudas y subvenciones y establecer convenios estables y otras formas de alianzas, con las ONGD y otros agentes sociales y de la sociedad civil»,* la LCDSSG regula las ayudas y subvenciones en su Disposición Adicional Tercera, cuyo tenor literal es el siguiente:

«Subvenciones y ayudas de cooperación internacional para el desarrollo. Las subvenciones de cooperación internacional para el desarrollo se regirán por su normativa específica, que, además de asegurar la eficacia y simplificación de trámites, abordará la necesaria adaptación de los procesos burocráticos de la

cooperación en esta materia a sus especificidades. Esta normativa será aprobada reglamentariamente. Estas normas tendrán carácter básico cuando desarrollen o complementen las normas de esta naturaleza de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

La Base de Datos Nacional de Subvenciones, como instrumento al servicio de la planificación, coordinación y mejora de la gestión de la política de cooperación para el desarrollo sostenible y la solidaridad global, recogerá información sobre las subvenciones y demás ayudas contempladas en esta ley que sean otorgadas por las Administraciones públicas, organismos y demás entidades obligadas a suministrar información según lo previsto en el apartado 4 del artículo 20 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

En cualquier caso, la exigencia del interés de demora para los reintegros, devoluciones y remanentes no aplicados no será de aplicación a las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional otorgadas por cualquier administración pública estatal, autonómica o local.

En el marco de la realización de programas y proyectos de cooperación internacional financiados mediante consignaciones presupuestarias anuales consecuencia de ingresos externos de carácter finalista, los órganos de la Administración General del Estado y sus organismos públicos dependientes competentes en la ejecución de la política española de cooperación para el desarrollo global podrán otorgar subvenciones en régimen de concesión directa, de acuerdo con lo establecido en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, siempre que las mismas estén vinculadas al objeto del proyecto o programa».

Todo ello nos lleva, como punto de partida de nuestro estudio, a precisar el significado de los términos, o si se prefiere, el de la expresión subvenciones y ayudas y sus especialidades en el ámbito de cooperación internacional.

Como sabemos, la LGS no es una ley de ayudas, sino de subvenciones, tal como son definidas en su art. 2, a las que se circunscribe su regulación (*cfr.* cap. 1, apartado 3.2), aunque excepcionalmente se declara aplicable a ciertas ayudas en especie, sin que por ello adquieran la condición de subvenciones. Y justo este es el punto de partida del RD 794/2010. En efecto, en los arts. 7, 24 y 49 referidos respectivamente a cada una de las tres categorías de subvenciones y ayudas que regula, pero de idéntico tenor literal, se distinguen las siguientes modalidades:

a) Subvenciones.

b) Ayudas en especie, consistentes en la entrega de bienes, derechos o prestaciones de servicios.

c) Una combinación de las dos anteriores.

El concepto de subvención nos viene dado por el art. 2 LGS, sin que en este aspecto ni la LCDSSG ni el RD 794/2010 presenten ninguna singularidad.

Recordemos simplemente de entre las notas que la caracterizan una es que ha de consistir en una «disposición dineraria», sin contraprestación *(cfr.* cap. I, apartado 2.2). Por el contrario, el concepto de ayuda es más difuso y no lo define la LGS. No obstante, respecto de las ayudas en especie la DA 5.ª, desarrollada por el art. 3 del Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio (RLGS), establece que las entregas gratuitas de bienes y derechos se rigen por la legislación patrimonial; si bien, *«se aplicará esta ley, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, cuando la ayuda consista en la entrega de bienes, derechos o servicios cuya adquisición se realice con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero».*

Resulta de lo expuesto que el RD 794/2010 persigue regular las especialidades de las subvenciones y ayudas comprendidas en el ámbito de aplicación de la LGS para lo que ha de partir del significado y regulación de ambas en ella. No obstante, a lo largo del RD 794/2010 no aparece regulada ninguna especialidad de las «ayudas» por lo que será plenamente aplicable en este extremo la regulación de la LGS y del RLGS. La referencia común de los arts. 7, 24 y 49 a que *«cuando las ayudas sean en especie, la contratación de los bienes, derechos o servicios, de ser necesaria, se realizará de conformidad con la legislación en materia de contratos del Sector Público»* es simple reiteración de la DA 5.ª LGS. Por tanto, en relación con las ayudas en especie de cooperación internacional no cabe sino remitirse a la LGS y al RLGS (cfr. cap II, apartado 3.2).

El artículo 16 de la LCDSSG crea el Fondo Español de Desarrollo Sostenible (en adelante, FEDES, F.C.P.J.), como instrumento de la cooperación financiera para el desarrollo sostenible, cuya naturaleza es la de fondo carente de personalidad jurídica propia, quedará adscrito a la Administración General del Estado, a través de la AECID.

En su artículo 17, denominado Modalidades de financiación, se prevé que el FEDES pueda adoptar la forma de apoyo financiero reembolsable, que adoptará principalmente la forma de préstamos, créditos y líneas de crédito, incluidos préstamos o créditos de ayuda programática, programas por resultados, así como contribuciones reembolsables, adquisiciones temporales de acciones o participaciones directas de capital o cuasi capital, entre otros y apoyo financiero no reembolsable, que adoptará principalmente la forma de donaciones y contribuciones no reembolsables en los términos que se determinen reglamentariamente.

Estas medidas no son objeto de regulación por el RD 794/2010, por cuanto no son subvenciones ni tampoco ayudas en especie reguladas por la LGS.

2.2 **Ámbito subjetivo**

La LCDSSG establece en su art. 1.4 que esta Ley se aplica a las transferencias de recursos públicos materiales y humanos que la Administración General del Estado destina a países en vías de desarrollo. Ahora bien, aun cuando el objeto directo de su regulación queda circunscrito a la Administración General del Estado (AGE), el contenido de la Ley trasciende a las demás Administraciones en tanto que, a tenor el mismo precepto, establece también *«los principios, objetivos y prioridades de la política de cooperación internacional para el desarrollo del conjunto de las Administraciones públicas españolas así como a los marcos de cogobernanza y colaboración entre dichas administraciones y actores, en el marco de sus respectivas competencias».* Y la sección segunda del Capítulo IV, bajo la rúbrica «la cooepraicon descentralizada» regula la actuación de las comunidades autónomas y los entes locales en materia de cooperación para el desarrollo sostenible .

En este contexto hemos de plantearnos cual es el ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto 794/2010, el cual en su art. 1 únicamente se declara aplicable a las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional otorgadas por la Administración del Estado. Y la cuestión surge por cuanto todas las Administraciones Públicas, según resulta de las disposiciones citadas de la LCDSSG, pueden otorgar ayudas de cooperación para el desarrollo, excepto aquellas que son ajenas a sus competencias, como las comprendidas en el título I concedidas en desarrollo de la Política Exterior del Gobierno. Consecuentemente, excepto en estas, todas las Administraciones se han de enfrentar a las mismas singularidades jurídicas a la hora de gestionarlas.

Pues bien, dando por supuesto, de acuerdo con la LCDSSG, que las CAA y EELL disponen de competencias para el otorgamiento de subvenciones y ayudas para el desarrollo sometidas a los principios de publicidad y concurrencia (título II) y para intervenciones de acción humanitaria (título III) para llenar la laguna en la regulación de sus especialidades habrá que recurrir al derecho estatal en virtud de la cláusula de supletoriedad del art. 149.3 CE, a menos que la propia Administración las hubiera regulado dentro del ámbito de sus competencias. A estos efectos la DA 1.ª prevé que *«el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación promoverá la formalización de acuerdos para el desarrollo de normativas convergentes con las comunidades autónomas y con los entes locales o con las asociaciones de estos».*

Ahora bien, en la regulación autonómica o local de las singularidades, habida cuenta de que la LGS contiene preceptos básicos y otros que no son, los primeros no podrán ser alterados por una regulación autonómica, y en cuanto a las entidades locales únicamente podrán llegar hasta donde lo permite su potestad reglamentaria, de manera que habrán de respetar tanto la legislación estatal como

la autonómica. En consecuencia, para llenar las lagunas que no puedan cubrirse con normativa propia, habrán de partir de lo dispuesto en el RD 794/2010 como legislación supletoria.

En las entidades locales la cuestión plantea caracteres especiales tras la reordenación de sus competencias por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre de reforma de la LBRL. En efecto, en el art. 7.4 LBRL establece:

«Las Entidades Locales solo podrán ejercer competencias distintas de las propias y de las atribuidas por delegación cuando no se ponga en riesgo la sostenibilidad financiera del conjunto de la Hacienda municipal, de acuerdo con los requerimientos de la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera y no se incurra en un supuesto de ejecución simultánea del mismo servicio público con otra Administración Pública. A estos efectos, serán necesarios y vinculantes los informes previos de la Administración competente por razón de materia, en el que se señale la inexistencia de duplicidades, y de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera sobre la sostenibilidad financiera de las nuevas competencias.

En todo caso, el ejercicio de estas competencias deberá realizarse en los términos previstos en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas».

El precepto sería aplicable a las actividades de cooperación, que no responden a ninguna de las competencias propias que relaciona el art. 25 LBRL.

2.3 **Órganos competentes**

La LCDSSG en su art. 31 encomienda a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, Agencia estatal adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (2) el fomento, programación, coordinación operativa, gestión y ejecución de las políticas públicas de la cooperación española para el desarrollo sostenible, acción humanitaria y educación para el desarrollo sostenible y la ciudadanía global, sin perjuicio de las competencias de las comunidades autónomas y los entes locales y de las asignadas a otros departamentos ministeriales, y en el art. 5 de su Estatuto, aprobado por RD 1403/2007, de 26 de octubre, dispone que *«corresponderán a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo las funciones de coordinación y ejecución de la acción humanitaria en el exterior».* Coherentemente con estas disposiciones el art. 4 del RD 794/2010 establece que *«los órganos competentes para conceder*

(2) La LRJSP deroga la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos; hasta que de acuerdo con lo previsto en su disposición adicional cuarta, concluya el plazo de adaptación de las agencias existentes en el sector público estatal, se mantendrá en vigor la Ley 28/2006, de 18 de julio (disposición derogatoria única).

las subvenciones y ayudas reguladas en el presente real decreto en el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación son la persona titular del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, la persona titular de la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional y la persona titular de la Presidencia de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, en sus respectivos ámbitos de competencia». Quedan, por el contrario, fuera de su competencia la concesión de ayudas que se otorguen en el ámbito de la cooperación policial internacional (Real Decreto 732/2007, 8 junio) o en el ámbito de la cooperación internacional en materia de defensa, de seguridad y de inteligencia (Real Decreto 1265/2007, de 21 de septiembre).

Sin perjuicio de las competencias para la concesión será necesario acuerdo de Consejo de Ministros que la autorice cuando la cuantía concedida a un destinatario supere los 12 millones de euros. Dicha autorización no implica la aprobación del gasto (*cfr.* II, apartado 2.1).

2.4 **Categorías de Ayudas y formas de concesión**

Las subvenciones y ayudas de cooperación internacional reguladas en el RD 794/2010, aun cuando *«están regidas por los mismos principios y reglas motrices»*, se estructuran en tres categorías, en torno a las cuales gira el régimen de sus especialidades, a cada una de las cuales dedica un título distinto. Dichas categorías son:

a) Subvenciones y ayudas de cooperación internacional concedidas en desarrollo de la política exterior del Gobierno.

b) Subvenciones y ayudas de cooperación internacional para el desarrollo sometidas a los principios de publicidad y concurrencia.

c) Subvenciones y ayudas de concesión directa para intervenciones en el campo de la acción humanitaria.

Las primeras se conceden directamente en virtud de la previsión específica que se contiene en la DA 18.ª de la LGS; las segundas están sometidas al régimen de publicidad y concurrencia, que es el ordinario de la concesión de subvenciones (art. 8 LGS); y las terceras se conceden directamente pero no en virtud de una habilitación específica, sino en virtud de lo dispuesto en el art. 22.2 *c)* y 28 LGS. El objeto y los destinatarios pueden coincidir con los de los anteriores.

2.5 **Instrumentos**

La LCDSSG en su artículo 10.2 establece que la cooperación española combinará la utilización de diferentes instrumentos y modalidades, de los que realiza

una enumeración abierta, siendo los mismos: ayuda programática a los países socios, proyectos y programas, cooperación técnica, cooperación multilateral, cooperación financiera para el desarrollo sostenible, participación en los instrumentos de la Unión Europea, alivio de deuda, cooperación triangular, alianzas estratégicas de múltiples actores, generación y transferencia de conocimiento, cooperación cultural y cooperación bilateral.

La materialización concreta de estas modalidades e instrumentos está en constante evolución, conforme aconseja la experiencia de su aplicación. El RD 794/2010 habilita al Gobierno para articular su política de cooperación a través de «nuevos instrumentos» o herramientas, que el título preliminar enumera en su art. 2. Mas adelante nos referiremos a ellos (*cfr. infra* apartado 3.1).

3. SUBVENCIONES Y AYUDAS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL CONCEDIDAS EN DESARROLLO DE LA POLÍTICA EXTERIOR DEL GOBIERNO

3.1 **Delimitación**

El título I del RD 794/2010 tiene por objeto la regulación de las subvenciones y ayudas de cooperación internacional concedidas en desarrollo de la política exterior del Gobierno, que son las que más se apartan de a la regulación común por cuanto son únicas en que la DA 18.ª LGS habilita para la concesión directa. Se hace por ello especialmente necesario delimitar las que están comprendidas en la categoría.

Los elementos que las caracterizan son dos de carácter sustantivo: su objeto y los beneficiarios, y dos de carácter formal: la forma de concesión (ya mencionada) y que estén contemplados en las disposiciones o actos a que se refiere el art. 10.3 RD 794/2010), y los cuatro deben de concurrir.

Pues bien, de acuerdo con el art. 5 RD 794/2010 estas subvenciones y ayudas se concederán *«para financiar, total o parcialmente, programas, proyectos o actividades de cooperación internacional incluyendo la acción humanitaria y las que se articulen a través de nuevos instrumentos de cooperación como apoyos presupuestarios generales, apoyos presupuestarios sectoriales, fondos globales, fondos comunes, cooperación delegada o triangular, u otros»*. Su objeto o finalidad será *«el desarrollo social, económico, educativo, cultural, científico y técnico de los países en desarrollo o con economías en transición, la difusión de las lenguas y culturas de España y, en general, cualesquiera otras actividades de cooperación internacional»*. Ahora bien estos fines también pueden perseguirse a través de las otras dos categorías de ayuda, por lo

que lo específico de esta es su articulación a través de los «nuevos instrumentos» de cooperación.

Dichos instrumentos definidos en el art. 2 RD 794/2010 son los siguientes:

Apoyo presupuestario general*: Apoyo financiero que se distribuye a través del presupuesto nacional del país socio y que no se vincula estrechamente a proyectos específicos o gastos concretos; sí puede, en cambio, referirse a acuerdos más amplios sobre políticas de desarrollo. Los fondos desembolsados por el país donante se destinan a financiar los presupuestos generales del país socio, sin una adscripción sectorial determinada.*

Apoyo presupuestario sectorial*: Apoyo presupuestario directo que se concede condicionado a que sea dirigido a un sector específico –normalmente en el marco de un enfoque sectorial acordado y apoyado por el gobierno y los principales países donantes–.*

Fondo global*: Fondo gestionado por un partenariado público-privado que se constituye a nivel internacional para tratar un determinado tema o problema global. Pueden formar parte de este partenariado los países socios, la comunidad de donantes y la sociedad civil –empresas privadas, organizaciones no gubernamentales, asociaciones y otros–.*

Fondo común*: Mediante este instrumento, el país donante contribuye a una cuenta autónoma que es gestionada conjuntamente con otros donantes o por la propia contraparte pública del país socio. La cuenta puede tener unos fines, medios de pago y mecanismos de rendición de cuentas determinados. El país donante renuncia a la exclusividad en el control de sus fondos, compartiendo la responsabilidad con otros países donantes.*

Cooperación delegada: *Modalidad en la que un país donante –«mandatario» o «donante líder»– queda habilitado para actuar en nombre de otro u otros donantes –«mandante» o «donante silencioso»– de modo que el donante líder se encarga, en nombre del resto de donantes, de establecer los acuerdos necesarios con el país socio, y de conducir el diálogo de políticas y administrar los fondos aportados. El donante silencioso podrá llegar a renunciar a mantener relaciones bilaterales con el país receptor en los temas objeto de la delegación.*

Cooperación triangular: *Modalidad en la que un país donante dirige sus ayudas a un país socio por medio de un tercer país socio –país en desarrollo–, y éste actúa como país líder en la canalización de los recursos de uno o varios países donantes.*

Estos instrumentos habrán de interpretarse en relación con los establecidos en el artículo 10.2 de la LCDSSG antes enumerados.

El segundo elemento diferenciador son los beneficiarios, que se relacionan en el art. 8, de los que nos ocupamos en el apartado siguiente.

Un tercer elemento, de carácter formal, además de la forma directa de concesión, será que se contemplen en *«en disposiciones y resoluciones del Gobierno, en tratados y convenios internacionales, en el Plan Director de la Cooperación Española y en los Planes Anuales de Cooperación Internacional, en acuerdos bilaterales, en comisiones mixtas, u otros instrumentos internacionales»* (art. 10.3 RD 794/2010). Aunque actualmente el artículo 6.2 de la LCDSSG establece que *«(l)a planificación estratégica se articula a través de los siguientes instrumentos: el Plan Director de la política de cooperación para el desarrollo sostenible; los Marcos de Asociación y Alianzas País para el desarrollo sostenible; los Marcos de Asociación Estratégica Multilateral; las Estrategias temáticas y regionales para el desarrollo sostenible; y las Comunicaciones Anuales».*

3.2 **Beneficiarios y entidades colaboradoras**

Podrán ser beneficiarios de las subvenciones y ayudas:

a) *Estados y Organizaciones Internacionales de derecho público creadas por tratado o acuerdo internacional.*

b) *Instituciones, organizaciones no gubernamentales, personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, extranjeras*

Estos beneficiarios habrán de tener capacidad jurídica y de obrar y la solvencia técnica y económica necesaria para ejecutar la actividad subvencionada, extremos que, para los beneficiarios indicados en el párrafo *b)* anterior, se harán constar en un informe de la Embajada de España o del centro directivo competente que realice la propuesta.

En consecuencia, no podrán tener la condición de beneficiario entidades sin personalidad jurídica, al contrario que en las subvenciones reguladas en la LGS (art. 11) ni serán de aplicación las prohibiciones para ser beneficiario del art. 13.2 LGS, la mayor parte de las cuales son inaplicables a personas extranjeras, que se sustituyen por las indicadas (capacidad y solvencia).

Con respecto a la delimitación entre ambos tipos de beneficiarios parece que por Estado ha de entenderse el Estado o Gobierno central más las Organizaciones Internacionales de Derecho público; quedando comprendidas en la segunda categoría las restantes personas físicas o jurídicas públicas extranjeras, incluidas las entidades que conforman la estructura territorial de los Estados .

Se denomina País socio al país receptor de ayuda al desarrollo proporcionada por otros países, con el objeto de apoyar sus propios procesos de desarrollo.

La participación de entidades colaboradoras en la distribución y gestión de subvenciones se admite sin restricciones pudiendo serlo, además de las contempladas en la LGS, las organizaciones internacionales y organizaciones no gubernamentales. Su selección queda sometida a los principios de publicidad y concurrencia, excepto cuando, *«tratándose de entidades colaboradores extranjeras no sea posible promover dicha concurrencia atendiendo al tipo y finalidad de la subvención o ayuda, las condiciones sociopolíticas y geográficas del Estado en el que se va a desarrollar la actividad o a otras circunstancias concurrentes, o cuando se trate de Estados y Organizaciones Internacionales».*

3.3 **Procedimiento de concesión y pago**

Dedica el RD 794/2010 el capítulo II del título I a regular el procedimiento de concesión de las subvenciones de cooperación internacional, desarrollando las previsiones de la citada DA 18.ª sobre la forma de concesión, a tenor de la cual se exceptúan, como ya hemos indicado, entre otros aspectos, los principios de publicidad en tanto concurran dos condiciones: que sean desarrollo de la política exterior del Gobierno y que estos principios resulten incompatibles con la naturaleza o destinatarios de las mismas. Ambos extremos deben de quedar acreditados en el expediente y a esta finalidad obedecen las principales diferencias con el procedimiento de concesión directa de la LGS, que, por otra parte, no aparece regulado con un mínimo de detalle, al contrario que el régimen de concurrencia competitiva, de manera que la tramitación en buena medida es mera aplicación de las disposiciones generales de la LPAC o de las aplicables a los convenios (LRJSP), según se otorguen mediante resolución o mediante convenio.

Como novedad respecto de las previsiones de la DA 18.ª comienza el capítulo estableciendo, o quizás mejor, recordando que estas subvenciones pueden ser nominativas. Ahora bien, no se establece peculiaridad alguna de tramitación de estas subvenciones nominativas por lo que habrá de seguirse la tramitación contenida en la los arts. 22 y 28 LGS y en el RLGS (*cfr.* cap. VI, apartado 2.2), aun cuando les *«será de aplicación lo previsto en el presente real decreto en cuanto a régimen de justificación, control, reintegro y sanciones, de acuerdo con la naturaleza de sus beneficiarios» (art. 10.2).*

a) *Expediente*

El expediente podrá iniciarse de oficio o a instancia de parte. Su tramitación se encomendará a un órgano instructor que, junto a los extremos propios de todo expediente de gasto, deberá incorporar el siguiente documento:

Memoria justificativa en la que describirá la finalidad, causa, compromiso, acuerdo o convenio y razón de la actividad o proyecto a que se destina la subvención o ayuda, su aplicación presupuestaria, beneficiario de la misma y las condiciones a que, en su caso, quede sujeta la entrega.

Se hará constar el carácter singular de la subvención o ayuda, la apreciación de las circunstancias concurrentes, y el instrumento de política exterior al amparo del cual se concede la subvención o ayuda de acuerdo con el apartado 1 del presente artículo.

b) *Resolución de concesión*

La tramitación culmina con la resolución de concesión o, en su caso, con la suscripción del correspondiente convenio. En la resolución, que deberá de individualizar el beneficiario, se expresarán las circunstancias que concurran en cada caso, que serán apreciadas discrecionalmente.

En la resolución se hará constar al menos:

a) *Identificación completa del beneficiario y, en su caso, de la entidad colaboradora.*

b) *Cuantía, modalidad y forma de entrega.*

c) *Finalidad de la subvención o ayuda, programa, proyecto o actividad subvencionable y condiciones de su utilización.*

d) *Partida presupuestaria a la que se imputa el gasto.*

e) *Plazo de ejecución.*

f) *Plazo y forma de justificación de la finalidad para la que se concedió la subvención o ayuda y de la aplicación de los fondos percibidos, con indicación, en su caso, de la cuantía de costes indirectos admisibles.*

g) *Régimen de seguimiento y comprobación.*

h) *Consecuencias derivadas del incumplimiento o de la falta de justificación de la subvención o ayuda.*

i) *Términos en los que podrán introducirse modificaciones sobre lo acordado en la resolución de concesión y régimen de autorización de dichas modificaciones.*

j) *En su caso, medidas de difusión o publicidad que debe adoptar el beneficiario de la contribución del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo o de ambos.*

Entre las menciones de la resolución de concesión habrá de figurar también *«el instrumento de política exterior al amparo del cual se concede la subvención o ayuda»,* que es una de las menciones obligatorias de la memoria, que se hayan definidos en el artículo 10.2 de la LCDSSG.

El otorgamiento y aceptación de las subvenciones o ayudas supondrá el sometimiento por parte del beneficiario a los requisitos y condiciones fijados para su utilización y destino, así como a las condiciones de control y justificación, que para cada caso, en virtud de la naturaleza de la subvención o ayuda, o de la entidad beneficiaria, resulten aplicables.

El beneficiario de la subvención o ayuda, en el momento de su aceptación, presentará compromiso formal de reintegro en el caso que se produzcan los supuestos que dan lugar a él (*cfr. infra* 3.5).

Obviamente, tras la aceptación o tras la suscripción del convenio, la Administración quedará vinculada a entregar los fondos; no obstante, si hubieran variado las circunstancias o razones que aconsejaron su otorgamiento o se diera una de las causas que justifican el reintegro, podrá revocar la concesión, previa declaración de Consejo de Ministros. Por tanto, el beneficiario, si no hubiera recibido la subvención aún, perderá el derecho de cobro, «sin perjuicio del resarcimiento cuando proceda» (art. 10.6 RD 794/2010).

c) *Modificación de la resolución de concesión*

Frente a los supuestos contemplados en el art. 10.6 RD 794/2010 que contemplan la revocación del acuerdo de concesión, en el art. 12, que se corresponde con el art. 19.4 LGS, se contemplan los supuestos de modificación de la resolución. De acuerdo con el apartado 1 del art. 12, *«cuando se verifiquen circunstancias que alteren las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, y, en todo caso, la obtención concurrente de subvenciones o ayudas otorgadas por otras Administraciones públicas o entes públicos o privados, nacionales o internacionales, podrá modificarse la resolución de concesión de acuerdo con el régimen de autorización establecido en dicha resolución»*. La facultad de modificación puede ejercitarse por la Administración por propia iniciativa, pero también puede acordarse a solicitud del interesado. En este caso la resolución concediendo o denegando la modificación se dictará y notificará en el plazo máximo de cuarenta y cinco días naturales desde la fecha de presentación de la solicitud. Transcurrido el plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa, se entenderá estimada la solicitud, sin que ello exima de la obligación legal de resolver.

Entre los extremos de la resolución de concesión que pueden modificarse se encuentra el del plazo para realizar la actividad subvencionada, si bien en este

caso se permite una ampliación automática de hasta seis meses, en que lo único que se exige es notificación al órgano concedente antes de la expiración del plazo fijado en la resolución de concesión. Si la ampliación fuera `por un plazo mayor se requerirá de autorización previa del órgano concedente en los términos establecidos para las demás modificaciones.

d) *Pago*

El procedimiento termina con el pago de la subvención o entrega de la ayuda en especie. Con respecto a esta segunda modalidad ninguna previsión se contiene en el RD 794/2010 por lo que será aplicable en su integridad el art. 3 RLGS. Tampoco con relación al pago en efectivo se contienen previsiones distintas de las contempladas en el RLGS, en el que ya se previó la posibilidad de realizar pagos anticipados en las subvenciones de cooperación sin aportación de garantía (art. 88.3 RLGS). A lo sumo, podría considerarse novedad la previsión del art. 15.2 RD 794/2010, no contemplada en el RLGS, pero no desconocida en la práctica administrativa, a cuyo tenor en el supuesto de pagos sucesivos, que podrán ser plurianuales, se podrán condicionar las siguientes percepciones al cumplimiento de los requisitos que se hayan establecido en la resolución de concesión o a la justificación de la parte previamente realizada, en cuyo caso el acuerdo de concesión podrá determinar un porcentaje de ejecución a partir del cual podrá solicitarse el pago.

e) *Publicidad*

Termina el capítulo con un artículo, el 16, dedicado a la publicidad de las subvenciones concedidas con leves diferencias con el régimen aplicable en su día a las demás subvenciones públicas. Ahora bien, con posterioridad a la aprobación del RD 794/2010, se han modificado los artículos de la LGS dedicados a regular la publicidad de las subvenciones concedidas, atribuyendo a la BDNS la condición de sistema nacional de publicidad (*cfr.* cap II, apartados 3 y 4.8). Estos preceptos deben de prevalecer sobre las previsiones del RD 794/2010 en la medida en que el régimen de publicidad ha sido establecido por una ley posterior y con vocación de modificación total. Como se indicó en el capítulo III, la modificación de la LGS en este extremo se ha llevado a cabo por la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, que ha adaptado al ámbito de las subvenciones la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la información pública y Buen gobierno (LT), ley llamada a cambiar no solo las prácticas sino toda la cultura administrativa en esta materia.

Por tanto, deberán aplicarse las nuevas normas que establece la LGS, subsistiendo del RD 794/2010 exclusivamente las que no son incompatibles con la regulación vigente, que se limitan a exigir la publicidad de *«las renovaciones y revocaciones, cuando las hubiere».*

3.4 **Gestión y justificación de las subvenciones**

A partir del concepto de gasto subvencionable que brinda el art. 31 LGS, el RD 794/2010 incorpora una precisión (la condición de que el coste no rebase el valor de mercado ha de entenderse referida al del lugar donde se desarrolle la actividad) y dos contempladas genéricamente en la legislación común pero en las que se habilita a la resolución de concesión para su establecimiento concreto: las condiciones de subvencionalidad de los gastos y su justificación, y la determinación de la fracción de coste que se considera coste indirecto y no requiere justificación.

En cuanto a justificación de las subvenciones y ayudas se contemplan dos regímenes aplicables respectivamente a cada uno de los dos tipos de beneficiarios.

Cuando los beneficiarios sean los Estados u Organizaciones internacionales, los gastos se realizarán y acreditarán de acuerdo con las correspondientes normas de los propios Estados u Organizaciones internacionales y de acuerdo con los mecanismos establecidos en los acuerdos u otros instrumentos internacionales que les sean de aplicación. Ello no empece que se haga un seguimiento por la Administración española, a cuyo efecto las resoluciones de concesión establecerán el régimen de seguimiento aplicable y podrán acordar la existencia de comisiones mixtas de seguimiento, cuya composición y normas básicas de funcionamiento se determinarán asimismo en las citadas resoluciones.

Cuando los beneficiarios sean otras personas públicas o privadas extranjeras (tipo segundo) será de aplicación el régimen de justificación previsto en la Ley 38/2003 y su normativa de desarrollo, con las especialidades que se establecen en el título II del presente real decreto (*cfr. infra* 4.4.2).

Sin perjuicio de lo indicado, corresponderá a la resolución de concesión fijar *«el plazo y forma de justificación de la finalidad para la que se concedió la subvención o ayuda y de la aplicación de los fondos percibidos, con indicación, en su caso, de la cuantía de costes indirectos admisibles».*

En lo que se refiere al plazo de justificación, que es independiente de la ampliación del plazo para realiza la actividad, podrá ser ampliado, como en el caso de las subvenciones nacionales, si bien a diferencia de estas, la ampliación puede hacerse de oficio o a solicitud de los beneficiarios, y no está sujeta a límites temporales.

Por último, se contiene una diferencia significativa con relación a la legislación aplicable a subvenciones nacionales, al permitirse que no se devuelvan los rema-

nentes no invertidos y los posibles rendimientos financieros no aplicados, previa resolución del órgano concedente. La medida está concebida como un estímulo a la eficiencia en el empleo de recursos pues el supuesto que se contempla es que el remanente se haya producido, no por un incumplimiento de objetivos, sino por un ahorro en la gestión. La utilización de los remanentes deberá hacerse *«en la misma actividad u otra de análoga naturaleza que sea financiada por alguna subvención o ayuda de las reguladas en el presente real decreto y que esté ejecutándose por el beneficiario».*

3.5 **Régimen de control, reintegro y sanciones**

También en materia de control, reintegro y sanciones, se establece una diferenciación entre ambos tipos de beneficiarios. Mientras que, en relación con los segundos (personas físicas o jurídicas públicas o privadas extranjeras), se reitera la remisión a lo establecido para las ayudas sometidas a los principios de publicidad y concurrencia (art. 22.2), para los primeros (Estados y Organizaciones internacionales de Derecho público), se dictan una normas específicas, que en parte son normas de remisión.

En efecto, los fondos entregados a Estados y Organizaciones habrán de ser objeto de control «según lo previsto en las correspondientes normas de los propios Estados u Organizaciones internacionales», lo cual no obsta al seguimiento, comprobación y control financiero que puedan efectuar los órganos competentes de la Administración del Estado en el ámbito de sus competencias.

Se tipifican las siguientes causas de reintegro o, en su caso, de pérdida del derecho a la percepción:

– El incumplimiento total o parcial de la finalidad de la subvención o ayuda.
– La falta de justificación o justificación insuficiente.
– La obtención de la subvención o ayuda sin reunir las condiciones *requeridas* para ello.
– Otras que se establezcan, en su caso, en la resolución de concesión.
– El exceso obtenido sobre el coste de la actividad desarrollada en los supuestos en los que el importe subvencionado sea de tal cuantía que, aisladamente, o en concurrencia con otras subvenciones o ayudas de otras Administraciones Públicas, o de otros entes públicos o privados, nacionales o extranjeros, supere el coste de la actividad a desarrollar por el beneficiario.

No será de aplicación a estas subvenciones y ayudas el régimen sancionador previsto en la Ley 38/2003.

4 SUBVENCIONES Y AYUDAS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA EL DESARROLLO SOMETIDAS A LOS PRINCIPIOS DE PUBLICIDAD Y CONCURRENCIA

4.1 **Delimitación y régimen jurídico**

El título II del RD 794/2010 tiene por objeto la regulación de las subvenciones y ayudas para la realización de actuaciones en materia de cooperación internacional para el desarrollo con cargo a Programas presupuestarios de Ayuda Oficial al Desarrollo.

A tenor del art. 22.2 LGS se consideran actuaciones en materia de cooperación internacional para el desarrollo:

a) *Las realizadas en países receptores de ayuda oficial al desarrollo, relativas a acción humanitaria, cooperación al desarrollo o acciones vinculadas al codesarrollo.*

b) *Las realizadas en España cuando los beneficiarios últimos de la actividad procedan de países receptores de ayuda oficial al desarrollo y se encuentren insertos en algún programa o proyecto para el impulso del desarrollo de sus países de origen.*

c) *Las actividades de sensibilización y educación para el desarrollo, investigación y estudios para el desarrollo que se ejecuten en España.*

A diferencia de las reguladas en los títulos I y III estas subvenciones están sometidas a los principios de publicidad y concurrencia y pueden llevarse a cabo en territorio español. Su régimen jurídico está constituido por la LGS, normativa de desarrollo, bases reguladoras y resoluciones de convocatoria aprobadas a su amparo, de manera que en el orden de las fuentes el RD 794/2010 es aplicable en su calidad de bases reguladoras generales, sin perjuicio de que los Ministerios puedan aprobar unas bases reguladoras específicas o de desarrollo en sus ámbitos competenciales. En consecuencia, a diferencia de las subvenciones concedidas en desarrollo de la política exterior del Gobierno respecto de las cuales el art. 6 dispone que la LGS y su normativa de desarrollo sólo se aplica en lo no previsto en el título I y «siempre que sea compatible con la naturaleza o destinatarios de las subvenciones y ayudas», en el art. 23 RD 794/2010 no se otorga una prioridad general a este sobre la LGS ni se excluye su aplicación por razones de incompatibilidad con la naturaleza o destinatarios. Ahora bien, en la medida en que tienen el carácter de «norma especial» que ha de adecuarse «con carácter general a lo establecido en la Ley» pero al mismo tiempo ha de contemplar las especialidades de las subvenciones que constituyen su objeto,

sus preceptos prevalecerán sobre los del RLGS, cuando sean diversos e incluso incompatibles.

De otra parte, al igual que ocurre con las bases reguladoras de las subvenciones, que pueden establecer una regulación distinta de la legal o de la prevista en el RLGS en los casos expresamente previstos en la LGS, que son numerosos (*cfr.* cap. I, apartado 6.4), el RD 794/2010 podrá también al amparo de la DA 18.ª LGS establecer «normas especiales» que se aparten de la regulación legal en cuestiones puntuales, sin que ello implique que tengan un rango superior o que puedan exceptuar los principios de publicidad y concurrencia, sino más bien que se dictan en virtud de una habilitación normativa para regular materias de forma distinta en virtud de un degradación de rango normativo permitida por la propia Ley, en la medida en que venga exigido por la adecuación.

4.2 **Beneficiarios y contraparte extranjera**

Beneficiarios de las subvenciones, al igual que prevé el art. 11 LGS, puede ser cualquier persona física o jurídica, nacional o extranjera, e incluso agrupaciones de personas jurídicas sin personalidad, siempre que puedan llevar a cabo las actuaciones en el ámbito de la cooperación internacional. Sin embargo, al contrario de lo que prevé el art. 11, esta posibilidad no se extiende a los miembros asociados de personas físicas o jurídicas ni a miembros de entidades sin personalidad de base patrimonial.

Ahora bien, junto al beneficiario, no se contempla la existencia de entidades colaboradoras, aunque aparece un nuevo elemento subjetivo: el socio local o contraparte.

Tiene el carácter de socio local o contraparte extranjera la persona jurídica creada o reconocida de acuerdo a la legislación del país en el que se desarrollará la acción, que mantiene relaciones de colaboración con el beneficiario, y que asume todo o parte de la ejecución directa de las actuaciones objeto de subvención. También podrán tener la consideración de socio local o contraparte agrupaciones de personas sin personalidad jurídica (art. 2 RD 794/2010).

4.3 **Procedimiento de concesión y pago**

El art. 26 del RD 794/2010 proclama que el procedimiento de concesión de estas subvenciones estará sometido a los principios que la LGS enumera en su art. 8 y que *«se concederán de acuerdo con lo establecido en la Ley 38/2003 y en sus correspondientes bases reguladoras y normativa de desarrollo».* Sin

embargo no contiene ninguna remisión expresa al procedimiento de concurrencia competitiva, que es el procedimiento ordinario de concesión. A partir de esta escueta regulación parece obligado deducir, más por lo que se omite que por lo que se dice, que la concurrencia competitiva cumple con la exigencia legal y debe mantener su carácter de procedimiento ordinario, pero no que tiene por qué ser procedimiento único. En concreto, cabrá también emplear el convenio de colaboración, para cuyo empleo con los agentes sociales habilita el art. 38.4 LCDSSG. Competerá a las bases reguladoras de desarrollo establecer las condiciones de empleo siempre con respeto a los principios.

El pago podrá ser anticipado y sin aportación de garantía, salvo previsión en contrario respectivamente en las bases o en la resolución de concesión, extremos que se contemplan también en el art. 88 RLGS.

«En el supuesto de pagos sucesivos, que podrán ser plurianuales, se podrán condicionar las siguientes percepciones al cumplimiento de los requisitos que se hayan establecido en la resolución de concesión o a la justificación de la parte previamente realizada, en cuyo caso la base reguladora de desarrollo de la subvención podrá determinar un porcentaje de ejecución a partir del cual podrá solicitarse el pago».

4.4 **Gestión y justificación de las subvenciones**

Dentro de la expresión «gestión y justificación» se comprenden, al igual que en las subvenciones nacionales, dos órdenes de actuaciones bien distintas: la obligación de realizar la actividad y el gasto inherente a la misma (obligación sustantiva) y la obligación de justificar o acreditar que se ha hecho (obligación formal), señalándose plazos, condiciones de modificación y consecuencias diferenciadas para caso de incumplimiento de una o de otra. No obstante, el RD 794/2010 de cooperación, como antes hiciera la propia LGS y el RLGS, pero con una sistemática más confusa aún, mezcla la regulación de ambas vertientes. Por esta causa en la exposición que sigue hemos optado por seguir un orden que, en buena parte, se distancia de la sistemática del RD 794/2010, pero que nos permite un análisis más coherente con la distinta naturaleza de ambos deberes. Primero nos ocuparemos de las obligaciones sustantivas en su vertiente material (ejecución de la actividad) y financiera (gastos subvencionables) y después de los deberes formales (justificación).

4.4.1 Obligación sustantiva: ejecución de la actividad subvencionada y del gasto

La primera obligación de todo beneficiario es realizar el proyecto o actividad para la que se le otorga la subvención (art. 14 LGS). Pero la realización del pro-

yecto, aunque ha de hacerla bajo su responsabilidad, está sujeta a unas condiciones que cabe agrupar como sigue:

a) *Plazo de ejecución*

El plazo de ejecución del proyecto será el fijado en la convocatoria, a la que corresponde fijar el inicio, y «los plazos admisibles de imputación del gasto» (art. 28), expresión que indirectamente fija la fecha límite para realizarlo, por cuanto la imputación del gasto supone la previa realización.

El plazo de ejecución podrá ser ampliado sin necesidad de autorización previa hasta un máximo de tres meses, debiendo ser notificada esta ampliación al órgano gestor con anterioridad a la expiración del plazo inicial de justificación y entendiéndose automáticamente ampliado este último con dicha notificación. Las ampliaciones superiores a este plazo requerirán de autorización previa del órgano concedente, salvo previsión distinta de la normativa reguladora de desarrollo de la subvención o ayuda, que habrá de resolver en 45 días, y en caso de que no dictara resolución, el silencio será positivo.

b) *Ejecución de la subvención o ayuda por socios locales o contrapartes extranjeras*

El beneficiario a quien se hubiera adjudicado la subvención o ayuda es el obligado a realizar la actividad (art. 14 LGS), sin embargo, podrá ejecutarse total o parcialmente por socios locales o contrapartes extranjeras, sin que rijan los límites para la subcontratación del art. 29 LGS. Dichos socios locales o contrapartes deberán figurar adecuadamente identificados en el proyecto o propuesta de actuación. Además, cualquier modificación de los mismos deberá contar con la autorización previa del órgano concedente.

c) *Rendimientos financieros y remanentes*

El art. 30 RD 794/2010, siguiendo la previsión del art. 19.5 LGS, establece que los rendimientos financieros que se obtengan con los fondos transferidos deberán incrementar el importe de la subvención y destinarse a la misma finalidad, salvo disposición en contrario de la normativa reguladora o que la beneficiaria sea una Administración Pública.

Ahora bien si, una vez realizado el proyecto, existieran remanentes no invertidos y rendimientos financieros no aplicados, previa resolución del órgano concedente, podrán utilizarse en la misma actividad u otra análoga que sea financiada por alguna subvención o ayuda de las reguladas en el presente real decreto y que esté ejecutándose por el beneficiario.

La medida está concebida como un estímulo a la eficiencia en el empleo de recursos pues el supuesto que se contempla es que el remanente se haya producido, no por un incumplimiento de objetivos, sino por un ahorro obtenido en la gestión. Si el remanente fuera debido a inejecución parcial del proyecto, lo procedente será reintegrarlo.

d) *Cambios de moneda*

En principio el libramiento de fondos del Tesoro Público para pago de obligaciones en el extranjero puede hacerse en la moneda del Estado receptor, previa conversión del euro en la divisa correspondiente en el Banco de España, o en euros para su conversión posterior en dicho Estado. El RD 794/2010 en su art. 45 regula el segundo caso (libramiento en euros) y aborda las incidencias que pueden surgir del cambio de moneda, que estarán fundamentalmente en función de que existan o no mercados oficiales. El costo de la divisa se acreditará con los justificantes emitidos por las entidades que operan en dichos mercados, salvo que no existan, en cuyo caso obviamente no se podrá realizar en los mismos, pero este extremo deberá ser acreditado por alguno de los órganos de representación españoles en el país de ejecución, Oficinas Técnicas de Cooperación, Embajadas o Consulados, o en su defecto por la Embajada del país de la Unión Europea que ejerza la representación de España. En caso de operaciones humanitarias dirigidas por Naciones Unidas, la acreditación de esta circunstancia podrá ser emitida por el organismo de Naciones Unidas que coordine los trabajos sobre el terreno.

La justificación de la cuenta comprenderá los dos aspectos propios de los gastos realizados en el extranjero: el del coste de la divisa en función de tipo de cambio, y la acreditación de los gastos efectuados con la misma.

Para la aplicación de los tipos de cambio la entidad beneficiaria podrá optar por cualquier sistema admitido contablemente, explicando el sistema utilizado en los informes de justificación. Salvo previsión distinta en la normativa reguladora de la subvención, en la gestión y justificación de una misma subvención no podrán utilizarse diferentes sistemas de aplicación de los tipos de cambio.

e) *Anticipos de fondos para impuestos susceptibles de recuperación*

De acuerdo con el art. 31.8 LGS *«en ningún caso se consideran gastos subvencionables los impuestos indirectos cuando sean susceptibles de recuperación o compensación ni los impuestos personales sobre la renta»*. La regla de subvencionalidad es la misma en las subvenciones de cooperación internacional pero en estas se presentan problemas peculiares que aborda el art. 43 RD 794/2010. En efecto, aun cuando el impuesto sea recuperable, y por tanto, no subvencionable, el beneficiario se verá en la necesidad de hacer frente a

su pago, aunque tenga derecho a recuperarlo en un momento posterior, que puede demorarse un lapso de tiempo considerable, e incluso puede ocurrir que no llegue a recuperarlo.

Para hacer frente a las expresadas contingencias el RD 794/2010 habilita a emplear los fondos subvencionales para hacer frente al impuesto. Esta entrega, en principio, será transitoria, y ninguna repercusión tendrá en la cuenta justificativa si la recuperación tienen lugar antes de rendirla, pudiendo emplearse en tal caso los fondos recuperados en sus fines propios; en caso contrario, se aportará declaración responsable de no haber recuperado dichos impuestos, acompañada, salvo previsión distinta de la normativa reguladora de la subvención, de certificado de la Administración tributaria de origen acreditando que no se ha producido dicha recuperación o, en caso de manifiesta imposibilidad de obtener dicho certificado, de acreditación de este extremo por el órgano de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo en el exterior o por la Embajada de España.

Pero los impuestos podrán recuperarse también después de rendida la cuenta. En tal caso el RD 794/2010 distingue según se hayan recuperado o no dentro del plazo de cuatro años a contar desde la finalización de la actividad.

En el primer caso, el beneficiario podrá proponer su aplicación a actividades asociadas o complementarias a la actuación subvencionada. El órgano concedente emitirá resolución de autorización o denegación de la aplicación de los fondos, indicando, en caso de aprobación, el plazo de ejecución y justificación de los mismos. Si la resolución fuera denegatoria se procederá a la devolución del anticipo.

La obligación de devolver a la Administración concedente los impuestos recuperados subsistirá durante cuatro años desde la presentación de la justificación, al cabo de los cuales, de no haberse recuperado aún los impuestos, deberá emitirse declaración responsable acreditando dicha circunstancia, acompañada, salvo previsión distinta de la normativa reguladora de la subvención, de un nuevo certificado de la Administración tributaria de origen acreditando que no se ha producido dicha recuperación.

4.4.2 Justificación

a) *Justificantes del gasto*

Los justificantes de gasto admisibles para acreditar la aplicación de los fondos se regulan en los arts. 32 y 40 RD 794/2010. A tenor del primero *«los gastos se justificarán mediante facturas, recibos, tiques y demás documentos con valor probatorio en el tráfico jurídico mercantil o con eficacia administrativa en el*

lugar de realización del negocio jurídico». Al precepto, que se corresponde con el art. 31.3 LGS, añade el art. 40 RD 794/2010 como documento al que se reconoce valor probatorio *«la Certificación de Ejecución de Actividades a la que hace referencia el artículo 41 de este real decreto»* (3).

Los expresados documentos emitidos por razón de operaciones o negocios jurídicos llevados a cabo en el país de realización de la actividad subvencionada se habrán de expedir en los términos que establezca la legislación local del país de ejecución.

La admisión como justificantes de los recibos, dado que estos documentos de suyo lo que acreditan es el pago y no la realización de la prestación, tanto si se emiten por la entidad que efectúa el pago como si emiten por el proveedor, está sujeta a ciertas condiciones adicionales a la factura.

---

(3) La «Resolución de 11 de marzo de 2011, de la Presidencia de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, por la que se aprueban las normas de seguimiento y justificación de las subvenciones de convocatoria abierta y permanente para actividades de cooperación al desarrollo», dispone en su apartado vigésimo. *Acreditación del gasto.–Los gastos se acreditarán mediante facturas y demás documentos de valor probatorio equivalente en el tráfico jurídico mercantil o con eficacia administrativa en el lugar de realización del negocio jurídico. Se incluye entre estos últimos la Certificación de Ejecución de Actividades descrita en el apartado Vigésimo Tercero. La acreditación también podrá efectuarse mediante facturas electrónicas, siempre que cumplan los requisitos exigidos para su aceptación en el ámbito tributario. En los casos indicados en el apartado Vigésimo Segundo, se permitirá la utilización de recibos en lugar de facturas.* A su vez en el apartado vigésimo segundo dispone: *Se podrán utilizar recibos en lugar de facturas cuando por especiales circunstancias en el país o la zona de ejecución (zonas muy aisladas, en conflicto armado o inestabilidad social o política, inexistencia de facturas regladas, etc.) se encuentren graves dificultades para obtener estas últimas, o cuando se efectúen pequeñas compras (o se obtengan servicios de menor cuantía) de sujetos particulares no obligados por la legislación local a emitir facturas. También podrán ser utilizados cuando se hagan entregas en metálico a los beneficiarios últimos para la realización por si mismos de determinadas actividades. No serán por tanto de aplicación a establecimientos comerciales, empresas o profesionales a título individual (Abogados, Consultores, Arquitectos, Notarios, etc.), salvo que no exista legislación local al respecto o ésta les exima de la emisión de facturas, lo que se acreditará de acuerdo a lo indicado respecto a este caso en el apartado correspondiente. Los recibos no serán nunca de aplicación para gastos efectuados en España. La utilización de recibos deberá ser autorizada con carácter previo por la AECID. La solicitud de autorización no podrá ser genérica, sino que deberá especificar las mercancías, bienes o servicios y las cuantías máximas que se pretende justificar con ese sistema. La utilización de recibos podrá ser también validada a posteriori, pero únicamente si se estima que la autorización se hubiera producido de solicitarse con carácter previo y con el mismo nivel de detalle en cuanto a tipos de gasto y cuantías. Los recibos imputados a la subvención de la AECID se ajustarán al modelo establecido por la AECID, o contendrán la información mínima en éste reflejada, y para su imputación a un determinado proyecto deberán ser diligenciados con el sello-diligencia descrito en el apartado Octavo.*

La utilización de recibos deberá ser, como criterio general, autorizada con carácter previo por el órgano concedente, pudiendo ser también validada a posteriori por el mismo siempre que éste estime que la autorización se hubiera concedido de haberse solicitado con carácter previo. No se requerirá autorización siempre que en la documentación justificativa se incluya acreditación de que los perceptores de tales pagos no están sujetos a la obligación de emitir facturas en el país en el que se ha efectuado el gasto.

En el plano formal los documentos justificativos están igualmente sujetos al cumplimiento de ciertos requisitos.

Sobre el documento original deberá consignarse una estampilla acreditando, al menos, el origen de la financiación, con lo que se evita el riesgo de una doble financiación. Cabe también, siempre que el beneficiario sea una entidad española o tenga capacidad de obrar en España, la sustitución del documento con carácter provisional por copia simple o digitalizada, diligenciada por el responsable de la entidad o persona que el mismo designe al efecto, en la que se declare responsablemente la correspondencia de los mismos con los documentos originales. En tal caso, los originales o sus copias compulsadas deberán presentarse al gestor cuando sean requeridos.

Finalmente señalar que la normativa reguladora puede admitir la justificación por vía electrónica, informática y telemática.

Las cantidades imputadas a la subvención en concepto de costes indirectos, dentro del periodo de ejecución de la intervención y de los porcentajes autorizados por las correspondientes bases reguladoras, previos los estudios económicos que procedan, no precisarán de justificación (art. 42 RD 794/2010).

b) *Peculiaridades de la justificación de proyectos financiados por varias Administraciones*

La LGS permite la concurrencia de subvenciones para una misma actividad, siempre que la normativa reguladora no establezca incompatibilidad entre las mismas (art. 19.2) y con la condición de que en ningún caso el importe conjunto supere el coste de la actividad subvencionada (art. 19.3), debiendo ser reintegrado el exceso si lo hubiere, estableciendo el RLGS el método de cálculo del exceso y su distribución entre las Administraciones aportantes (arts 34) (*cfr.* cap. III, apartado 5). Estas normas serán aplicables a las subvenciones de cooperación internacional, y de ellas se hace eco el art. 33.4 RD 794/2010, el cual establece que el beneficiario informará al órgano concedente de la obtención de otros recursos en los informes de seguimiento y finales, en función del momento en que se hayan obtenido.

Ahora bien la LGS y el RLGS prestan escasa atención a la justificación de estas subvenciones, limitándose el art. 30.4 LGS a establecer que *«cuando las actividades hayan sido financiadas, además de con la subvención, con fondos propios u otras subvenciones o recursos, deberá acreditarse en la justificación el importe, procedencia y aplicación de tales fondos a las actividades subvencionadas».* Una aplicación estricta de la letra de este precepto llevaría a que el importe total hubiera de acreditarse ante todos los aportantes, cualquiera que hubiera sido la proporción en que hubieran contribuido. En este extremo el RD 794/2010 en su art. 33 ofrece, al contrario que el RLGS, una solución ágil y acorde con el principio de lealtad recíproca entre Administraciones. En esencia, lo que establece es que la cuenta justificativa a presentar ante los órganos competentes de la Administración del Estado por el obligado a justificar (memoria técnica y memoria económica) lo serán de «toda la actividad subvencionada». Pero solo deberá aportar justificantes directos ante el órgano indicado por el importe del gasto por él subvencionado, si bien deberá proporcionarle información, en los términos que se establezcan en la normativa reguladora de desarrollo de la subvención o ayuda, que garantice que se han ejecutado los fondos aportados por otras Administraciones Públicas.

Acreditada ante el órgano concedente con los requisitos establecidos en el RD 794/2010 la aplicación de los fondos procedentes de la subvención o ayuda por él concedida, respecto del resto de las aportaciones será suficiente la acreditación mediante certificaciones emitidas por el resto de las Administraciones Públicas que hayan financiado el programa, proyecto o actividad.

De no estar disponibles estas certificaciones podrán ser utilizados medios alternativos de verificación de la ejecución de esos gastos, que podrán consistir en la realización de una comprobación por muestreo de los justificantes imputados a las aportaciones de otras Administraciones Públicas. A estos efectos, el beneficiario podrá aportar constancia de la entrega de la documentación justificativa a las Administraciones Públicas cofinanciadoras, a quienes se podrá dirigir directamente su solicitud de acreditación de la presentación de la justificación.

c) *Plazo de justificación y subsanación de defectos*

El plazo para la presentación de la justificación de la subvención o ayuda será de tres meses desde la fecha de finalización de la actuación subvencionada, sin que en este extremo se establezcan diferencias entre las subvenciones aplicadas en territorio nacional o en el extranjero. En el caso de que los informes de seguimiento y justificación parcial o final incorporen informe de auditor de cuentas y/o de evaluación técnica, este plazo se ampliará a seis meses, para permitir su presentación conjunta.

En el caso de subvenciones o ayudas ejecutadas en el extranjero o por beneficiarios extranjeros, el plazo para la subsanación de defectos de las justificaciones parciales o totales y para aportación de la documentación complementaria requerida por el órgano que haya efectuado la revisión, será de cuarenta y cinco días hábiles. Para las ejecutadas en territorio nacional dicho plazo será el común de diez días (art. 71.4 RLGS)

4.4.3 Modalidades de cuentas justificativas

Las modalidades de cuenta justificativa que contempla el RD 794/2010, aunque siguen los modelos de cuenta que regula el RLGS, presentan significativas diferencias con aquellas. Del RLGS adopta los modelos de «Cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto» y la «Cuenta justificativa con informe de auditor de cuentas», que tienen en común el ser variantes de cuenta justificativa del gasto realizado, y la «justificación a través de estados contables» que menciona pero no desarrolla (art. 35), pero, además de estas, podrán utilizarse otras que genéricamente podrían denominase «Modelos especiales de cuentas justificativas», ya resulten de una combinación de las anteriores, ya sean establecidas por la normativa de desarrollo en la medida en que respondan y se adapten a la naturaleza de la subvención (art. 38), ya respondan a modelos específicos de las subvenciones de cooperación internacional, creados por el propio RD 794/2010.

En cualquiera de sus modalidades la justificación abarcará tanto la acreditación de la actividad subvencionada en su realidad física (vertiente material) como la del gasto (vertiente financiera). A tal efecto, la justificación de las subvenciones o ayudas estará integrada por:

a) Una memoria técnica, que especificará con el máximo detalle los objetivos alcanzados, los resultados obtenidos y las actividades realizadas, sobre los que aportará datos relevantes y fuentes de verificación objetivas, se establecerán los criterios para la evaluación tanto de los procesos de ejecución como del cumplimiento de los objetivos establecidos.

b) La justificación económica, que comprenderá la documentación que justifique los gastos efectuados con cargo a la intervención que se subvenciona, en los términos previstos en este real decreto y en las normas de desarrollo que se dicten en cada caso.

4.4.3.1 *«Cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto»*

Esta cuenta, que responde al modelo tradicional de justificación, contendrá, además de la memoria técnica, la memoria económica con los justificantes directos

del gasto, debidamente clasificados. Según el art. 36 la justificación económica estará formada, como mínimo, por:

a) *El listado de los gastos realizados, clasificados por partidas y por fechas, con indicación del número de justificante, el importe y la fecha.*

b) *Los documentos justificativos de los gastos, originales o copias compulsadas, ordenados según el listado, así como de los pagos; podrá establecerse la entrega de estos documentos en un momento posterior a la entrega de la cuenta justificativa, en los términos previstos en el artículo 32.2 de este real decreto. En este caso, el requerimiento podrá afectar a la totalidad de los documentos o a una muestra determinada por el órgano gestor.*

c) *Relación detallada de otros ingresos, subvenciones o ayudas, públicos o privados, que hayan financiado la actividad subvencionada, con indicación del importe y su procedencia.*

d) *Los documentos originales o copias compulsadas, acreditativos de los tipos de cambio.*

e) *Cuadro comparativo del presupuesto por partidas aprobado y ejecutado, indicando las desviaciones acaecidas.*

4.4.3.2 *Cuenta justificativa con informe de auditor de cuentas*

Esta cuenta, además de la memoria técnica, incorpora la memoria económica acompañada de un informe de auditor, no siendo necesaria la aportación de facturas y recibos. Su regulación por el art. 37 RD 794/2010 es sustancialmente equivalente a la que para las subvenciones nacionales regula el art. 74 RLGS [*cfr.* cap VII, apartado 4.1.2 *b)*].

El auditor de cuentas realizará el informe sobre la cuenta justificativa de acuerdo con lo establecido en la Orden aprobada en desarrollo de la previsión contenida en el artículo 74 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones (Orden EHA/1434/2007, de 17 de mayo), con las siguientes particularidades:

a) Para el estudio y revisión de la documentación justificativa, los auditores podrán utilizar técnicas de muestreo de acuerdo con las prácticas habituales generalmente aceptadas en la auditoría de cuentas. En las subvenciones nacionales el alcance de la revisión se determina en las bases reguladoras.

b) En el caso de que la actividad subvencionada haya sido ejecutada en todo o en parte por un socio local o contraparte extranjera, no será exigible que los documentos justificativos del gasto de la subvención hayan sido reflejados en los registros contables del beneficiario, en cuyo caso el alcance de la revisión del auditor se extenderá a las cuentas del socio local o contraparte.

La documentación justificativa debe conservarse al menos durante cuatro años, que es el plazo de prescripción para exigencia de reintegro, a disposición de los órganos de la Administración para su comprobación y control, si así lo deciden. Estas revisiones podrán realizarse en el lugar donde se encuentre archivada la documentación justificativa del gasto. En caso de que esto no sea posible y se requiera al beneficiario para que presente dicha documentación y ésta se encontrara depositada en las oficinas de su socio local o contraparte, se le deberá otorgar un plazo de tiempo suficiente para recabarla, plazo que será establecido de oficio o a instancia del interesado por el órgano concedente.

4.4.3.3 *Justificación en situaciones excepcionales*

Una previsión singular, y plenamente justificada, se contiene en el art. 39 en relación con situaciones excepcionales, tales como desastres naturales, enfrentamientos armados o crisis humanitarias, que dificulten o incluso imposibiliten disponer de la adecuada documentación soporte justificativa del gasto. En este caso el número y clases de justificantes a que puede acudirse es abierto. En la relación ejemplificativa que se contiene en el RD 794/2010 se mencionan informes de tasadores debidamente acreditados e inscritos en el correspondiente registro oficial, declaración de testigos, constatación de los resultados o actividades desarrolladas, declaración responsable de proveedores, y finalmente «otras de similar valor probatorio».

Estos medios de justificación deberán estar refrendados por alguno de los órganos de representación españoles en el país de ejecución, Oficinas Técnicas de Cooperación, Embajadas o Consulados, o en su defecto por la Embajada del país de la Unión Europea que ejerza la representación de España.

En caso de operaciones humanitarias dirigidas por Naciones Unidas, la certificación o refrendo podrá ser emitida por el organismo de Naciones Unidas que coordine los trabajos sobre el terreno.

4.4.3.4 *Certificación de ejecución de actividades*

La «Certificación de ejecución de actividades» encuadrada por el RD 794/2010 en el capítulo IV «Gastos subvencionables», si se atienden a su naturaleza nada o poco tiene que ver con los que la LGS denomina gastos subvencionables (elegibles) y mucho con una modalidad singular de justificación, que participa de los caracteres de la justificación por módulos regulada en los arts. 76 a 78 RLGS. En efecto, igual que en la justificación por módulos, los justificantes directos del gasto se sustituyen por la comprobación de las unidades físicas en que se materializa la actividad subvencionada, cuyo costo unitario se determina mediante los correspondientes estudios económicos. De acuerdo con el apartado 5 del art. 41 RD 794/2010 *«para que sea*

factible la utilización de Certificaciones de Ejecución de Actividades, será necesario que se hayan cumplido los siguientes requisitos previos:

a) *Que se disponga de un presupuesto cuantificado y detallado desglosado en unidades identificables a la hora de comprobar su ejecución, referido a la actividad o actividades cuya ejecución habrá de justificarse.*

b) *Que los precios aplicados a dichas unidades no sean superiores a los de mercado en el país donde se vaya llevar a cabo la ejecución del proyecto.*

c) *Que la Administración concedente disponga de medios propios o puestos a su disposición por otras Administraciones para la verificación de la efectiva ejecución de las actividades a certificar.»*

Siempre que se cumplan las condiciones, entre ellas la solicitud por el beneficiario, «acompañada del presupuesto de la actividad a certificar en el que se expliquen los gastos que componen cada unidad», y la aprobación por el órgano concedente, *«la certificación de la efectiva ejecución por parte de la Administración constituye por sí misma un justificante único de gasto de la actividad»* (art. 41.1 RD 794/2010).

Como supuestos en que se podrá utilizar este tipo de justificantes se incluye una relación que ha de considerarse ejemplificativa dado que termina permitiendo otros no determinados:

a) Cursos de capacitación, formación o divulgación.

b) Gastos en infraestructuras y construcción.

c) Trabajos que se realicen por la propia entidad subvencionada o la contraparte, utilizando medios materiales y personales habituales, pero de forma diferenciada, y aplicable a costes directos de ejecución, no imputables a la financiación aportada por la contraparte (valorizaciones).

d) Otros cuya procedencia de justificación por Certificación de Ejecución de Actividades se determine a propuesta del beneficiario y sea aprobada por el órgano concedente.

4.5 **Régimen de control, reintegro y sanciones**

A tenor del art. 46 RD el régimen de control, reintegro y sanciones no se aparta del establecido en la LGS. En cuanto a las causas de nulidad o anulabilidad de los actos de concesión se remite al art. 36 LGS, e indirectamente a los correspondientes supuestos de nulidad o anulabilidad de la LPAC (arts. 47 y 48) y de la LGP (art. 46), así como a aquellos en que, de acuerdo con el art. 108 LPAC no pueden ejercitarse las facultades de revisión.

Únicamente merece ser destacada una matización, que tampoco constituye una auténtica novedad, si se tiene en cuenta la previsión sobre cumplimiento parcial del objetivo o actividad del art. 37.2 LGS: *«Cuando se haya producido un incumplimiento parcial de los objetivos específicos del programa, proyecto o actividad, y, en particular, en caso de producirse situaciones excepcionales debidamente acreditadas, tales como desastres naturales, enfrentamientos armados o crisis humanitarias, que dificulten o imposibiliten su ejecución total, el reintegro o la pérdida del derecho al cobro de la subvención no afectará a las cantidades invertidas en los objetivos cumplidos».*

5 SUBVENCIONES Y AYUDAS DE CONCESIÓN DIRECTA PARA INTERVENCIONES DE ACCIÓN HUMANITARIA

Las subvenciones y ayudas de cooperación internacional para intervenciones de acción humanitaria vienen delimitadas conjuntamente por su objeto y por la forma de concesión. En efecto, la acción humanitaria puede canalizarse también a través de las subvenciones concedidas en desarrollo de la política exterior del Gobierno (art. 5 RD 794/2010) y a través de las sometidas a los principios de publicidad y concurrencia (art. 22 RD 794/2010), de manera que pueden ser objeto de las tres modalidades intervención reguladas en el RD 794/2010; no obstante, les consagra este un título específico, en el que, a diferencia de los anteriores, va a establecer como procedimiento específico la concesión directa «en las condiciones establecidas en los arts. 22.2.*c)* y 28 LGS», de manera que van a ser las propias previsiones de la LGS las que van a amparar la concesión directa, pero es el RD 794/2010 el que va a precisar las especialidades que justifican esta forma de concesión excepcional y su tramitación.

5.1 **Objeto de las subvenciones y ayudas: la acción humanitaria**

La acción humanitaria que constituye el único objeto posible de esta categoría de subvención o ayuda se define de forma descriptiva en el párrafo 1 del artículo 13 de la LCDSSG diciendo que *«(l)a acción humanitaria es el conjunto de acciones orientadas a proteger y salvar vidas, prevenir y aliviar el sufrimiento humano, atender las necesidades básicas e inmediatas, y proteger los derechos y la dignidad de las personas afectadas por crisis de origen físico-natural o climático o provocadas por la acción humana, sean momentáneas o prolongadas en el tiempo, y de aquellas que padecen las consecuencias de la violencia generalizada y los conflictos armados, incluyendo los desplazamientos forzados de población, con un enfoque de reducción de la vulnerabilidad y fortalecimiento de capacidades.*

Incluye acciones de prevención y preparación ante desastres, respuesta a emergencias, atención a crisis complejas, crónicas y recurrentes, la recuperación temprana y la protección de las personas en situación de especial vulnerabilidad, así como la acción exterior del Estado orientada a fortalecer las normas y la acción humanitaria internacional».

Desde la perspectiva de las subvenciones y ayudas está detallada en el art. 2 RD 794/2010 en unos términos que conviene reproducir.

Acción Humanitaria: *a los efectos de esta norma, forman parte de la acción humanitaria las actuaciones no discriminatorias en favor de las poblaciones, en particular las más vulnerables, de otros países y territorios, especialmente los que se encuentren en vías de desarrollo, que tengan como objetivo:*

1. En el ámbito de la prevención*: Prever, anticipar, predecir y prepararse ante eventuales desastres, incrementar la capacidad de respuesta ante los mismos y evitar la emergencia o agravamiento de un conflicto y de sus consecuencias para la población civil en caso de que ya se haya manifestado.*
2. En supuestos de emergencia: *Atender mediante acciones de asistencia y protección a las víctimas de los desastres, ya sean naturales o causados por el ser humano como los conflictos armados, y de sus consecuencias directas. Dichas acciones irán orientadas a aliviar el sufrimiento, garantizar la subsistencia y proteger los derechos.*
3. En casos de crisis crónica*: Suministrar la asistencia y el socorro necesario a las poblaciones afectadas por emergencias complejas, crisis crónicas, sostenidas y recurrentes, especialmente cuando estas poblaciones no puedan ser socorridas por sus propias autoridades o en ausencia de cualquier autoridad.*
4. La rehabilitación o recuperación temprana: *Atender la rehabilitación temprana de poblaciones en situaciones inmediatamente posteriores a desastres naturales o causados por el ser humano, como conflictos.*
5. La protección de víctimas: *Apoyar las acciones de protección en favor de las víctimas de conflictos o situaciones excepcionales semejantes.*

Pues bien, todos los supuestos descritos de acción humanitaria podrán concederse de forma directa *«cuando la necesidad de actuar por razones humanitarias tenga un carácter urgente e inmediato, la eficacia en la respuesta dependa de la rapidez de la misma o la seguridad del beneficiario de la subvención o de la población destinataria de la ayuda lo aconsejen, quedando exceptuadas de los principios de publicidad y concurrencia».* Todos los casos concretos a los que puede hacerse frente al amparo del título III, según se definen en art. 47.3 RD 794/2010, podrían calificarse como «acciones humanitarias de emergencia».

La LGS prevé (art.28) que el Gobierno aprobará por Real Decreto las normas especiales reguladoras de la concesión directa cuando se acrediten razones de interés público, social, económico y humanitario que dificulten su convocatoria pública, y esta es la función que ha venido a desempeñar el título III del RD 794/2010. Como señala la exposición de motivos *«se trata, por tanto, de una base reguladora enteramente nueva que viene a proporcionar un instrumento ágil e inmediato de reacción ante situaciones de crisis humanitarias».*

5.2 **Beneficiarios y entidades colaboradoras**

Mientras que para la participación de entidades colaboradoras en la gestión de la subvención o ayuda el RD 794/2010 (art. 51) se limita a hacer una remisión a lo previsto al respecto en el título I, en la regulación de los beneficiarios (art. 50) se muestra especialmente prolijo. En efecto, podrán ser beneficiarios, es decir, receptores de los fondos para su entrega en nombre propio a los destinatarios finales:

a) *Estados y Organizaciones Internacionales de derecho público creadas por tratado o acuerdo internacional.*

b) *Personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, que, por su presencia, experiencia e implantación, constituyan la única o preferente vía de acceso de la Acción Humanitaria española a una determinada zona. De estas circunstancias, así como de su capacidad jurídica y de obrar y de su solvencia técnica y económica en la medida en que sean necesarias para el desarrollo de la actividad, deberá quedar debido reflejo en el expediente mediante informe emitido por la Embajada de España o por el centro directivo competente que realice la propuesta.*

c) *Entidades españolas sin ánimo de lucro que hayan obtenido de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo la acreditación como ONGD calificada de acuerdo con el procedimiento establecido en la Orden por la que se regulan las bases para la concesión de subvenciones a organizaciones no gubernamentales de desarrollo, para la realización de intervenciones en materia de cooperación internacional para el desarrollo, dentro de cuya misión estatutaria se encuentre la acción humanitaria.*

d) *Entidades que obtengan una acreditación especial para intervenciones de carácter humanitario de acuerdo con el procedimiento que oportunamente se establezca por la Administración concedente, en virtud de criterios de acreditada experiencia y solvencia técnica y económica.*

e) *Personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, afectadas por situaciones de desastres o conflictos o en riesgo inminente de sufrir sus consecuencias, que sean beneficiarias directas de la intervención de Acción Humanitaria.*

*Asimismo, podrán ser beneficiarios de las subvenciones y ayudas las agrupaciones de personas físicas o jurídicas sin personalidad jurídica que se encuentren incluidas entre las relacionadas, que hayan suscrito en documento privado un acuerdo de colaboración para la realización conjunta de la actividad subvencionada y designado a una de las personas u organizaciones como representante de la agrupación ante la administración concedent*e.

Con esta amplia relación el RD 794/2010 abre la posibilidad de ser beneficiario a una larga serie de entidades y personas cualificadas para la gestión de las ayudas, de manera que el órgano concedente pueda recurrir sin traba a la que resulte más idónea en cada momento para afrontar la situación de emergencia, sin necesidad de tramitar un procedimiento selectivo.

5.3 **Procedimiento de concesión y pago**

Dedica el RD 794/2010 el capítulo II del título III a regular de procedimiento de concesión directa de las subvenciones de cooperación internacional para intervenciones de acción humanitaria, remitiéndose a efectos de procedimiento a lo dispuesto en el art. 2.2.*c)* LGS y 67 RLGS en el que se regula el de concesión directa por razones de interés público, social, económico o humanitario u otras debidamente justificativas que dificulten su convocatoria pública. Los hitos fundamentales del procedimiento son:

a) *Formación del expediente*

En el expediente deberá quedar acreditada la concurrencia de las circunstancias para la tramitación de esta modalidad de ayudas. En particular, de conformidad con el art. 52.2 RD 794/2010, deberá incorporar, en todo caso, los siguientes documentos:

a) *Memoria justificativa en la que describirá la finalidad, causa, compromiso, acuerdo o convenio y razón de la actividad o proyecto a que se destina la subvención o ayuda, su aplicación presupuestaria, beneficiario de la misma y las condiciones a que, en su caso, quede sujeta la entrega.*

   Se hará constar el carácter singular de la subvención o ayuda, la apreciación de las circunstancias concurrentes, el instrumento en el que se manifieste el carácter urgente e inmediato de la actuación, los criterios utilizados para la selección del beneficiario de la subvención o ayuda y las

razones de carácter humanitario que inspiran su concesión al amparo de uno de los supuestos previstos en el artículo 47 de este real decreto.

b) *Acreditación de la existencia de crédito adecuado y suficiente para la financiación de las subvenciones o ayudas.*

c) *Autorización del Consejo de Ministros, cuando concurra el supuesto establecido en el artículo 10.2 de la Ley 38/2003.*

De estos extremos que no son los únicos (también habrá de incorporarse, por ejemplo, el certificado de existencia y retención de crédito) el más singular es el primero, por cuanto es el que justifica los dos extremos que acreditan el objeto y forma de concesión de la Acción.

Ahora bien, la tramitación del procedimiento de concesión directa ni en la LGS y el RLGS, ni en el RD 794/2010, aparece regulada con detalle, al contrario que en el de concurrencia competitiva, de manera que la tramitación en buena medida es mera aplicación de las disposiciones sobre el procedimiento administrativo común de la LPAC o de las aplicables a los convenios contendidas en la LRJSP, según se otorguen mediante resolución o mediante convenio.

b) *Resolución de concesión*

La tramitación culmina con la resolución de concesión o, en su caso, con la suscripción del correspondiente convenio. En la resolución, que deberá de individualizar el beneficiario, se expresarán las circunstancias que concurran en cada caso, que serán apreciadas discrecionalmente.

En la resolución se hará constar al menos:

a) *La identificación completa del beneficiario y, en su caso, de la entidad colaboradora.*

b) *La cuantía, modalidad y forma de entrega.*

c) *La finalidad de la subvención o ayuda, programa, proyecto o actividad subvencionable y condiciones de su utilización.*

d) *La partida presupuestaria a la que se imputa el gasto.*

e) *El plazo de ejecución.*

f) *El plazo y forma de justificación de la finalidad para la que se concedió la subvención o ayuda y de la aplicación de los fondos percibidos, con indicación, en su caso, de la cuantía de costes indirectos admisibles.*

g) *El régimen de seguimiento y comprobación.*

h) *Las consecuencias derivadas del incumplimiento o de la falta de justificación de la subvención o ayuda.*

i) *Los términos en los que podrán introducirse modificaciones sobre lo acordado en la resolución de concesión y régimen de autorización de dichas modificaciones.*

j) *En su caso, las medidas de difusión o publicidad que debe adoptar el beneficiario de la contribución del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo o de ambos.*

El otorgamiento y aceptación de estas subvenciones o ayudas supondrá el sometimiento por parte del beneficiario a los requisitos y condiciones fijados para la utilización y destino de la subvención o ayuda, así como a las condiciones de control y justificación, que para cada caso, en virtud de la naturaleza de la subvención o ayuda, o de la entidad beneficiaria, resulten aplicables (art. 53.2 RD 794/2010).

El beneficiario de la subvención o ayuda, en el momento de su aceptación, presentará compromiso formal de reintegro en el caso que se produzcan los supuestos que dan lugar a él (art. 21).

Obviamente, tras la aceptación o tras la suscripción del convenio, la Administración quedará vinculada a entregar los fondos; no obstante, si hubieran cambiado las circunstancias o razones que aconsejaron su otorgamiento o se diera una de las causas que justifican el reintegro, podrá revocar la concesión, previa declaración de Consejo de Ministros. Por tanto, el beneficiario, si no hubiera recibido la subvención aún, perderá el derecho de cobro, «sin perjuicio del resarcimiento cuando proceda» (art. 10.6 RD 794/2010).

El régimen aplicable a la modificación de la resolución de concesión y de ampliación del plazo de ejecución de la actividad será el previsto en los artículos 12 y 13 de este real decreto, ya estudiado [*cfr. supra* 3.3 *c)*].

c) *Pago*

El procedimiento termina con el pago de la subvención o entrega de la ayuda en especie. Con respecto a esta segunda modalidad ninguna previsión se contiene en el RD 794/2010 por lo que será aplicable en su integridad el art. 3 RLGS. Tampoco con relación al pago en efectivo se contienen previsiones distintas de las contempladas en el RLGS, en el que ya se previó la posibilidad de realizar pagos anticipados en las subvenciones de cooperación sin aportación de garantía (art. 88.3 RLGS). A lo sumo, podría considerarse novedad la previsión del art. 54.2 RD 794/2010, no contemplada en el RLGS, pero no desconocida en la práctica administrativa, a cuyo tenor en el supuesto de pagos sucesivos, que podrán ser plurianuales, se podrán condicionar las siguientes percepciones al cumplimiento de los requisitos que se hayan establecido en la resolución de concesión o a la justificación de la parte previamente realizada, en cuyo caso el

acuerdo de concesión podrá determinar un porcentaje de ejecución a partir del cual podrá solicitarse el pago.

En cuanto a publicidad de las subvenciones el art. 55 RD 794/2010 se remite a lo establecido en el art. 16 que ya hemos estudiado [*cfr. supra* apartado 3.3 *e)*]

5.4 **Régimen de gestión, justificación, control, reintegro y sanciones**

a) *Gastos subvencionables*

Bajo este epígrafe el art. 56 RD 794/2010 en parte reproduce o se remite a otros preceptos legales o reglamentarios y en parte los complementa.

En el apartado 1 reproduce parcialmente el art. 31.1 LGS: *«Se consideran gastos subvencionables los que de manera indubitada respondan a la naturaleza de la actividad subvencionada y se realicen en el plazo de ejecución establecido en la resolución de concesión, sin que en ningún caso su coste sea superior al valor de mercado»,* pero a continuación contienen una matización de importancia en nuestro ámbito: «*Dada la naturaleza de las actuaciones que son objeto del presente título, serán también financiables las existencias previamente adquiridas y almacenadas por la entidad subvencionada, puestas a disposición de la actividad, siempre que las mismas cumplan con los criterios de calidad exigidos por el órgano competente en el acto de concesión de la subvención o ayuda».*

En el apartado 2 se hace una remisión a las normas contenidas en el título II sobre anticipo de fondos para impuestos susceptibles de recuperación, ya estudiado [*cfr.* 4.4.1 *e)*].

Y en el apartado 3 se reitera una norma que ya no es conocida: *«La resolución de concesión podrá establecer, previos los estudios económicos que procedan, la fracción del coste total que se considera coste indirecto imputable a la misma, en cuyo caso dicha fracción de coste no requerirá una justificación adicional»* (*cfr.* apartado 3.4).

b) *Régimen de justificación, control, reintegro y sanciones*

A las subvenciones y ayudas concedidas a los beneficiarios indicados en la letra *a)* del artículo 50.1 de este real decreto (Estados y Organizaciones Internacionales de derecho público creadas por tratado o acuerdo internacional) les será de aplicación lo establecido en el título I respecto de los beneficiarios a los que se refiere el artículo 8.1.*a)*. (*cfr. supra* apartado 3.4)

A las subvenciones y ayudas concedidas a los beneficiarios indicados en las letras *b)*, *c)*, *d)* y *e)* del artículo 50.1 de este real decreto (restantes personas

o entidades nacionales o extranjeras que pueden ser beneficiarias de ayudas al desarrollo en régimen de concurrencia) les será de aplicación el régimen de justificación, control, reintegro y sanciones previsto en la Ley 38/2003 y su normativa de desarrollo, con las especialidades que se establecen en el título II de esta norma (*cfr.* apartados 4.4 y 4.5)

ANEXO I

Correspondencias

RD Cooperación Título preliminar	**LGS**	**RLGS**
Art. 1	DA 18.ª	
Art. 4	Art. 10	Art. 17

ANEXO II

Correspondencias

RD Cooperación Título-1	**LGS**	**RLGS**
Art. 6	DA 18.ª	
Art. 7	Arts. 2 y DA 5.ª	Art. 3
Art. 8	Arts. 11 y 13.1	
Art. 9	Arts. 12,13,15 y 16	
Art. 10.2	Art. 22.2 y Art. 28	Art. 65
Art. 10.3 y 5	DA 18.ª	
Art. 10.4	Art. 28	Art. 65
Art. 11	Art. 28	Art. 65.3
Art. 12	Art. 19.4	Arts. 64 y 86
Art. 13	Art. 31	Art. 86
Art. 15	Art. 34.3 y 4	Art. 88
Art. 16	Art. 8.3, 18 y 20	Arts. 30 y 35 a 41

RD Cooperación Título-1	LGS	RLGS
Art. 17.1	Art. 31	Art. 83
Art. 17.2	Art. 31.9	Art. 83.3
Art. 18.2	Art. 30	Arts. 69 a 82
Art. 19		Arts. 72.2.*g)*, 75.2 *d)* y 91
Art. 20	Art. 30.2	Art. 70
Art. 21.1 *b)*	Art. 30.8 y 37.1	Arts. 91 y 92
Art. 21.1 *c)*	Art. 19.3 y 37.3	Arts. 32 a 34
Art. 21.2	Arts. 36 a 69	Arts. 91 a 103

ANEXO III

Correspondencias

RD Cooperación Título II	LGS	RLGS
Art. 23	DA 18.ª	
Art. 24	Arts. 2 y DA	Art. 3
Art. 25	Arts. 11 y 13.1	
Art. 26	Arts. 8.3 y 22 a 27	Arts. 55 a 63
Art. 27	Art. 34	Art. 88
Art. 28	Art. 31	Art. 86
Art. 30	Art. 19.5	
Art. 31		Arts. 72.2.*g)*, 75.2 *d)* y 91
Arts. 32 y 40	Art. 30.3	Arts. 73 y 81
Art. 33	Art. 19.2 y 3 y 30.4	Art. 33, 34 y 91
Art. 34	Art. 30.2	Art. 71.2
Art. 35	Art. 30.1	Art. 69 y 72
Art. 36	Art. 30.1	Art. 72
Art. 37	Art. 30.1	Art. 74

RD Cooperación Título II	**LGS**	**RLGS**
Art. 38		Art. 72.3
Art. 41		Arts. 76-79
Art. 42	Art. 31.9	Arts 72.2 *d)* y 83.3
Art. 43	Art. 31.8	
Art. 44	Art. 30.5	
Art. 46.1	Arts. 37 a 69	Arts. 91 a 103
Art. 46.2	Art. 36	
Art. 46.3	Arr. 37.2	

ANEXO IV

Correspondencias

RD Cooperación T-III	**LGS**	**RLGS**
Art. 47	Arts. 22.2) y 28	
Art. 48	DA 18.ª	
Art. 49	Art. 2 y DA 5.ª	Art. 3
Art. 50	Arts. 11 y 13.1	
Art. 51	Arts. 12, 13, 15 y 16	
Art. 52	Art. 28	Arts. 65 y 67
Art. 53	Art. 28	Art. 67
Art. 54	Art. 34	Arts. 84, 88 y 89
Art. 55	Art. 8.3, 18 y 20	Arts. 30 y 35 a 41
Art. 56	Art. 31	Art. 83
Art. 57	Art. 30	Arts. 69 a 82

CAPÍTULO XIV

RESPONSABILIDADES CONTABLES DE GESTORES Y PERCEPTORES DE SUBVENCIONES

1. INTRODUCCIÓN

Todos los mecanismos de control estudiados en capítulos anteriores, bien a cargo de la intervención de cada Administración pública (control interno), bien a cargo de los órganos fiscalizadores autonómicos o del Tribunal de Cuentas (control externo), en caso de que la actuación irregular no se reconduzca, deben culminar en la puesta en marcha de las actuaciones necesarias para la exigencia de responsabilidades al autor, aunque dichas responsabilidades no corresponda exigirlas a los órganos controladores.

El estudio de las responsabilidades de quienes manejan los caudales o fondos públicos presenta no poca complejidad tanto por los tipos o modalidades de responsabilidad existentes como por la multiplicidad de órganos con competencias para su exigencia.

Como hemos indicado en otro lugar *(cfr*. cap. XI, apartado 1), el ordenamiento jurídico, ante una infracción legal, puede brindar fundamentalmente dos tipos de reacciones: reparadora y punitiva. Mediante la primera se traslada el perjuicio al responsable, que habrá de afrontar el daño causado, y mediante la segunda se impone una sanción al responsable, de manera que su carácter no es reparador sino represivo.

A partir de esta distinción, en las responsabilidades que se dan en el manejo de los fondos públicos que constituyen el objeto de la subvención es posible apre-

ciar, en primer lugar, una responsabilidad patrimonial o contable, encaminada a la reparación del daño, cuya manifestación típica, aunque no exclusiva, sería la exigencia del reintegro de los recursos percibidos, y, en segundo lugar, una responsabilidad administrativa o penal, de las que nos hemos ocupado en un capítulo anterior, encaminadas a la represión de las actuaciones ilícitas.

Paralelamente a esta distinción de carácter sustantivo, en el plano procesal la gestión de las subvenciones públicas, en cuanto actividad administrativa, y la actividad privada de aplicación o empleo de los recursos públicos objeto de las subvenciones está sujeta al control o enjuiciamiento de diversos órdenes jurisdiccionales. Los delitos en que pueden incurrir los gestores y beneficiarios de las ayudas públicas serán apreciados por los órganos de la jurisdicción penal; la legalidad de los actos administrativos y las infracciones administrativas corresponderá apreciarla a la jurisdicción contencioso-administrativa; y, por último, a un orden jurisdiccional específico, el contable, corresponderá conocer de las responsabilidades de esta naturaleza en que incurran dichos gestores y beneficiarios.

En el análisis de la responsabilidad contable hay que considerar tanto las responsabilidades de los gestores públicos (Administración concedente) como las de los beneficiarios, pues ambos pueden incurrir en ellas.

2. CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

La responsabilidad contable viene configurada, en palabras del Tribunal Constitucional, como «una especie de la responsabilidad civil, no de la penal» (Auto de 16 de diciembre de 1993), pero este concepto debe ser matizado. Con el calificativo de patrimonial, que es el que emplea la Ley General Presupuestaria (título VII), se hace referencia al deber de indemnizar a la Hacienda Pública de los daños y perjuicios económicos que le hubieran causado quienes incurran en la misma. Por su parte, la legislación del Tribunal de Cuentas emplea para referirse a ella el calificativo de contable, con el que se hace referencia a la circunstancia de que es una responsabilidad que se deduce de las cuentas que deben rendir los que manejan fondos públicos. Bien es cierto que ambas expresiones no son totalmente equiparables, pues existen supuestos de responsabilidad patrimonial distintos de la contable, como sería la exigible para resarcirse de los daños o perjuicios causados en aquellos de sus bienes y derechos no integrantes de su Hacienda, es decir, en bienes y derechos patrimoniales que no tengan la condición de fondos públicos. En la LRJSP (art. 36) se regula la responsabilidad patrimonial en este segundo sentido, y lo mismo ocurre en el artículo 78 de la LBRL, y el artículo 60 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que

se aprueba el Texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local (TRRL).

Ahora bien, el especial tratamiento de que es objeto la responsabilidad contable, pese a pertenecer a la categoría genérica de responsabilidad civil o patrimonial, obliga a precisar sus caracteres diferenciales y para ello es obligado partir de su caracterización en el artículo 49. 1 de la LFTCu:

«La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable.»

A partir de este precepto y del artículo 38.1 LOTCu la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha precisado (sentencia núm. 9/2003, de 23 de julio, entre otras) que «para que exista responsabilidad contable han de concurrir en síntesis los elementos siguientes:

a) Daño o perjuicio en los caudales públicos producido por quien tenga a su cargo el manejo, custodia o administración de los mismos,

b) Infracción dolosa o con culpa o negligencia grave de las normas reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad y

c) Relación de causa a efecto entre la acción u omisión y el daño producido»

La responsabilidad podrá ser directa o subsidiaria. Serán responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución (art. 42.1 LOTCu). Son responsables subsidiarios quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas (art. 43 LOTCu).

A su vez el artículo 178 LGP prevé que la responsabilidad de quienes hayan participado en el acto o resolución será mancomunada, excepto en los casos de dolo, que será solidaria.

El concepto de responsabilidad contable formulado es aplicable en el ámbito de la gestión de las subvenciones públicas; no obstante, en este ámbito se presentan unas singularidades que veremos en los siguientes epígrafes.

3. SUJETOS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE EN LA GESTIÓN DE LAS SUBVENCIONES

Sujetos de responsabilidad contable son en principio las autoridades y demás personal al servicio de las entidades del sector público estatal (art. 176 LGP) que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (art. 49 LOTCu). Las expresadas entidades ostentarán la legitimación activa, en la relación jurídica procesal que, en su caso, se establezca para la exigencia de las correspondientes responsabilidades, en tanto que serán «la Administración o Entidad pública perjudicada» (art. 55 LFTCU).

Ahora bien, en el caso de las subvenciones públicas, en responsabilidad contable pueden incurrir no solo los gestores públicos sino también los perceptores pese a no tener la condición de autoridad, funcionario o personal del sector público y pese a que los fondos que gestionan son privados una vez recibidos. Como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de febrero de 2002, el traspaso de los fondos públicos al patrimonio del beneficiario los convierte efectivamente en caudales de carácter privado (RJ 2002/2548 FJ 6.º). Se trata de una excepción establecida en la Ley motivada sin duda por el origen de los fondos que es público así como los fines a que se han de aplicar.

Por el contrario, quedarán excluidos del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, cualesquiera que fueran los daños causados, los terceros ajenos a la Administración, e incluso aquellos funcionarios o personal que no tengan encomendado el manejo de los fondos, y quienes no tengan la condición de perceptor de la subvención a menos que participen con este en la infracción.

Pues bien, estos tres sujetos (entidad pública perjudicada, gestor público y beneficiario) presentan una serie de peculiaridades en materia de subvenciones.

En cuanto a legitimación activa la peculiaridad radica en que, pese a que se consideran fondos públicos a efectos de responsabilidad contable los de todas las entidades del sector público, no todas estas entidades conceden subvenciones. Es el caso de las empresas y, según en qué circunstancias, las entidades públicas que se rigen por el derecho privado *(cfr.* cap. 1, apartado 4). Por tanto, no cabe apreciar que estas entidades sufran perjuicios por razón de una actividad, la subvencional, que no desarrollan. Quedarán, por tanto, excluidas *a limine* como legitimadas activas.

En cuanto a los beneficiarios, su inclusión en el círculo de responsables pudo resultar dudosa en el pasado, al no ser personal de la Administración ni manejar fondos públicos. La LGP en su artículo 176 sólo mencionaba, como obligados a indemnizar los perjuicios, a las autoridades y demás personal al servicio de entidades del sector público, pero no a los perceptores de subvenciones. Pese a ello una abundante jurisprudencia contable los venía considerando sujetos de responsabilidad. El Tribunal de Cuentas a través de numerosas sentencias les exigió el reintegro de subvenciones percibidas. Dicha doctrina tenía por fundamento las previsiones del reproducido art. 49.1 LOTCu que incluye en el ámbito de la jurisdicción contable las pretensiones de responsabilidad contra *«las personas o entidades perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector público» y* ha sido confirmada por la Ley General de Subvenciones, bien que de forma indirecta, al establecer en su disposición adicional 1.ª que *«el régimen de responsabilidad contable en materia de subvenciones se regulará de acuerdo con la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas».*

Finalmente, los gestores públicos de las subvenciones podrán incurrir en responsabilidad bien como consecuencia de actos propios, sin participación culposa del beneficiario, o como responsables directos y solidarios con el perceptor. Consecuentemente, en el plano procesal a los perceptores de subvenciones corresponde la legitimación pasiva, pero también pueden ser legitimados pasivos los funcionarios públicos que hubieran intervenido en la concesión y pago o, en general, en la gestión por incumplimiento de las obligaciones que les incumben (1). De acuerdo con el artículo 55.2 LFTCu, *«se considerarán legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso».*

Finalmente hemos de señalar que, como hemos visto en un capítulo anterior *(cfr.),* puede ser beneficiaria de la subvención concedida por una Administración Pública otra Administración, en cuyo caso se plantea si la segunda puede incurrir

(1) Cubillo Rodríguez, C., escribe que, como regla general, «puede haber casos en los que todas las responsabilidades (directas y subsidiarias) sean exigibles a personas incardinadas en el ámbito de la percepción, pero puede haber otros en los que la acción pueda dirigirse simultáneamente contra los gestores públicos de la Administración concedente y contra los beneficiarios, y aun dentro de este último caso caben diversas variantes según la pretensión procesal persiga la responsabilidad directa y subsidiaria del gestor concedente y del perceptor o, por el contrario, la directa de uno de ellos y la subsidiaria del otro». «El control externo de las subvenciones y ayudas públicas. Fiscalización y enjuiciamiento por parte del Tribunal de Cuentas y otros órganos de control externo», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, p. 622.

en responsabilidad contable en la gestión de los fondos recibidos. La doctrina de la de Justicia del Tribunal de Cuentas, reacia en un principio a esta posibilidad (Sentencias 13/1992, de 22 de junio), ha evolucionado admitiéndola en la actualidad. En realidad, es la postura más coherente con la LGS que admite tanto que se le pueda exigir el reintegro como imponer una sanción a la incumplidora.

4. LAS INFRACCIONES CONTABLES

De las responsabilidades contables se ocupa, aunque no emplea la expresión responsabilidad contable sino la de responsabilidad patrimonial, la LGP, que dedica a la materia su título VII. En el artículo 177 de esta Ley se contiene una tipificación de las infracciones que puede considerarse complementaria de la legislación del Tribunal de Cuentas, la cual se centra más en la configuración de la responsabilidad que en su causa, que es la infracción. Pues bien, según dicho artículo constituyen infracciones, que dan lugar a la obligación de indemnizar daños y perjuicios a la Hacienda Pública, las siguientes:

a) *Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos.*

b) *Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.*

c) *Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.*

d) *Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta ley.*

e) *No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de esta ley y la Ley General de Subvenciones.*

f) *Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley, cuando concurran los supuestos establecidos en el artículo 176 de esta ley.*

A la expresada relación hay que añadir el supuesto contemplado en el artículo 15.4 de dicha Ley, a tenor del cual *«la declaración y exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, haya lugar por la prescripción de créditos de la Hacienda pública se ajustará a lo prevenido en la normativa reguladora de la responsabilidad contable»*.

Ahora bien, como se deduce del artículo 49 LFTCu y del propio artículo 177 LGP (párrafo *f)*, la enumeración de hechos que pueden generar responsabilidad

patrimonial no es cerrada, de manera que podrá generarse por cualquier otro acto o resolución dictado con infracción de las normas presupuestarias o contables en el bien entendido de que no basta con la infracción (antijuridicidad formal) sino que es necesario que ésta vaya acompañada de un perjuicio o daño a la Hacienda Pública (antijuridicidad material). Esta circunstancia permite reconducir a unidad el disperso sistema de tipificación.

En las infracciones relacionadas las hay que sólo se pueden cometer por gestores públicos, mientras que otras sólo pueden cometerse por beneficiarios, sin que sean descartables tampoco supuestos de coautoría. El gestor público podrá incurrir en responsabilidad por su intervención en el procedimiento de concesión y pago; por el contrario, en principio, no le alcanzará responsabilidad como consecuencia de la falta de justificación de las subvenciones en la medida en que esta obligación no la impone la Ley al funcionario sino al perceptor. En este segundo caso la responsabilidad sólo alcanzará al que hubiera incurrido en omisión culpable, es decir, al gestor competente para dictar la declaración de reintegro, que no la hubiere dictado, o a los órganos responsables de recaudación, que no lo exigieran. La dificultad radica en estos supuestos en determinar el momento en que se ha de entender producido el perjuicio. A tenor de lo prevenido en el artículo 15.4 LGP parece que el momento en que la conducta omisiva genera responsabilidad contable ha de situarse en el de la prescripción del derecho.

La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas ha reconducido a dos tipos las responsabilidades contables e indirectamente las infracciones: el alcance y las infracciones distintas del alcance. Según el artículo 72 de la misma, que en este aspecto ha recogido la doctrina anterior de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas:

«1. *A efectos de esta Ley se entenderá por alcance el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas.*

2. *A los mismos efectos, se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo».*

No se ofrece una definición o concepto de infracción distinta del alcance, que habrá que caracterizar negativamente: toda aquella en la que no se den los elementos calificadores del alcance.

Aun cuando únicamente la infracción del apartado *e)* del artículo 177 LGP hace referencia expresa a las subvenciones, al configurar como tal la falta de justificación de la inversión dada a los fondos, no es ésta, sin embargo, la única conducta que puede dar lugar a un supuesto de responsabilidad. Incurrir en alcance

o malversación [letra *a)];* otorgar subvenciones o ayudas sin crédito [letra *c)];* dar lugar a pagos reintegrables al liquidar obligaciones [letra *d)];* etc. constituyen otras tantas conductas infractoras en las que se puede incurrir en la gestión del gasto subvencional como en cualquier otra modalidad de gasto. No obstante, como supuesto específico en materia de subvenciones, presenta singular interés la problemática derivada de la falta de justificación, aunque no es la única infracción, ni acaso la más importante. Para Cubillo Rodríguez, C. «el que recibe una subvención, tanto si es persona física como si es persona jurídica, puede incurrir en responsabilidad contable cuando provoca un daño en el erario público mediante la infracción del régimen jurídico aplicable a la ayuda que ha recibido, lo que nos traslada esencialmente a tres supuestos:

– Percibir la subvención incumpliendo las condiciones legales exigibles para obtenerla u ocultando las que hubieran impedido la percepción.
– Falta de justificación total o parcial de la subvención
– Inversión total o parcial de los fondos para fines distintos de aquellos para los que la subvención se otorgó» (2).

El citado artículo de la LGP, al mencionar el alcance exclusivamente en la letra *a)*, y relacionar en las letras *b)* a la *f)* otras infracciones no calificadas expresamente como tales, ha dado lugar a que estas últimas y, por tanto, la falta de justificación se considerasen como no constitutivas de alcance. Contra dicha interpretación el Tribunal de Cuentas mantiene que las infracciones presupuestarias contempladas en las letras *b)* a la *f)* darán lugar a un alcance en los fondos públicos y, en su caso, a responsabilidad contable, si en ellas se apreciasen sus requisitos caracterizadores.

De lo expuesto se deduce que en la gestión de las subvenciones puede incurrirse tanto en una como en otra clase de infracciones, debiendo apreciarse caso por caso si las mismas pertenecen a una u otra categoría en función de que concurran todos y cada uno de los elementos definidores del alcance, en cuyo caso se estará en presencia de una infracción de esta naturaleza; por el contrario, si no concurre alguno de ellos y, no obstante, se apreciara un perjuicio a los caudales públicos, deducido de las cuentas, la infracción será distinta del alcance, ya que esta categoría tiene carácter residual, englobando todos los supuestos de infracción contable no tipificados como alcance o malversación.

(2) Véase Cubillo Rodríguez, C.: «El control externo de las subvenciones y ayudas públicas. Fiscalización y enjuiciamiento por parte del Tribunal de Cuentas y otros órganos de control externo», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, p. 621.

Sentado que las infracciones en materia de justificación de subvenciones pueden ser constitutivas de alcance o no serlo, la cuestión se traslada a determinar en qué supuestos se ha de considerar que concurren los elementos definidores de uno u otro tipo de responsabilidad contable. Pues bien, del artículo 72.1 LFTCu, anteriormente reproducido, se desprende que es presupuesto necesario para que haya alcance que las cuentas presenten saldo deudor. Contablemente el saldo será de esta naturaleza cuando el importe de los fondos públicos percibidos por el beneficiario de la subvención (cargo de la cuenta) sea superior, según las justificaciones aportadas, al importe de los pagos realizados más los remanentes reintegrados al Tesoro, en su caso (data).

En la justificación de las subvenciones existen dos aspectos diferenciados según que se trate de acreditar el gasto realizado en el desarrollo de la actividad subvencionada o que tenga por objeto demostrar el cumplimiento de las cargas y condiciones impuestas o los resultados obtenidos. Los justificantes que han de aportarse habrán de estar, por tanto, en función de dichos objetivos *(cfr*. cap. VI, apartado 3.1.4). Pues bien, sólo la ausencia de los justificantes de la aplicación de los fondos, es decir, del gasto realizado, puede dar lugar a un saldo deudor en cuentas. Cuando lo que se omite es exclusivamente la justificación acreditativa de los resultados o de la carga impuesta, y no del gasto, v. gr., crear un determinado número de puestos de trabajo, contablemente no cabe hablar de saldo deudor y, por tanto, la infracción contable en que se hubiere incurrido será distinta del alcance.

Supuesto distinto sería el de que se hubiera originado una malversación contable. Aunque aritméticamente no exista saldo deudor, al no producirse ausencia material de numerario o falta de soportes documentales, si de los justificantes aportados se dedujera que los fondos recibidos se han aplicado a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo, el reproche contable sería reconducible al supuesto de malversación de caudales o efectos públicos, con las mismas consecuencias procesales que en el alcance. Es importante subrayar en este sentido, como ha señalado J. A. Pajares (3), que la malversación contable excluye del concepto dar a los fondos públicos un destino público diferente. Para la existencia de malversación contable será preciso que la aplicación de los caudales o efectos lo sea a usos propios o ajenos pero siempre que éstos sean de carácter privado. Por tanto, no se puede entender, como acertadamente señala J. A. Pajares, que sea perseguible a través de los trámites de un procedimiento de reintegro por alcance aquella conducta consistente en dar a los caudales o efectos públicos un destino de naturaleza pública diferente al que tenían asignado por

(3) Véase J. A. Pajares: «Los supuestos de alcance (o malversación) detectados en el examen y comprobación de las cuentas o en cualquier otro procedimiento fiscalizador», colaboración incluida en la obra *Seminarios 1994-1995,* Tribunal de Cuentas, 1996.

la normativa presupuestaria correspondiente, lo que no ha de entenderse en el sentido de que dicha acción no pueda ser generadora de responsabilidad contable distinta.

Como conclusión de cuanto antecede puede sentarse que se estará ante un supuesto alcance o malversación cuando exista carencia total o parcial de justificantes de la aplicación dada a los fondos. Por el contrario, podrá constituir responsabilidad distinta del alcance la ausencia de la documentación acreditativa de los resultados obtenidos o de las cargas impuestas, así como las irregularidades en la aplicación de los fondos puestas de manifiesto en la documentación justificativa del gasto, a menos que a partir de ésta se demuestre su desvío a fines particulares del perceptor o de un tercero, en cuyo caso el supuesto (malversación) sería equiparable al alcance. No obstante, es importante subrayar que el alcance no implica necesariamente que el infractor se haya apropiado de los fondos manejados por el mismo. Basta con que no pueda acreditar con una mínima e imprescindible actividad probatoria el destino dado a los fondos.

5. EXTENSIÓN DE LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS A LAS AYUDAS Y SUBVENCIONES COMUNITARIAS

El instituto de la responsabilidad contable, como categoría diferenciada de la responsabilidad patrimonial, es desconocido en el Derecho comunitario. Valorar si su exigencia, tratándose de la gestión de ayudas comunitarias, es competencia del Tribunal de Cuentas o debe canalizarse a través de procedimientos administrativos ha de hacerse con los mismos criterios que se aplican en las subvenciones nacionales por dos importantes razones con fundamento en los mismos Tratados: de una parte, por exigencias del artículo 325 TFUE en el que se consagra el principio de igualdad de trato a los intereses financieros comunitarios respecto de los nacionales y, de otra, por el papel que al juez nacional corresponde en la aplicación del Derecho comunitario (no olvidemos que el Tribunal de Cuentas ejerce potestad jurisdiccional en materia de responsabilidad contable). En el sistema comunitario europeo los tribunales de los Estados son al propio tiempo tribunales ordinarios comunitarios del derecho común correspondiéndoles, cualquiera que sea su rango, aplicar el Derecho comunitario con la misma obligatoriedad que si se tratara de derechos nacionales. A partir de estas premisas, la respuesta es claramente afirmativa respecto de la extensión de las competencias del Tribunal de Cuentas a los mismos supuestos a que alcanzan dichas competencias tratándose de subvenciones nacionales.

De otra parte, hay que partir del hecho de que todos los fondos de origen comunitario, tanto los destinados a subvenciones como los que se gestionan direc-

tamente por las Administraciones Públicas españolas, se integran en el Tesoro público y adquieren, por tanto, la condición de fondos públicos, presupuestarios (caso de las actuaciones cofinanciadas a que se refiere el art. 83 LGP) o extrapresupuestarios (caso de los que se canalizan mediante operaciones de tesorería extrapresupuestarias a que se refiere el art. 82 LGP). Unos y otros se integran en el Tesoro Público, sin diferencias con los recursos de origen estatal, pudiendo incurrirse al gestionarlos en las infracciones que, en relación con la administración de recursos y ordenación y realización de pagos se tipifican en la LGP. El que por razón de su origen estén afectados a determinados fines o acciones no obsta nada a lo expuesto.

Para terminar, recordemos que el deber de reintegro de las subvenciones financiadas con fondos comunitarios en los supuestos de irregularidad viene impuesto tanto por la normativa comunitaria como por el derecho interno, pero la ejecución se encomienda a los Estados con arreglo a sus procedimientos. En la LGS (art. 41.3) y en la LGP (art. 84) la atención está puesta en los procedimientos administrativos, pero al igual que en el caso de reintegro de subvenciones nacionales, la competencia del Tribunal de Cuentas para exigencia de responsabilidades contables queda salvada en la LGS por idénticas razones. Por parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia 1997/55, asunto C -24/95, se declara que el reintegro de una ayuda deberá hacerse de acuerdo con las disposiciones del derecho nacional pertinentes, si bien éstas no pueden llegar a hacer imposible la devolución.

En estos casos, como ha señalado D. Navarro Corbacho (4), el registro de los fondos en el presupuesto nacional o autonómico implicará que el gestor y concedente pueda interponer la pretensión de reintegro o de responsabilidad contable. De todas maneras, hay que resaltar que, de acuerdo con los artículos 335 y 336 TFUE la Unión tiene personalidad jurídica y tiene la más amplia capacidad que las legislaciones nacionales reconocen a las personas jurídicas, pudiendo comparecer en juicio y ser representadas por la Comisión.

Señalemos finalmente que en los supuestos en que en la normativa comunitaria se contempla que, junto con el reintegro, se exijan cantidades adicionales, estas no serán exigibles por el Tribunal de Cuentas que solo puede condenar por la suma que tenga carácter de reparación, y no por la que tenga naturaleza de sanción, por lo que el exceso tendrá que ser reclamado por la Administración. Como señala la Sentencia 9/2006 de la Sala de justicia del Tribunal de Cuentas «salvo demostración de que el incumplimiento parcial deviene en incumplimiento total por resultar inservible la transformación, en ningún caso la acción de reintegro en la vía jurisdiccional contable puede exceder del importe concreto en que se

(4) Véase D. Navarro Corbacho: Colaboración en la obra colectiva *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento,* Consejo General del Poder Judicial, 2006, p. 194.

hayan cifrados los daños y perjuicios ocasionados a los fondos públicos, sin perjuicio de que si la norma de concesión prevé un reintegro superior que, en todo caso, debe ser proporcional, la diferencia debe de ser conceptuada como penalidad y su posible reintegro debe acomodarse al procedimiento administrativo correspondiente de reintegro de subvenciones, que se hallara en vigor» (FJ 6.º).

6. PROCEDIMIENTOS CONTABLES PARA LA EXIGENCIA

La distinción entre alcance y responsabilidad distinta del alcance es determinante tanto del procedimiento a seguir para su exigencia en vía jurisdiccional como de la posibilidad de que la reparación se pueda exigir en vía administrativa.

La exigencia de las responsabilidades contables en vía jurisdiccional corresponde en exclusiva al Tribunal de Cuentas o al Tribunal Supremo en caso de recurso. Ahora bien, los hechos constitutivos de responsabilidad pueden detectarse por la Administración o por el propio Tribunal en el transcurso de una fiscalización y esto puede dar lugar a la apertura de dos caminos distintos hasta que el Tribunal en ejercicio de su función jurisdiccional conozca de los hechos.

En el primer caso, las actuaciones a desarrollar por la Administración dependen de que los hechos sean constitutivos de alcance o de responsabilidad distinta del alcance. En los supuestos de alcance la exigencia de responsabilidad se hará directamente por el Tribunal a través del procedimiento de reintegro por alcance (arts. 72 a 74 LFTCu) correspondiendo a la Administración adoptar las medidas cautelares que sean precisas. Si tras las mismas se confirmaran los indicios de alcance deberá dar «inmediato conocimiento al Tribunal de Cuentas». Las diligencias también podrán concluir en cierre si desaparecieran dichos indicios o se hiciera el reintegro del alcance por el interesado. Por el contrario, si la responsabilidad fuera distinta del alcance, ésta puede ser exigida mediante expediente administrativo, siguiendo lo previsto en el art. 176 LGP, o las normas sobre la materia que resulten de respectiva aplicación al resto de las Administraciones Públicas, así como las previsiones contenidas en la legislación del Tribunal de Cuentas. En el ámbito de la Administración del Estado se aplicará, en su caso, el procedimiento regulado en el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, sin perjuicio de que se dé conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas que puede avocar o no su conocimiento (art. 41.1 LOTCu).

Resulta discutible si la Administración autonómica o local debe aplicar en la tramitación este Real Decreto o el Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre (ROF), que en su artículo 225 regula los expedientes para declarar la responsabilidad civil del personal de las Entidades locales. Aun cuando entre las tres normas reglamentarias no existen diferencias sustanciales parece que lo procedente

es la aplicación del primero. De hecho, es el que se viene aplicando en la práctica por las Entidades locales sin contradicción por parte del Tribunal de Cuentas y el que mejor se adapta al caso. Su singularidad más destacable, que deriva de la LOTCu (art. 41.2), es que contra las resoluciones que pongan fin al expediente imponiendo a los responsables la obligación de indemnizar a la Administración cabe recurso, no ante la jurisdicción contenciosa, sino ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. El procedimiento a seguir en vía jurisdiccional para la exigencia de responsabilidad distinta del alcance es el juicio de cuentas (arts. 68 a 74 LFTCu).

Ahora bien, los hechos supuestamente constitutivos de responsabilidad contable también se pueden poner de manifiesto en el desarrollo de un procedimiento fiscalizador desarrollado por el propio Tribunal. Esta circunstancia dará lugar a la apertura de «actuaciones previas» a través de las cuales se efectúa el enlace entre la función fiscalizadora y la función de enjuiciamiento contable. Dichas actuaciones van encaminadas a profundizar en el conocimiento de los expresados hechos, con objeto de suministrar el soporte necesario a la vía jurisdiccional.

Cuando los hechos puestos de manifiesto en una fiscalización no fueran constitutivos de alcance, las actuaciones previas, denominadas pieza separada, se abren por el Departamento que hubiera tramitado la fiscalización, y podrán desembocar en un juicio de cuentas para exigencia de la correspondiente responsabilidad. Por el contrario, en caso de alcance, tanto si los hechos se hubieran puesto de manifiesto en un procedimiento fiscalizador como si se hubieran detectado por la Administración, se inician unas actuaciones instructoras, dentro de la Sección de Enjuiciamiento, que podrán desembocar en un juicio de reintegro por alcance.

Por último, consideramos necesario llamar la atención sobre el hecho de que la más reciente jurisprudencia contable tiende a ampliar el concepto de alcance o malversación en detrimento del concepto de responsabilidad distinta del alcance. Este criterio tiene como efecto que en la generalidad de los casos la tramitación la asumirá directamente el Tribunal.

7. CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS O CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVOS Y PROCEDIMIENTOS CONTABLES PARA EXIGENCIA DEL REINTEGRO DE LAS SUBVENCIONES

7.1 **Planteamiento de la cuestión**

Los hechos que dan lugar al reintegro de subvenciones en vía administrativa, tanto los que derivan de la invalidez del acuerdo de concesión (art. 36 LGS)

como los que traen su causa en incumplimientos del beneficiario o entidad colaboradora (art. 37 LGS), pueden ser constitutivos al propio tiempo de infracción contable. Basta para corroborarlo con comparar los supuestos de reintegro contemplados en los expresados preceptos de la LGS con las infracciones tipificadas en el artículo 177 LGP. Actuaciones tales como otorgar subvenciones a quien, de conformidad con las normas que las regulan, no reúne las condiciones para su percepción, concederlas sin crédito, etc., pueden dar lugar a que la subvención derive de un acto nulo o anulable y al propio tiempo constitutivo de responsabilidad contable. Podrán asimismo incumplirse por el beneficiario deberes tales como la falta de justificación que en el artículo 37 LGS se considera supuesto de reintegro exigible en vía administrativa y que en el artículo 177 citado se tipifica como infracción. El carácter resarcitorio de la responsabilidad contable desembocará normalmente, cuando de subvenciones se trata, en un reintegro de los fondos. En uno y en otro caso el reintegro carece de carácter sancionador y su finalidad es exclusivamente la de restablecer la lesión patrimonial sufrida en los caudales públicos, sin perjuicio de que también el sujeto productor del perjuicio pueda incurrir en infracción penal o administrativa. Resulta de ello que así como la exigencia de responsabilidad contable es compatible con la actuación penal y el procedimiento administrativo sancionador, no lo será con el mencionado procedimiento administrativo de reintegro, al menos en su fase de ejecución, en la medida en que un doble reintegro se traduciría en enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública.

Se presentará, por tanto, un problema de conexión aplicativa entre las normas reguladoras del procedimiento administrativo de reintegro y las que regulan los jurisdiccionales contables y el expediente administrativo para exigencia de dichas responsabilidades, de solución complicada, ya que las normas administrativas, singularmente la LGS y el Reglamento de Subvenciones, en este aspecto ignoran totalmente las exigencias de las leyes contables: la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, e incluso el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable, y, a su vez, éstas desconocen la legalidad administrativa. Esta situación de recíproco desconocimiento obliga a dilucidar si es posible su aplicación simultánea o si existe algún tipo de preferencia para su aplicación. Para ello resulta obligado partir de una delimitación de sus respectivos ámbitos subjetivos de aplicación.

No pocos beneficiarios se han visto con que dos órganos pretendían la devolución de unos mismos fondos. En el diseño que se deducía de los proyectos de LGS y de LGP, el reintegro de autoridades y personal de la Administración por infracciones contables sería exigible con arreglo a la legislación contable y el reintegro de los perceptores a través del procedimiento administrativo. Por tanto, no cabía una doble vía para exigir el reintegro a estos últimos. La solución final,

tras las enmiendas introducidas durante la tramitación parlamentaria de estas dos leyes, lejos de resolver el problema lo ha consolidado. El segundo párrafo de la disposición adicional 1.ª LGS, introducido mediante la enmienda número 144 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado, declara subsistente el régimen de responsabilidad contable en materia de subvenciones y la enmienda paralela introducida en el proyecto de LGP (art. 177.1), recuperó, como supuesto de responsabilidad contable, ya contemplado en el derogado TRLGP, la falta de justificación de subvenciones, obligando a interpretar restrictivamente el alcance de la previsión del artículo 38.4 LGS. En efecto, este precepto establece que *«los procedimientos para la exigencia del reintegro de las subvenciones tendrán siempre carácter administrativo»*, con lo que los dejaba fuera del ámbito competencial del Tribunal de Cuentas.

Por tanto, teniendo en cuenta lo anterior y que, como sabemos, el régimen de responsabilidad contable establecido en la legislación del Tribunal de Cuentas y en las leyes presupuestarias implica la posibilidad de exigir el reintegro de subvenciones no sólo de los perceptores, que son los únicos obligados que se contempla en la LGS, sino también de los gestores públicos cuando en la gestión del gasto subvencional cometan infracciones del ordenamiento presupuestario que causen daños y perjuicios a la Hacienda Pública o a la respectiva entidad concedente, podrán darse las siguientes situaciones:

– Reintegros exigibles exclusivamente mediante el correspondiente procedimiento administrativo, con exclusión de los contables, si por parte de autoridades, funcionarios y perceptores no se hubiera incurrido en infracción contable, bien porque los hechos no sean constitutivos de infracción, bien por falta del elemento intencional, dolo o culpa grave, que necesariamente ha de concurrir en la responsabilidad contable (arts. 49 LFTCu y 41 LGS).

– Concurrencia de procedimientos respecto de un mismo sujeto si el Tribunal de Cuentas, apreciando infracción contable en el perceptor, se dirige contra el mismo y la Administración, considerando que se da un supuesto determinante de la exigencia del reintegro en vía administrativa, también. Esta concurrencia llevaría, de no inhibirse el Tribunal o la Administración, a reclamar por dos vías una misma cantidad al perceptor.

– Concurrencia de procedimientos, pero respecto de distinto sujeto, si el Tribunal se dirige exclusivamente contra los gestores públicos, responsables de infracción contable, y la Administración contra los perceptores, por haber incurrido en alguna causa de reintegro del artículo 37 LGS. Entre ambas actuaciones, al no haber identidad de sujetos, no se presentará incompatibilidad procesal, como no se presenta en la ley civil cuando se reclama una misma obligación contra un deudor directo y el responsable solidario (art. 1.144 CC), sin perjuicio de que, efectuado el reintegro por alguno de los obligados, se

hayan de sobreseer las actuaciones en el otro procedimiento, y sin descartar las posibles acciones de regreso entre los interesados. Precisamente una de las causas de sobreseimiento que contempla el artículo 79 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas es que hubiese sido ingresado el importe de que se trate o indemnizados los daños y perjuicios ocasionados a los caudales y efectos públicos.

– Reintegros exigibles exclusivamente por la vía de la responsabilidad contable, que será la única aplicable cuando los responsables sean los gestores públicos, sin que concurra infracción contable ni causa de reintegro en el beneficiario.

7.2 **La duplicidad de procedimientos ¿tiene solución?**

De los problemas que origina la duplicidad de procedimientos respecto de los beneficiarios se han ocupado diversos autores que se mueven en la órbita del Tribunal de Cuentas (5) y existe también un dictamen al respecto de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado de 10 de febrero de 1997, si bien la doctrina que han sentado es anterior a la LGS y a la más reciente jurisprudencia del TS que hemos de considerar. En general, lo que propugnan estos autores es que allí donde se tipifican por el ordenamiento jurídico infracciones contables generadoras de reintegro, la competencia para su exigencia es del Tribunal de Cuentas, por cuanto su jurisdicción está legalmente configurada como plena y exclusiva. En consecuencia, si la Ley permite a la Administración, en determinados supuestos, la exigencia de ese mismo reintegro en vía administrativa, el expediente será avocable por el Tribunal de Cuentas y la correspondiente resolución será recurrible ante el mismo, en lugar de serlo ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Éste, como decimos, es el sustrato común a las posturas estudiadas, sin perjuicio de la fundamentación y matices propios de cada tesis.

No obstante, basta una ojeada a la regulación del procedimiento administrativo de reintegro por la LGS para comprobar que allí no se hace otra cosa que extraer las consecuencias sobre el acto administrativo de concesión del incumplimiento de los requisitos y condiciones del mismo. Si el acto adolecía de vicios, se declarará su nulidad, con la consecuencia de la devolución de lo percibido; pero, aun siendo válido, el incumplimiento de las asumidas obligaciones por el beneficiario dará lugar a su revocación, habida cuenta del carácter condicional del mismo, con la consecuencia de privarle de eficacia; de tal manera que si el incumpli-

(5) Véanse J. Medina Guijarro: «Competencias y procedimientos para el reintegro de subvenciones y ayudas públicas», *Revista Española de Control Externo,* núm. 1/1999 y C. Cubillo y M. F. Sola: «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas y el reintegro de subvenciones públicas», colaboración en *Crónica 1998-1999,* Tribunal de Cuentas.

miento se constata antes de la entrega de los fondos concedidos, cesará la obligación de entregarlos (art. 34.3 LGS), y si se constata con posterioridad deberán devolverse a la Administración. El reintegro es la consecuencia principal de la revocación, si los fondos se entregaron con anterioridad, pero no es la única. Por todo ello, cuando la LGS nos dice que *«los procedimientos para la exigencia del reintegro de las subvenciones, tendrán siempre carácter administrativo»* (art. 38.4), o cuando atribuye en su artículo 41 al órgano concedente las competencias para el reintegro, o cuando dispone en su artículo 42 que el procedimiento se regirá por las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos, se está situando en un ámbito que es propio del Derecho administrativo: el de los requisitos y condiciones accesorias de los actos administrativos, con la consiguiente repercusión sobre la posibilidad de anulación o revocación por la Administración y sobre la permanencia o pérdida de su eficacia. Un campo totalmente ajeno a la jurisdicción contable, que no conoce, salvo con carácter prejudicial e incidental, sobre cuestiones de validez o revocación de actos administrativos ni sobre el ejercicio de las competencias administrativas, pues, como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 7 de noviembre de 2003, «lo que corresponde al Tribunal de Cuentas es la exigencia de la responsabilidad contable a través de los procedimientos de reintegro por alcance y de juicio de cuentas que no se articulan como procesos impugnatorios de una decisión administrativa previa, sino que se ejerce directamente sobre las cuentas, alcances y cancelaciones de fianzas (art. 15 LOTCu). En modo alguno ejerce una jurisdicción revisora de la conformidad a Derecho de disposiciones y actos de las Administraciones Públicas que corresponde a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa (arts. 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 1.1 LJ), como es el supuesto de que se trata».

La separación del ámbito administrativo y del contable queda patente en el artículo 47.2 LOTCu: «Las Administraciones públicas podrán ejercer toda clase de pretensiones ante el Tribunal de Cuentas, sin necesidad de declarar previamente lesivos los actos que impugnen».

El planteamiento que acabamos de hacer viene refrendado no sólo por la propia exégesis de los textos legales sino por una jurisprudencia reiterada y constante del Tribunal Supremo. Baste, como muestra, hacer referencia, entre otras muchas, a las siguientes sentencias:

La STS de 16 de septiembre de 2002 (RJ 2002/977), con motivo de un supuesto de reintegro, hace referencia a la competencia de la Administración concedente para proceder a la revocación en los siguientes términos: «La subvención quedó subordinada a la constatación de la observancia por el beneficiario de determinadas condiciones, reservándose la Administración concedente la competencia para proceder a tal revocación en caso de incumplimiento de lo comprometido

por quien recibió los fondos públicos o en el supuesto de que la inversión realizada no se adecuara a la esencia y finalidad de lo que se subvencionaba».

Y en la STS de 20 de mayo de 2003 (RJ 2003/5295) se reitera: «No puede, por tanto, ignorarse el carácter modal y condicional, en los términos como ha sido contemplado por la jurisprudencia de esta Sala, al examinar la eficacia del otorgamiento de las subvenciones: su carácter finalista determina el régimen jurídico de la actuación del beneficiario y la posición de la Administración concedente».

Y en sentencia de 9 de junio de 1988 (RJ 5324), ante una resolución administrativa revocatoria de una subvención por incumplimiento del beneficiario de las condiciones impuestas, afirma tajantemente: «la disconformidad de la aportación documental con la causa habilitante de la subvención permitía o, mejor dicho, obligaba a la Administración a dejar sin efecto la misma, lo que, más que una revocación del primer acuerdo, constituye la constatación o declaración de que por fallo de su presupuesto causal, se ha dejado sin efecto».

Por lo expuesto, no creemos que, a partir del ámbito propio de la jurisdicción contable, quepa objetar nada a la Administración cuando tramita los procedimientos de reintegro de subvenciones por cualquiera de las causas del artículo 37 LGS, ni a la jurisdicción contenciosa cuando revisa las resoluciones administrativas. La Administración no se sale de su ámbito competencial cuando revoca o deja sin efecto sus propios actos.

Pero queda la otra perspectiva: la de la reparación del daño causado a los caudales o efectos públicos. Corresponde a la jurisdicción contable conocer de las pretensiones de responsabilidad por tales daños, en los términos y condiciones estudiados más atrás. Muy señaladamente se tipifica como infracción contable por el artículo 177 LGP no justificar la aplicación de los fondos a que se refiere la Ley General de Subvenciones. Cuando el beneficiario de una subvención no justifica o, en general, cuando incumple las obligaciones de destino de los fondos que recibe, estará causando un daño a dichos caudales, cuya reparación competerá exigir en último extremo al Tribunal de Cuentas, con independencia de los avatares del acto administrativo de concesión. Y para ello su jurisdicción se configura por la Ley como necesaria, exclusiva y plena. También esta línea de actuación del Tribunal de Cuentas goza de un amplio respaldo en numerosas sentencias de la Sala de Justicia del mismo, sin que falte el refrendo del Tribunal Supremo. Así, la sentencia de 22 de noviembre de 1996 (RJ 1996/8470), dictada en recurso de casación contra sentencia dictada por el Tribunal de Cuentas, se expresa en los siguientes términos:

«… Las normas que en la fecha de esta sentencia integran la Sección Cuarta («ayudas y subvenciones públicas») del capítulo 1.º («Presupuestos Generales del Estado») del título II («de los presupuestos») de la LGP (arts. 81 y siguientes), no vigentes en la fecha de los hechos enjuiciados, no hacen más que aclarar

lo que con anterioridad era una realidad normativa indiscutible y que se puede resumir así: las infracciones cometidas con motivo de la percepción de subvenciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado generan responsabilidad contable determinante de la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios que se hayan causado; esta responsabilidad es imputable a los perceptores de tales subvenciones, tanto si se trata de personas físicas como de Entidades Públicas o privadas, pues la responsabilidad deriva no de la forma de personificación –incidentalmente anticipamos ahora que las federaciones deportivas son asociaciones privadas a las que la Administración encomienda el ejercicio de determinadas funciones administrativas– sino del menoscabo de los caudales públicos que son las subvenciones percibidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, menoscabo a su vez causante de una responsabilidad contable que, en cuanto responsabilidad civil, no penal ni administrativa, conlleva la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados, daños y perjuicios que aparecen exigidos en la sentencia del Tribunal de Cuentas aquí impugnada.

El examen de las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas avala las conclusiones que acabamos de alcanzar. En efecto, además de la fiscalización externa del sector público, es función del Tribunal de Cuentas el enjuiciamiento de responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (todos lo que tengan, sin discriminación entre personas físicas o jurídicas, según el art. 2 de la LOTC). A dicho Tribunal corresponde [arts. 4.2 de la LOTC y 31.*b)* de la LFTC] la fiscalización de las subvenciones del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas (también las jurídicas), así como el enjuiciamiento contable (art. 15.1 de la LOTC) respecto de las cuentas que deban rendir quienes administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos (el carácter de cuentadantes de las entidades y personas en general, tanto físicas como jurídicas, empleadoras de subvenciones públicas está establecido, según hemos dejado dicho en el anterior fundamento de derecho, por el art. 123 de la LGP). Consecuencia lógica de lo hasta aquí expuesto es que la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados por el menoscabo de los caudales y efectos públicos, obligación sancionada en el artículo 38.1 de la LOTC, no es sólo exigible a las personas físicas, sino también a las entidades públicas y privadas que hayan producido el citado menoscabo.»

Pues bien, respecto de estas actuaciones jurisdiccionales podemos concluir, de forma análoga a la conclusión anterior, que nada podrá objetarse al Tribunal de Cuentas, cuando exige la oportuna reparación, fundando la objeción en el ámbito competencial de la Administración concedente o en las competencias revisoras de los Tribunales del orden contencioso-administrativo.

La conclusión a que aboca esta doble perspectiva es que ninguna es excluyente respecto de la otra. Por tanto, la solución al problema no puede buscarse otorgando preferencia a uno de los procedimientos sobre el otro. La solución habría que buscarla evitando que ambos procedimientos se tramiten simultáneamente sobre una misma persona, pero ni esta solución está contemplada en la Ley ni la asume la más reciente jurisprudencia, como vamos a ver.

Objetivamente, el campo de aplicación del procedimiento para exigencia de responsabilidad contable es más limitado, por cuanto quedan excluidos los supuestos en los que no exista culpa, mientras que subjetivamente es más amplio, por cuanto se extiende a los gestores públicos, amén de a los perceptores.

En cuanto al procedimiento administrativo para exigencia de responsabilidad contable (RD 700/1988, 1 de julio), su campo de aplicación queda muy reducido por cuanto a tenor de la previsión del artículo 178.2 LGP, la Administración para tramitar un procedimiento de esta naturaleza tendrá que proceder previamente contra los particulares para el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas.

7.3 **Remedios para evitar la concurrencia en un mismo beneficiario**

La cuestión que ahora tratamos de resolver no es la de la existencia de un doble procedimiento para el reintegro, a lo que hemos dado una respuesta afirmativa, sino otra distinta: si cabe su tramitación simultánea y, en su caso, qué hacer ante la exigencia de un mismo reintegro por las dos vías: la contable y la administrativa.

Consideramos que, si bien la duplicidad e independencia de procedimientos para el reintegro no puede evitarse, la identidad de hechos, de autoría e incluso de la pretensión, que, a fin de cuentas, se reconduce a la recuperación de unos mismos caudales, en su origen públicos, debería conducir a impedir la tramitación simultánea de los mismos, la cual, a nuestro entender, resulta de todo punto anómala y contraria a los principios de nuestro ordenamiento jurídico, aun cuando no se infringiera una disposición concreta. Es más, esto último podría también ocurrir si ambos procedimientos llegasen a la fase de ejecución. En este supuesto entrará en juego el artículo 164 de la Ley General Tributaria, a tenor del cual y de una reiteradísima doctrina del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, cuando el procedimiento administrativo de apremio concurre con procedimientos judiciales de ejecución se establece un orden de preferencia que recae normalmente sobre aquel que hubiera trabado el embargo con anterioridad. Pero es que, pensamos, que ni siquiera sería lícito llevar los dos procedimientos de reintegro hasta esta fase. Así está previsto en otros

sectores del ordenamiento (recuérdese el tratamiento de la litispendencia en el art. 421 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) y tal previsión no es sino una aplicación de los principios generales del Derecho, constitucionalizados incluso. El principio *non bis in idem* imperante en el ámbito del derecho sancionador impide, en primer término, la duplicidad de sanciones, penales y administrativas, y por tanto no sería aplicable pues la responsabilidad contable no da lugar a sanción, pero veda también la tramitación simultánea de dos procedimientos para su exigencia o que unos mismos hechos o autoría no se aprecien de igual forma por distintos órganos del Estado, lo cual responde a unos fundamentos constitucionales que son tan aplicables cuando se trata imponer una sanción como de exigir una doble responsabilidad (penal y civil). Como señala la STC de 11 de septiembre de 1999:

«… En efecto, hemos de reiterar que la articulación procedimental del ne bis in idem (recogido con carácter general en el art. 133 de la Ley 30/1992, y desarrollado en los arts. 5 y 7 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprobó el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora), se orienta, esencialmente, no tan sólo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan eventuales pronunciamientos de signo contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos –penal y administrativo sancionador– atribuidos a autoridades de diverso orden.»

A partir de lo expuesto, hemos defendido en el pasado (y seguimos considerando que es la solución correcta) que aquel órgano del Estado que pretenda, en ejercicio de una competencia que considera propia, exigir del beneficiario de una subvención el correspondiente reintegro, debe abstenerse de hacerlo, si otro órgano del Estado hubiere iniciado otro procedimiento para el mismo fin, y que dicho beneficiario podrá oponer la excepción de litispendencia. Ésta nos parece la vía más adecuada, si no la única, para salvar la vinculación a los «hechos probados» y a la «autoría», de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional. Pero, ya lo he dicho, la jurisprudencia no ha asumido esta solución al menos en los términos expuestos. Veamos dos sentencias recientes.

En primer lugar, la STS de 21 de julio de 2004 dictada con motivo del recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Albolote, contra la del Tribunal Superior de Andalucía, con sede en Granada, en un recurso en el que se impugnaban unos reintegros exigidos por el INEM (53.493.371 ptas.), con origen en unas subvenciones percibidas para una escuela Taller. Como consecuencia de esta misma subvención se había tramitado un procedimiento ante el Tribunal de Cuentas, en el que únicamente se habían exigido una cantidad por intereses de demora de una parte de la subvención que fue reintegrada voluntariamente por el Ayuntamiento (5.542.663 ptas.). Lógicamente al Ayuntamiento le interesaba

canalizar el asunto a la jurisdicción contable. La tesis que defiende el TS es que ambos procedimientos son compatibles «al ostentar categorías jurídicas distintas y bienes protegidos de diferente naturaleza». El propio TS resume así esta doctrina:

«a) El procedimiento de reintegro de subvenciones, cuya legalidad examina este orden jurisdiccional, sólo exige el incumplimiento por el beneficiario de la obligación de justificación del destino de la subvención. Por ello la resolución acordando la procedencia sobre la devolución de los fondos entregados se adopta por el órgano que concedió la subvención, en este caso el INEM, con la expresión motivada de las causas objetivas que la originan. Estamos, pues, ante un puro acto administrativo cuya anulación, en su caso, incumbe exclusivamente a la jurisdicción contencioso-administrativa. Incumbirá al ente subvencionado probar el adecuado destino de los fondos recibidos mientras el ente subvencionador estará gravado con la carga de probar el incumplimiento de las obligaciones legalmente establecidas.

b) mientras el proceso de responsabilidad contable tiene como requisito ineludible que el menoscabo de caudales se produzca por dolo, culpa o negligencia grave del sujeto o entidad receptora de la subvención. Por tanto, la sentencia condenatoria respecto al alcance de fondos o, en su caso, otra resolución que suponga la terminación del proceso, como el auto de sobreseimiento, se dicta por el Tribunal de Cuentas como jurisdicción responsable del enjuiciamiento contable, con el razonamiento motivado acerca de la concurrencia de aquel dolo, culpa o negligencia grave. Es decir, requiere la concurrencia de una causa absolutamente subjetiva como es la realización de una conducta con conciencia y voluntad o una omisión grave. El fin último es la eliminación del perjuicio económico causado al otorgante de la subvención transfiriendo la responsabilidad al causante sin incidencia alguna sobre el acto administrativo del que pueda traer causa fiscalizable ante este orden jurisdiccional. También las partes deberán aportar al proceso el material probatorio pertinente.»

La conclusión final a la que llega el TS es que el pronunciamiento de la jurisdicción contable produce efecto prejudicial respecto de la cantidad de 5.542.663 ptas. pero no respecto del resto del importe.

Esta doctrina puede considerarse consolidada. En la STS de 2 de noviembre de 2005 se reitera punto por punto añadiendo que «es en el ámbito de la ejecución de la sentencia donde deberán adoptarse las medidas precisas, en su caso de coordinación con la jurisdicción contable, para evitar un resultado contrario a la equidad y al derecho».

También cabe citar a Rodríguez Castaño, A. (6). quien considera que *«(l)a solución pasaría por una decisión al respecto del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, a cuyos efectos el Tribunal de Cuentas se encuentra incluido en la Jurisdicción Contencioso-administrativa . Sin embargo existe el problema de que solamente el órgano jurisdiccional, en el caso que nos ocupa el Tribunal de Cuentas, y el administrativo, en nuestro caso el correspondiente a la Administración que ha iniciado la vía administrativa de reintegro, están legitimados para interponer el conflicto (no pudiendo el interesado provocar un conflicto positivo de competencias por sí mismo) y probablemente les resulte más conveniente acelerar la tramitación del procedimiento que plantear el conflicto».*

8. JURISDICCIÓN CONTABLE Y JURISDICCIÓN PENAL

a) *Compatibilidad de ambas jurisdicciones*

No es infrecuente que unas mismas actuaciones de los gestores públicos sean constitutivas al mismo tiempo de responsabilidad penal y de responsabilidad contable, lo que constituye otra fuente de conflictos. La situación se dará siempre que se esté en presencia de un hecho delictivo que sea al mismo tiempo productor de un daño o perjuicio a la «Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad» constitutivo de responsabilidad contable. Esto puede darse a la hora de gestionar subvenciones igual que cualquier otra modalidad de gasto. En el CP se tipifican delitos cuyo sujeto activo es la autoridad o funcionario que maneja fondos públicos, como la malversación en sus dos modalidades: la sustracción de caudales públicos (art. 432) y la aplicación de los mismos a usos ajenos a la función pública (art. 433). El sujeto activo en la malversación propia es el funcionario o autoridad.

Pero situándonos ya en el más concreto campo de las subvenciones los conflictos surgen por cuanto las infracciones contables en que incurran los perceptores normalmente van a estar también tipificadas como infracción administrativa o como delito, distinción esta última que se establece atendiendo a la cuantía (10.000 euros).

---

(6) Rodríguez Castaño, A., en « El conflicto de jurisdicción entre el Tribunal de Cuentas y la Administración en orden al reintegro de subvenciones », colaboración en la obra colectiva «Cuestiones actuales de la jurisdicción en España» Real Academia de Jurisprudencia y Legislación Madrid 2010, p. 350.

En estos casos, puesto que la jurisdicción contable no es punitiva, el expediente administrativo o el penal podrán marchar de forma independiente con respecto a las actuaciones de la jurisdicción contable. De acuerdo con el artículo 18 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas: *«La jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal»*. A tal efecto, el artículo 49.3 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas marca el cauce a seguir por la jurisdicción penal en estos casos: *«cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, el Juez o Tribunal que entendiere de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos»*.

De esta forma la opción que el artículo 109 CP otorga al perjudicado para que pueda exigir la responsabilidad civil derivada del delito ante la jurisdicción civil se convierte, tratándose de la responsabilidad contable, en una exclusión inexcusable por estar atribuida a otro orden jurisdiccional. Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con el proceso para exigencia de la responsabilidad civil, que no puede iniciarse hasta la terminación del penal, el proceso contable se desarrolla, en principio, de forma independiente y sin subordinación a ningún otro. Por su parte, la LOTCu nos dice que a la jurisdicción contable no corresponderá el enjuiciamiento de los hechos constitutivos de delito o falta (art. 16) y que es compatible con la actuación de la jurisdicción penal (art. 18), aunque para evitar fallos contradictorios se establece que es prevalente el orden penal respecto de la fijación de los hechos y la autoría (art. 44 LOPJ y STC 26/7/83).

La compatibilidad de jurisdicciones y la delimitación de sus respectivos ámbitos es clara, al menos a nivel de principios, y ha sido recogida tanto por la jurisprudencia penal como, con mayor amplitud, por la contable, emanada de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. Baste citar como muestra las sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1994 (RJ 7227/1994), 19 de noviembre de 1994 (RJ 9279/1994), y de 10 de febrero de 1995 (RJ 1037/1995), y como sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, la número 8, de 24 de marzo de 1994; la número 18, de 6 de mayo de 1994, la número 19, de 30 de junio de 1994 y la número 1 de 22 de febrero de 2006 (7). A la citada sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1994 pertenece el siguiente párrafo: «Todo este cúmulo de atri-

(7) Las citadas sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas están recogidas respectivamente en la publicación Resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. Año 1994, Tribunal de Cuentas y en Resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. Año 2006. Tribunal de Cuentas.

buciones (las de enjuiciamiento contable) es perfectamente compatible con la actuación de la jurisdicción penal en la investigación y enjuiciamiento de hechos que revistan caracteres de infracción penal. El artículo 18 de la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas contempla la compatibilidad de la jurisdicción contable, respecto de unos mismos hechos, con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal, estableciendo que cuando los hechos sean constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia».

Por su parte, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas expone así, en la sentencia de 6 de mayo de 1994, una doctrina consolidada de la misma: «Asimismo en razón de la distinta naturaleza de la responsabilidad penal y de la contable es posible legalmente (arts. 18.1 y 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982 y art. 49.3 de la Ley de Funcionamiento y preceptos concordantes) el enjuiciamiento por ambas jurisdicciones (cada una de ellas dentro de su ámbito), dado que la prevalencia del orden penal lo es sólo respecto de la fijación de los hechos y autoría de los mismos (Sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de julio de 1983 y 21 de mayo de 1984, etc.), pero no en lo referente a la apreciación de los hechos (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1985, etc.) y de las consecuencias jurídicas que se puedan desprender de los mismos y tal como también sostienen las sentencias de la Sala de Apelación de este Tribunal de 25 y 26 de febrero de 1993. A tal efecto puede declararse que mientras para la jurisdicción contable el conocer de la responsabilidad civil derivada de determinados delitos es fruto de su competencia básica, para la penal ese mismo conocimiento es accesorio y distinto de aquel otro que le es propio y exclusivo, esto es, declarar o exigir la responsabilidad criminal (arts. 1 y 111 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal)». En parecidos términos reitera esta doctrina la sentencia de 22 de febrero de 2006 que se expresa así: «Para el análisis de la relevancia de la indicada prueba, conviene, con carácter previo, recordar que la actuación de la jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con la actuación de la jurisdicción penal, tal como establece el artículo 18 de la Ley Orgánica 2/82, y que, conforme a lo dispuesto en el artículo 49.3 de la Ley 7/1988, en el caso de que unos mismos hechos sean constitutivos de delito y de responsabilidad contable el juez penal deberá abstenerse de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios ocasionados en los caudales públicos. La compatibilidad de ambas jurisdicciones para conocer de unos mismos hechos da lugar a que de los mismos se puedan extraer consecuencias jurídicas diferentes por ambos ordenes jurisdiccionales; así, según ha declarado esta Sala de Justicia en numerosas resoluciones, por todas, la Sentencia 8/1999, de 6 de abril, las consecuencias jurídicas que de unos mismos hechos se deduzcan en vía jurisdiccional penal y contable no tienen necesariamente que coincidir, pues cada una de estas órdenes jurisdiccionales examina tales hechos desde la pers-

pectiva de un ámbito competencial diferente, siendo competencia exclusiva de la jurisdicción contable el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos».

No menos clara al respecto es la jurisprudencia de la jurisdicción contencioso-administrativa, según se expresa, entre otras, en la sentencia de 1 de marzo de 2003 (RJ 2003/2528): «La sentencia recurrida concluye que, a la vista de la absolución efectuada por la jurisdicción penal, no puede la jurisdicción contable llegar a solución condenatoria alguna por alcance. No coincide esta conclusión ni con la propia doctrina de que arranca, ni con la de esta Sala. Así, la sentencia de esta Sala Tercera de 7 de junio de 1999, recurso de casación 6676/1994, al abordar la misma cuestión, advierte de entrada que se trata de un problema legislativamente resuelto por los artículos 18.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49.3 de la de Funcionamiento 7/1988, de 5 de abril, que establecen respectivamente que «la Jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la Jurisdicción penal», de suerte que en tal caso la responsabilidad civil será determinada por la Jurisdicción contable en el ámbito de su competencia –art. 18 de la LO 2/1982– y el Juez o Tribunal que entendiere de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos –art. 49.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

Esta compatibilidad tiene sus límites y no puede dar lugar a la posibilidad de que «unos mismos hechos» puedan existir o no según se aprecien por la Jurisdicción penal o por la contable, o viceversa, o puedan ser calificados en ambas sedes de modo diferente y aun contradictorio».

La solución a las posibles contradicciones y conflictos que pueden originarse como consecuencia de la existencia de esa zona o ámbito común pueden sintetizarse en la forma que a continuación se expone.

b) *Imposibilidad de fallos contradictorios: alcance de la exigencia constitucional*

A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de la que se han hecho eco numerosos pronunciamientos tanto de la jurisdicción contable como de la penal, el alcance de la exigencia constitucional sobre la imposibilidad de fallos contradictorios puede resumirse en las dos premisas siguientes:

Primera: La diversidad de fundamento puede justificar resoluciones jurisdiccionales distintas, pero los hechos y la autoría no pueden diferir en ambas, por cuanto se vulneraría la seguridad jurídica (art. 9.3) y el derecho a una tutela judicial

efectiva (art. 24.1). En este punto son esclarecedores las siguientes palabras de la STC 62/1984: «a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron o que una misma persona fue su autor o no lo fue. Ello vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el artículo 9, número 3, de la C. E. Pero, en cuanto dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia, ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el artículo 24, número 1, de la C. E., pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios. Frente a éstos, por tanto, ha de reconocerse la posibilidad de emprender la vía de amparo constitucional, en el supuesto de que ningún otro instrumento procesal ante la jurisdicción ordinaria hubiera servido para reparar la contradicción.»

Segunda: De la doctrina expuesta no se deriva que necesariamente la apreciación de los hechos en la primera sentencia haya de ser idéntica en la segunda, sea ésta la penal o la contable, pues como el propio TC matizaba en la citada sentencia:

«No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada, de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada de derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio».

Como atinadamente advierte la sentencia número 18, de 6 de mayo de 1994, de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas: «La caracterización legal de la pretensión contable y consiguientemente de la responsabilidad de la misma naturaleza jurídica, de carácter patrimonial y reparatorio, determina ante el enjuiciamiento de un mismo hecho por los órdenes jurisdiccionales penal y contable, la no vulneración del principio general de *non bis in idem,* pues resulta indudable que el mismo hecho se contempla desde diferentes perspectivas, al no existir una identidad objetiva de ámbito competencial entre una y otra jurisdicción. Por otra parte es destacable –dado el carácter meramente reparador o indemnizatorio de la responsabilidad contable– que el principio prohibitivo de la concurrencia de sanciones no puede tener cabida en nuestro campo, por cuanto su ubicación

ha de encuadrarse en el ámbito penal o sancionador administrativo, tal como se desprende de la jurisprudencia constitucional (sentencias del Tribunal Constitucional de 30 de enero de 1981, 14 de diciembre de 1982, 29 de marzo y 18 de junio de 1990, etc.) al perfilar el alcance del artículo 25 de la Constitución Española y tal como prescribe el artículo 133 de la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo.»

La doctrina viene a coincidir con la de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, según se expone en la sentencia de 19 de noviembre de 1994 (RJ 9279): «La doctrina de esta Sala viene exigiendo en constante jurisprudencia para la admisión en un procedimiento penal de la existencia de cosa juzgada, la concurrencia de tres identidades: subjetiva, de las personas acusadas en uno y otro proceso, objetiva, del hecho enjuiciado, y ello con independencia de haber sido calificado igual o distintamente en cada proceso, y de acción, no en abstracto, sino en concreto, atendiendo a las respectivas razones de pedir (sentencias de 24 de noviembre de 1987 y 22 de junio de 1992). Ocurre en el caso presente que es la misma persona la acusada por un delito de malversación de caudales públicos ante la Audiencia Provincial de La Coruña y la que ha sido sometida a procedimiento de enjuiciamiento contable ante el Tribunal de Cuentas del Reino, también que los hechos conocidos por este último y los que se enjuician ante la mencionada Audiencia Provincial son idénticos, pero la acción ejercitada no presenta la misma identidad ya que, en un caso se pretende la condena por la comisión de un delito de malversación de caudales públicos previsto y penado en el artículo 394.3.º del Código Penal y en el procedimiento seguido ante el Tribunal de Cuentas se ejercitó la pretensión de enjuiciamiento contable de cuentas a rendir por la administración de caudales públicos (art. 15 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo)».

c) *Instrumentos procesales para evitar la contradicción*

Tal como hemos anticipado el punto más problemático lo representa la determinación de la cuantía defraudada y del mismo nos ocuparemos específicamente más adelante; pero antes veamos las vías que de forma general y ordinaria deben ser empleadas para evitar que se produzcan fallos contradictorios en aquellos aspectos que resultan constitucionalmente inadmisibles. Como el TC afirmaba en el texto reproducido anteriormente, ante la firmeza de fallos judiciales contradictorios «ha de reconocerse la posibilidad de emprender la vía de amparo constitucional, en el supuesto de que ningún otro instrumento procesal ante la jurisdicción ordinaria hubiera servido para reparar la contradicción». No obstante antes de desembocar en situaciones de contradicción deben utilizarse las vías o instrumentos procesales que las eviten. La articulación de este objetivo con el

principio de independencia de ambas jurisdicciones arrastra, como consecuencias concretas de orden procesal, las siguientes:

1.ª La sentencia penal no debe declarar la obligación de abonar al Tesoro Público el importe defraudado y sus intereses y, de hacerlo, incurriría en un claro exceso de jurisdicción, pues dicho pronunciamiento, por concernir a la responsabilidad civil, está expresamente atribuido por la ley a otro orden jurisdiccional y no forma parte del núcleo competencial básico de los Tribunales de lo Penal.

2.ª El procedimiento contable, por regla general, no se suspende en tanto se tramita el penal, pero debe hacerse así cuando concurra la existencia de cuestiones prejudiciales penales.

3.ª El delito de fraude de subvenciones, en la modalidad del párrafo primero del artículo 308 CP, en cuanto tipifica como delictiva la conducta consistente en la obtención de subvenciones «falseando las condiciones requeridas para la concesión» puede dar lugar a que haya de dilucidarse una falsedad respecto de documentos que a su vez constituyan prueba de convicción en el proceso contable. Dicha falsedad, como señalan Paulino Martín y Miguel Álvarez (8), siempre tendría que ser previamente dilucidada por los órganos jurisdiccionales penales en el ejercicio de su propia competencia. Así nos lo recuerda también de forma expresa el artículo 17.2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

4.ª Tampoco se suspende, en principio, el procedimiento penal como consecuencia de la tramitación de un procedimiento contable. No obstante, podría estarse ante una cuestión prejudicial determinante de la culpabilidad o de la inocencia del inculpado, en cuyo caso el Tribunal de lo Criminal suspendería el procedimiento hasta la resolución de la cuestión prejudicial por quien corresponda, en este caso el Tribunal de Cuentas (9). Ciertamente la regla general en nuestro Derecho es la preferencia de la jurisdicción penal sobre los restantes órdenes jurisdiccionales, extendiéndose la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal a «resolver, para sólo el efecto de la represión, las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos, cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación» (art. 3 LECrim). Pero, junto a la regla general que postula la resolución de las cuestiones prejudiciales por el órgano jurisdiccional penal, está la excepción prevista en los artículos 4 y 5 LECrim sobre las cuestiones prejudiciales suspensivas y devolutivas. La sentencia

(8) Véase P. MARTÍN MARTÍN y M. C. ÁLVAREZ BONALD: «La jurisdicción contable y penal: su compatibilidad», p. 56, *Crónica 92-93,* Tribunal de Cuentas, 1994.

(9) Véase M. F. SOLA FERNÁNDEZ: «Aproximación al estudio de la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la jurisdicción penal», p. 183, *Crónica 1987,* Tribunal de Cuentas, año 1988.

del Tribunal Constitucional 30/1996, de 26 de febrero, junto a otras que la han seguido, ha venido a corroborar la posibilidad de que se planteen estas cuestiones, al par que a eliminar las dudas surgidas sobre la vigencia de los artículos 3 a 7 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en especial de su artículo 10. En la mencionada sentencia el Tribunal Constitucional otorga el amparo a un licenciado en Medicina que había sido condenado penalmente por intrusismo por ejercer de odontólogo con base en un título expedido por la República Dominicana. Con posteridad a la condena la jurisdicción contenciosa dictó Sentencia reconociendo al demandante su derecho a la homologación en España del título dominicano. El TC anuló la sentencia condenatoria para que la Audiencia dicte otra teniendo en cuenta lo declarado por la jurisdicción contencioso-administrativa y, tras recordar su doctrina sobre improcedencia de sentencias contradictorias, afirma: «Así pues, resulta también constitucionalmente legítimo que el ordenamiento jurídico establezca, en algunos supuestos, a través de la prejudicialidad devolutiva, la primacía o la competencia específica de una jurisdicción sobre otra, para evitar que aquel efecto indeseable desde la perspectiva constitucional llegue a producirse». Consideramos con L. Rodríguez Ramos que la doctrina general sobre cuestiones prejudiciales es plenamente aplicable al delito de fraude de subvenciones, con dos particularidades: los órdenes jurisdiccionales implicados pueden ser dos –el contable y el contencioso-administrativo– y además la competencia del orden contable para determinar y exigir la responsabilidad contable incide de modo especial en esta figura delictiva (10).

5.ª En todo caso, el Tribunal que dicte la segunda sentencia, sea ésta la penal o la contable, debe tener en cuenta la primera. Como afirman P. Martín y M. C. Álvarez, la regla general sobre preferencia de la jurisdicción penal no excluye que, en caso de previa existencia de una sentencia contable, el Juez penal deba tener en cuenta para dictar su pronunciamiento dicha sentencia y valorarla con la eficacia prevista en Derecho (11). Dicha valoración no implica aceptación vinculante, pero no debe ser ignorada. Como afirmaba la STC 62/1984, el órgano judicial que pronuncia la segunda «debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio».

---

(10) Véase L. Rodríguez Ramos: Ponencia presentada en el Seminario sobre el control de las subvenciones públicas, Toledo 22 y 23 de abril de 1997, Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Véanse también las colaboraciones de este autor en los números 251/96 y 285/97 de *Actualidad Jurídica Aranzadi*, bajo los títulos «¿Hacia un Derecho penal privado y secundario?» y «Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la ley».

(11) Véanse Paulino Martín y M. C. Álvarez Bonald: *Ob. cit.,* p. 56.

d) *La determinación de la cuantía defraudada*

La jurisprudencia contable y la doctrina elaborada en su entorno que, aunque construida con referencia al delito de malversación de fondos públicos, resulta plenamente aplicable al de fraude de subvenciones, considera la cuantificación como competencia propia, sin que en este aspecto produzcan el efecto de cosa juzgada las posibles decisiones que los Tribunales de lo Penal hubieren dictado. La Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas ha expuesto con amplitud su doctrina al respecto, entre otras en la sentencia número 21, de 30 de septiembre de 1992, a la que pertenece el siguiente párrafo: «Por consiguiente, en todos aquellos casos relacionados con delitos en que el ilícito penal legalmente tipificado determine un daño o menoscabo en los fondos públicos perpetrado por el que tiene a su cargo el manejo de los mismos, en que los Jueces o Tribunales penales dicten Sentencias declarando no sólo la responsabilidad criminal, sino también la civil derivada del delito, actúan con notable exceso de jurisdicción y en un ámbito de competencia que no les es propio, y si las Sentencias adquieren firmeza, no se produce ante la jurisdicción contable el efecto de cosa juzgada material, pues de otro modo se estaría atentando contra el principio de independencia de cada orden jurisdiccional y de los órganos que en ellos imparten la justicia. Entiende, pues, esta Sala que el orden jurisdiccional contable no queda vinculado por los pronunciamientos de la jurisdicción penal sobre los mismos hechos cuando éstos son generadores de responsabilidad contable, de suerte que unos mismos hechos pueden ser apreciados y valorados diferentemente por la jurisdicción penal y la jurisdicción contable, aunque, eso sí, para evitar resoluciones contradictorias, los órganos jurisdiccionales contables han de tener en cuenta el pronunciamiento penal sobre la existencia de los hechos y sobre la autoría de los mismos».

La jurisprudencia del Tribunal Supremo adolece de ciertas vacilaciones al enfrentarse con el problema. En relación con el delito de malversación de caudales públicos, en las sentencias de 27 de septiembre de 1991 (RJ 6627) y de 11 de octubre de 1991 (RJ 7086) ha reconocido el importe de los perjuicios causados a los caudales públicos, según había sido fijado por el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función jurisdiccional. En esta misma línea puede citarse un auto de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de julio de 1991, en el que se acordó suspender las actuaciones penales hasta que por el Tribunal de Cuentas se concretase el importe de los perjuicios ocasionados a los fondos públicos. Frente a estos pronunciamientos, en la sentencia de 10 de febrero de 1995 (RJ 1037), habiéndose alegado en casación por los condenados como autores de un delito de malversación, la existencia de un auto del Tribunal de Cuentas que declaró la inexistencia de alcance, dado que el Ayuntamiento no sufrió perjuicio alguno, el Tribunal Supremo desestima el motivo declarando: «1.º El orden jurisdiccional penal es siempre preferente y de acuerdo con el artículo 44 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ningún Juez o Tribunal podrá

plantear conflicto de competencia a los órganos de dicho orden jurisdiccional. 2.º Si en el comportamiento de una determinada persona concurren las exigencias de tipicidad que lo elevan a la categoría de infracción penal, será la jurisdicción penal quien haya de resolver y decidir, sin que pueda alegarse la excepción de cosa juzgada». Y más adelante: «No hubo cosa juzgada porque, ni las decisiones del Tribunal de Cuentas ni las de cualquier órgano no jurisdiccional penal, pueden vincular a la jurisdicción penal».

En esta línea, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1994 (RJ 7227) justifica la fijación por el Tribunal *a quo* de la cantidad malversada en una suma inferior a la detectada por la jurisprudencia contable, descartando el alegado error de hecho así como la vulneración del principio *non bis in idem.*

A nuestro entender, a la vista de los principios y de la legislación estudiados en los apartados precedentes, el nudo de la cuestión para decidir si existe vinculación en este aspecto de un orden jurisdiccional a lo declarado por otro, así como para atribuir, en su caso, la preferencia a uno de ellos, radica en averiguar si la determinación de la cuantía defraudada ha de considerarse una pura cuestión de hecho que deba ser la misma para ambos procesos, o una cuestión de valoración o apreciación que pueda diferir en uno y otro. Las sentencias de 30 de septiembre, de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, y las del Tribunal Supremo de 27 de septiembre y 11 de octubre de 1991, antes citadas, parecen inclinarse por la primera tesis, en tanto las del TS de 27 de septiembre de 1994 y 10 de febrero de 1995, parecen hacerlo por la segunda. Pero la respuesta admite matices. La cuantía no es un hecho a secas. Según L. Rodríguez Ramos, «cuando el Juez penal cuestione si la cuantía supera o no el límite del injusto penal, parece evidente que existirá una cuestión prejudicial suspensiva y devolutiva». Ahora bien, las citadas cuestiones prejudiciales no son los hechos a secas, sino «hechos jurídicos», es decir, elementos normativos del tipo que se convierten en parte del «supuesto fáctico» de la norma penal (12). Por tanto, en su vertiente fáctica, es decir, los elementos de hecho del supuesto, no pueden ser aceptados con valor absoluto por la jurisdicción penal. Bajo esta perspectiva nos parece correcta la doctrina de las sentencias del Tribunal Supremo citadas en último lugar al negar la vinculación de esta jurisdicción a lo declarado por la contable. Baste considerar, para descartar la hipótesis contraria que los medios de investigación y de prueba en ambos procesos no son los mismos. En los procedimientos contables y en las actuaciones previas a los mismos no es de aplicación la Ley de Enjuiciamiento Criminal sino la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y, en su defecto, la Ley de Enjuiciamiento Civil y la de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y la justicia que se imparte es, en último extremo, justicia rogada. Así pues, la jurisdicción contable juzgará a partir de un material probatorio

(12) Véanse las obras de L. Rodríguez Ramos citadas en la nota 9.

limitado, las cuentas y antecedentes traídos por las partes al proceso, en tanto la jurisdicción penal podrá recurrir a cualesquiera medios de prueba contemplados en la LECrim. Por el contrario, atendiendo al elemento normativo del tipo (aplicación del Derecho presupuestario o contable a los hechos), la cuantía fijada por el Tribunal de Cuentas debería ser aceptada por la jurisdicción penal, a tenor de la doctrina de la STC 30/1996, de 26 de febrero, antes mencionada.

En conclusión, deberá reconocerse la preferencia de la jurisdicción contable en la fijación de la cuantía defraudada, pero sólo en tanto que dicha fijación se haga a partir de los datos presupuestarios y contables o, lo que es igual, en la medida en que dichos datos no aparezcan desvirtuados por material probatorio de otra naturaleza, sin perjuicio de que en este último caso el Tribunal penal deba exponer las razones que le llevan a adoptar una decisión distinta.

CAPÍTULO XV

CONTABILIDAD Y FISCALIDAD DE LAS SUBVENCIONES

1. CONTABILIDAD DE LAS SUBVENCIONES

1.1 **Las subvenciones y el Derecho contable**

El estudio contable de las subvenciones puede hacerse desde un doble plano: el de la ciencia de la contabilidad y el del Derecho contable, cuyos respectivos objetos formales deben ser convenientemente delimitados aunque su objeto material sea el mismo. La actividad contabilizadora, tanto pública como privada, es objeto de atención por el Derecho presupuestario y el Derecho mercantil, respectivamente, pero no por ello la contabilidad puede ser considerada como una ciencia jurídica. Ciertamente a lo largo del tiempo ha existido una fuerte vinculación entre ambas disciplinas. Numerosos conceptos contables (derechos, obligaciones, patrimonio, etc.) fueron usados inicialmente en su acepción jurídica. La conciencia de su autonomía científica y el desarrollo experimentado en los últimos tiempos ha conducido a una redefinición de muchos de dichos conceptos con arreglo a sus propios presupuestos metodológicos (1).

Paradójicamente, de forma paralela a esta progresiva desvinculación de la contabilidad respecto del Derecho, en nuestros tiempos se ha desarrollado un verdade-

(1) Un estudio de la interrelación de la contabilidad con el Derecho, vista desde la óptica contable, puede consultarse en A. LOPES DE SÁ: «Interrelación de la Contabilidad con otras Ciencias», *Revista Técnica Económica,* núm. 151/1995. Colegio Oficial de Titulares Mercantiles y Empresariales.

ro y completo Derecho contable, tanto público como privado, cuya culminación la representan al día de hoy los vigentes planes contables: el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, junto con el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 noviembre, de forma simultánea y como norma complementaria de aquél; y el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril. En relación con la contabilización de las subvenciones también debemos destacar la Orden EHA/733/2010.

El nuevo Derecho contable, respetando en un difícil equilibrio la autonomía científica de la contabilidad, ha establecido en este campo numerosas obligaciones y deberes con mayor intensidad que en el pasado y ha juridificado principios y normas en otro tiempo ajenos al Derecho. La propia exposición de motivos del nuevo Plan General de Contabilidad es reflejo de esta paradoja, al presentarse como desarrollo reglamentario de la legislación mercantil en materia contable, sin perjuicio de otras normas complementarias. Quizás el último instituto jurídico que ha adquirido una notable proyección contable hayan sido las subvenciones públicas. Al Derecho, y más específicamente al Derecho contable, le interesan las normas técnicas propias de la ciencia contable, las «regulae artis», a veces para juridificarlas, a veces para tomarlas como presupuesto de sus mandatos. No se trata de nada nuevo en las relaciones entre contabilidad y Derecho. Como hemos señalado, a lo largo del tiempo ha existido una fuerte vinculación entre ambas disciplinas. Si alguna conclusión puede extraerse de este complejo mundo de relaciones es que ambas disciplinas no pueden desconocerse. Y esta es la razón de ser de las páginas que siguen, en las que se hará una apretada síntesis (2) de la relación entre el marco jurídico y el técnico-contable de la actividad subvencional con la vista puesta en satisfacer las necesidades tanto de quienes se ocupan de la ciencia contable como de quienes se ocupan del Derecho de las subvenciones. No obstante, el estudio que emprendemos en este capítulo se hará preferentemente desde la óptica del Derecho contable, tanto público como privado, enfocando nuestra atención a la repercusión contable de las subvenciones tal como se definen estas en la LGS, sin perjuicio de las referencias inevitables a figuras afines, como las transferencias, y a los aspectos técnicos necesarios para entender la norma jurídica.

En primer lugar, nos ocuparemos de la actividad subvencional, en el marco del Derecho contable público, por la condición de Administración Pública de las entidades concedentes, si bien hemos de advertir desde este momento que la

(2) Un estudio detallado de la contabilidad de subvenciones y transferencias en el marco del PGCP se recoge en el Documento número 13 de la AECA, «Transferencias y Subvenciones», febrero 2020, de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público.

vigente normativa contable pública, y más específicamente el PGCP, ha ido por detrás del PGC de la empresa, que ha tomado como referencia.

En segundo lugar, deberán ser objeto de consideración aquellas normas contables a las que la entidad o sujeto perceptor de las subvenciones esté sujeto, sean éstas las emanadas de la legislación mercantil, si el cuentadante es una empresa, sean las específicas del sector en que se encuadre, como será el caso de las Fundaciones.

Como norma especial de la materia, en la LGS se contienen también específicas normas contables, que revisten especial trascendencia, y por estas hemos de comenzar.

1.2 **Normas contables de la Ley General de Subvenciones**

La LGS no contiene ninguna norma contable que derogue o excepcione la normativa contable pública o privada, o los planes contables aplicables, según la naturaleza de los perceptores. No obstante, refuerza los deberes contables de los perceptores, o establece unos deberes registrales adicionales, y prevé unas sanciones por incumplimiento que conviene tener presentes. Así en el artículo 14 se enumera como obligación de los beneficiarios:

a) *Disponer de los libros contables registros diligenciados y demás documentos debidamente auditados en los términos exigidos por la legislación mercantil y sectorial aplicable al beneficiario en cada caso, así como cuantos estados contables y registros específicos sean exigidos por las bases reguladoras de las subvenciones, con la finalidad de garantizar el adecuado ejercicio de las facultades de comprobación y control.*

b) *Conservar los documentos justificativos de la aplicación de los fondos recibidos, incluidos los documentos electrónicos, en tanto puedan ser objeto de las actuaciones de comprobación y control.*

Otro de los refuerzos de dichos deberes contables deriva de la DA 2.ª del RLAC, que obliga a someter a auditoría de cuentas los estados financieros de aquellos perceptores de subvenciones que deban formular cuentas anuales, cuando en un mismo ejercicio social obtengan una cuantía acumulada superior a 600.000 euros.

El establecimiento de los libros y registros contables específicos de los perceptores constituye uno de los extremos que, como mínimo, deben contemplar las bases reguladoras, regulación que ha de venir delimitada por su finalidad, que es *«garantizar la adecuada justificación de la subvención»* [art. 17.3.*h)* LGS].

Por su parte, en el artículo 30 LGS se prevé que la justificación puede hacerse mediante la presentación de estados contables, según disponga la normativa

reguladora, respecto de los cuales se exige en el RLGS (art. 80) que vengan acompañados de un informe de un auditor de cuentas, obligación extensible al caso de justificación mediante «Cuenta justificativa con aportación de informe de auditor» (art. 74). En el extremo opuesto, desde la perspectiva de las obligaciones contables, se sitúa la justificación por módulos. Cuando el beneficiario se acoja a esta modalidad de justificación estará dispensado de la obligación de presentación de libros, registros y documentos de trascendencia contable o mercantil, salvo previsión expresa en contrario en las bases reguladoras de la subvención (art. 79 RLGS).

Se contienen también en la Ley previsiones sobre normas contables en relación con la subvencionalidad de determinados gastos. A tal efecto contempla que la normativa reguladora de la subvención podrá contener reglas especiales en materia de amortización de bienes inventariables, precepto que hay que entender que circunscribe sus efectos a precisar en qué medida la dotación tiene la consideración de gasto subvencionable, dentro del marco que la LGS establece. En concreto, el artículo 31.6 de la Ley dispone:

«Las bases reguladoras de las subvenciones establecerán, en su caso, las reglas especiales que se consideren oportunas en materia de amortización de los bienes inventariables. No obstante el carácter subvencionable del gasto de amortización estará sujeto a las siguientes condiciones:

a) *que las subvenciones no hayan contribuido a la compra de los bienes;*

b) *que la amortización se calcule de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas;*

c) *que el coste se refiera exclusivamente al período subvencionable.»*

En determinadas ocasiones la LGS se remite a los principios y normas de contabilidad generalmente admitidas, como en lo relativo al criterio de imputación de costes indirectos (art. 31), sin perjuicio de la alternativa que al respecto ofrece el RLGS (art. 83.3).

Especialmente relevantes en la materia son las previsiones sobre infracciones y sanciones. Como vimos en su momento, se tipifica como infracción leve el incumplimiento de obligaciones de índole contable o registral, detallándose en la Ley numerosas conductas que suponen incumplimiento de dichas obligaciones, y se enuncian como elemento de agravación de las sanciones las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los registros legalmente establecidos.

Pero quizás donde de manera más nítida se ponga de manifiesto la importancia de la correcta contabilidad de las subvenciones sea en el Título III dedicado al control financiero de las subvenciones, que frecuentemente va a pivotar sobre las cuentas del beneficiario. En efecto, el art. 44 enumera como primera modalidad de ejercicio del control *«el examen de registros contables, cuentas o estados*

financieros y la documentación que los soporte, de beneficiarios y entidades colaboradoras» y en su relación el art. 46 confiere a los órganos de control la facultad de acceder a *«la documentación objeto de comprobación, incluidos los programas y archivos en soportes informáticos»*. De otra parte, los controles financieros se incluyen en el plan general de auditorías y la LGS autoriza a contratar la colaboración de auditores privados para la realización de los mismos (DA 4.ª).

1.3 **Las subvenciones en el Derecho contable público: el Plan General de Contabilidad Pública**

Dentro del amplio abanico de entidades sujetas a rendición de cuentas las hay que están obligadas a atenerse a un conjunto de principios y normas peculiares de la rama de la microcontabilidad que tradicionalmente se ha venido llamando contabilidad pública. Subjetivamente se caracteriza esa rama contable por ser la que rige en el sector público administrativo, al que pertenecen las entidades concedentes de las subvenciones, sin perjuicio de que también puedan ser beneficiarias. El estudio que de las subvenciones hacemos en este apartado se realizará desde esta óptica.

La regulación de la contabilidad pública en España está contenida en el Título V de la Ley General Presupuestaria (LGP) y en abundantes normas administrativas, entre las cuales destaca la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, (PGCP) que aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, que será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal. De otra parte, el movimiento normalizador imperante en el sector ha propiciado que los planes contables de las Administraciones autonómicas respondan a los mismos principios, en virtud de la correspondiente legislación autonómica, y del carácter de plan marco del PGCP.

1.3.1 Concepto de subvención en contabilidad pública

El concepto contable de subvención, que presenta significativas diferencias con el concepto legal, lo brinda el PGCP en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18.ª (NRV 18.ª), conjuntamente con el de transferencia, en los siguientes términos:

Transferencias: *Las transferencias tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin*

contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Subvenciones: *Las subvenciones tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro».*

En términos económicos ambas categorías tienen en común el suponer *«un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa disminución del patrimonio neto del concedente».* Su diferencia radica en que mientras las transferencias se destinan a «*financiar operaciones o actividades no singularizadas»,* la subvención se destina a *«un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro».* En consecuencia, podemos afirmar que son tres los elementos que el PGCP utiliza para delimitar ambas figuras: el destino que se le otorgue a la entrega dineraria o en especie, el cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos por parte del beneficiario, y la posibilidad o no de reintegro de las entregas (3).

Esta diferenciación, en parte, conduce a una restricción del concepto contable de subvención respecto del concepto legal de «subvención» (art. 2 LGS), dentro del cual se comprenden entregas de fondos que en el Plan General de Contabilidad Pública se califican como transferencias; pero, en parte, conduce también a una ampliación, al incluir dentro del mismo las entregas en especie, que no tienen naturaleza de subvención sino de ayudas, por más a que a un grupo de estas les sea de aplicación la legislación de subvenciones (DA 5.ª LGS). Frente al concepto que ofrece el Plan, la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado (OM de 1 de febrero de 1996), sólo define y regula las subvenciones presupuestarias, es decir, las consistentes en entregas dinerarias (regla 82).

La disparidad terminológica es manifiesta también en relación con la clasificación económica de los ingresos y de los créditos para gastos de los Presupuestos públicos en los que no se emplea el término de subvención, sino el de transferencia, que engloba todos los ingresos/pagos sin contrapartida.

De los conceptos formulados se extraen las conclusiones siguientes:

---

(3) Véase en este sentido De Diego Alonso J.: «Contabilización de transferencias y subvenciones en el plan general de contabilidad pública. vertientes económico-financiera y presupuestaria». *Revista Española de Control Externo,* núm. 49 /2015.

a) En el PGCP no existe una cuenta o término común que englobe a los gastos de los capítulos IV y VII de la clasificación económica de los créditos, comprendidos en ésta bajo la denominación genérica de «transferencias». En el vigente PGCP desaparece también la clasificación de las transferencias en corrientes y de capital, que se mantiene en el ámbito de la contabilidad presupuestaria.

b) El concepto de transferencia que maneja el PGCP es restrictivo con respecto al presupuestario (clasificación económica), ya que en este están comprendidos los gastos definidos en el Plan como «subvenciones» mas otros que no tienen este carácter.

c) El concepto contable de subvención no coincide con el formulado en la LGS, ya que parte de las que ésta considera subvenciones se habrán de registrar bajo la rúbrica de transferencias, en particular nos estamos refiriendo a las que tienen como destinatarios a entidades privadas y particulares, las cuales están sujetas en todo caso a las prescripciones de LGS, aun cuando su finalidad sea genérica, y, a la inversa, parte de las que considera subvenciones el Plan no son tales, según el artículo 2 de la LGS, como ocurre con las citadas entregas en especie a título gratuito.

1.3.2 Tratamiento contable

El tratamiento contable de subvenciones y transferencias en el PGCP (vertiente patrimonial) viene afectado por normas comunes a gastos e ingresos sin contraprestación y por las específicas que le dedica en sus distintas partes, en particular por la NRV 18.ª En la vertiente presupuestaria las subvenciones serán ingresos y gastos presupuestarios.

En la contabilidad de la entidad concedente, las Transferencias y Subvenciones concedidas se contabilizarán como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción, sin perjuicio de los criterios y momento en que proceda realizar la imputación presupuestaria (4).

---

(4) Las subvenciones concedidas se pueden registrar en alguna de las siguientes cuentas:

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

650. Transferencias.

6500. De la entidad o entidades propietarias.

6501. Del resto de entidades.

651. Subvenciones.

6510. De la entidad o entidades propietarias.

6511. Del resto de entidades.

Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto.

Como caso singular deben mencionarse las transferencias otorgadas por las entidades públicas propietarias a favor de entidades públicas dependientes (no sujetas a la LGS de conformidad con el art. 2.2 de esta), en cuyo caso las aportaciones patrimoniales iniciales directas, así como las ampliaciones de las mismas por asunción de nuevas competencias y las adscripciones de bienes y derechos (NRV 19.ª) deben registrarse por las primeras, como inversiones en el patrimonio, y por las segundas, como patrimonio neto.

Las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de los criterios y momento en que proceda hacer la imputación presupuestaria (5).

---

(5) Estas subvenciones pueden tener reflejo en las siguientes cuentas:

a) Cuentas Grupo 1 Financiación básica.

130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

165. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.

b) Cuentas financieras.

515. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.

b) Cuentas de ingreso.

75. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

750. Transferencias.

752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.

753. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio.

En las subvenciones recibidas tiene gran relevancia contable su clasificación en reintegrables y no reintegrables, clasificación que no tiene correlación en la regulación legal ni reglamentaria de las subvenciones.

Son subvenciones reintegrables aquellas en que «existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados al disfrute de una subvención» (NRV 18.ª).

Si la subvención tiene la consideración de no reintegrable la entidad beneficiaria la contabiliza como un ingreso, mientras que si fuera reintegrable se registrará como pasivo, hasta que pierda esta condición.

La valoración de las subvenciones en contabilidad patrimonial, tratándose de subvenciones dinerarias, como es el caso (art. 2 LGS), será el importe entregado, sin que se presenten en este aspecto discrepancias entre la contabilidad general y la contabilidad del presupuesto de gastos.

En cuanto a la imputación temporal de estos ingresos (6), las transferencias se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan, en tanto que las subvenciones se registrarán con carácter general como ingresos directamente imputados a patrimonio neto (7), imputándose a resultados sobre una base sistemática

---

754. Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.

755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.

b) Gastos imputados al patrimonio neto

840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

c) Ingresos imputados al patrimonio neto.

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

(6) Véase la NRV 18.ª y las consideraciones al respecto de Montesinos Julve V. «Tratamiento de los ingresos, transferencias, subvenciones y cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos en el nuevo plan general de contabilidad pública». *Revista Española de Control Externo,* núm.

(7) El registro contable de las subvenciones imputadas directamente a patrimonio, para posteriormente transferirse a resultados, se lleva a cabo empleando las cuentas correspondientes de los grupos 8 (Subgrupo 84 «Imputación de subvenciones») y 9 (Subgrupo 94, «Ingresos por subvenciones»).

y racional, de forma correlacionada con los gastos, con los criterios específicos correspondientes a la finalidad de la subvención.

Así, atendiendo a su finalidad, las subvenciones recibidas se imputarán a resultados de acuerdo con los siguientes criterios específicos:

a) Las subvenciones para financiar gastos se imputarán al resultado del ejercicio en el que se devenguen los gastos que están financiando;

b) Las subvenciones para adquisición de activos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: Se imputarán al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización de los citados elementos, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en inventario.

  En el caso de activos no amortizables, se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se produzca la enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en inventario de los mismos.

  En el supuesto de que la condición asociada a la utilización de la subvención por el ente beneficiario suponga que este deba realizar determinadas aplicaciones de fondos, se podrá registrar como ingresos a medida que se vayan imputando a resultados los gastos derivados de esas aplicaciones de fondos.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: Se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

c) Las subvenciones para cancelación de pasivos se imputarán a resultados en el ejercicio en el que se produzca la cancelación. Si las subvenciones se han otorgado para una financiación específica, la imputación se efectuará en función del elemento financiado.

Por su parte, las transferencias monetarias se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan. Sin embargo, la imputación a resultados de las transferencias recibidas en especie seguirá las reglas señaladas para las subvenciones no reintegrables.

Llegados a este punto, y teniendo en cuenta que las subvenciones concedidas y las recibidas son respectivamente gasto e ingreso presupuestario, es el momento

de preguntarnos por los criterios de imputación presupuestaria y por la conexión entre el procedimiento de gestión presupuestaria de las subvenciones y la contabilidad patrimonial.

Estos gastos presupuestarios se imputan, de acuerdo con su naturaleza económica, a los diferentes conceptos de los capítulos IV «Transferencias corrientes» y VII «Transferencias de capital» del presupuesto de gastos y tienen reflejo en el estado de liquidación del presupuesto, mientras que los ingresos se imputarán a análogos conceptos y capítulos del presupuesto de ingresos.

El procedimiento de gestión presupuestaria se inicia con la autorización del gasto y, tras el compromiso, que coincide con el acuerdo de concesión, se reconocerá la obligación (crédito exigible por el beneficiario), bien porque haya acreditado la realización de la actividad subvencionada y aportado los correspondientes justificantes, bien porque se acredite que reúne las condiciones para el cobro anticipado o a cuenta, en el caso de que se hubieran permitido estas modalidades de pago por la normativa reguladora.

De conformidad con el punto 4 del apartado 5 del Marco conceptual, *«se reconocerá un gasto presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar, y simultáneamente el de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo o de ingresos».*

En las subvenciones recibidas, *«debe reconocerse un ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro, o documento equivalente que lo cuantifique. Supone el reconocimiento del derecho presupuestario a cobrar, y simultáneamente el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o de un gasto o el incremento del patrimonio neto».*

1.4 **Las subvenciones en el Plan General de Contabilidad de la empresa**

En las páginas que siguen lo que pretendemos no es hacer un análisis del tratamiento contable de todas las operaciones que el PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (8), denomina subvenciones, que no estaría justificado en una

(8) Para PYMES rige el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, aprobado de forma simultánea y como complementario del PGC, que tienen la posibilidad de aplicar todas aquellas empresas que, no quedando excluidas de su ámbito subjetivo, puedan formular sus cuentas anuales empleando los

obra de nuestras características. Nuestra atención se circunscribe a dar cuenta de la forma de registro de aquellas operaciones (transferencias o subvenciones) que responden al concepto de subvención que brinda la LGS, incluso en el caso de que contablemente no se registren con esta denominación. La justificación de dirigir nuestra atención a una cuestión que puede parecer ajena al estudio del régimen jurídico de las subvenciones públicas nos lo brinda la propia LGS. Recordemos la obligación que impone a los beneficiarios de llevar contabilidad y que entre las formas de justificación se encuentra la modalidad de estados contables, así como el papel que se asigna a la auditoría de cuentas en el control de la actividad subvencional.

El Plan General de Contabilidad de la empresa se ocupa de las subvenciones, si bien sólo lo hace desde la perspectiva del perceptor, pues no existe ninguna cuenta en el grupo 6, «Compras y gastos», para recogerlas en la entidad concedente. Dicha omisión puede responder a la concepción legal de que una de las notas caracterizadoras de las subvenciones es que su otorgamiento ha de realizarse por las Administraciones públicas; pero no es ésta una explicación que tenga una lógica interna, pues el Plan reconoce explícitamente la existencia de subvenciones, donaciones y legados no oficiales, que habrán de ser concedidas por entidades distintas de las Administraciones públicas. La explicación puede radicar en que la concesión de subvenciones por personas jurídicas o físicas privadas es infrecuente, por lo que el Plan no ha considerado necesario dedicar cuentas específicas en la vertiente del gasto. Para su registro podrá abrirse una cuenta específica, dado que el Plan es abierto, o registrarse en la cuenta 678, «Gastos excepcionales», si se cumplen las dos condiciones exigidas para ello: tratarse de gastos de carácter excepcional y cuantía significativa.

1.4.1 Concepto y clases de subvenciones

El primer problema que se presenta al estudiar la incidencia contable de las subvenciones públicas radica en que el significado de las cuentas del Plan en las que se registran no responde a la definición legal y en que en su conceptuación y tratamiento prima la realidad económica sobre los postulados jurídicos. Por ello en las páginas que siguen trataremos de tender el puente entre ambas perspectivas, de manera que nos sea posible discernir el acomodo contable de las exigencias legales.

Comenzando por el concepto, lo primero que se aprecia es que en el PGC las subvenciones públicas se integran en un subgrupo, «subvenciones, donaciones y legados», en el que se incluyen categorías jurídicas heterogéneas, entre las cuales se comprenden, junto con otras operaciones, las subvenciones tal como se definen en el artículo 2 de la LGS, pero tampoco todas. Diríamos que ni están

---

modelos abreviados de balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria. El Plan simplifica los criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria.

todas las que son, ni son todas las que están. Concretamente a efectos de la LGS no tienen naturaleza de subvención las entregas en especie que en el PGC sí lo tienen; por el contrario, son subvenciones, con arreglo al concepto legal, o pueden serlo, sin que contablemente lo sean, las entregas gratuitas que realiza una Administración pública como socio de una empresa pública o las que el Plan denomina reintegrables, y registra como pasivo.

Ante esta realidad, difícil de conciliar, el punto de conexión principal a efectos de tender el puente entre el concepto contable y el concepto legal no es otro que la definición de las cuentas 130 y 740, sin perjuicio de las matizaciones que iremos haciendo. Estas cuentas se corresponden sustancialmente con la clasificación económica de los créditos presupuestarios (capítulo 4 Transferencias corrientes y capítulo 7 Transferencias de capital). No obstante, las cuentas del PGC a las que se imputan, de forma definitiva o transitoria, las subvenciones públicas son varias:

11. Reservas y otros instrumentos de patrimonio.

118. Aportaciones de socios o propietarios.

13. Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor.

130. Subvenciones oficiales de capital.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados.

17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos, empréstitos y otros conceptos.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

52. Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

74. Subvenciones, donaciones y legados.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación.

746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio.

747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.

84. Transferencias de subvenciones, donaciones y legados.

840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital.

842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados.

94. Ingresos por subvenciones, donaciones y legados.

940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital.

942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.

Pues bien, ateniéndonos el significado de estas cuentas en el PGC el registro de las subvenciones públicas en las mismas es el que se indica a continuación:

Cuenta 130. Subvenciones oficiales de capital. Recoge las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Cuenta 740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación. Recoge las recibidas de las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general de asegurar una rentabilidad mínima o compensar «déficit» de explotación del ejercicio o de ejercicios previos. Por tanto, en ella van a convivir subvenciones públicas con otras que no lo son.

Ambas cuentas van a recoger en último extremo las distintas subvenciones públicas, sin perjuicio de que puedan transitar previamente por otras cuentas (grupos 8 y 9) y de que haya ciertos supuestos de subvenciones públicas, excepcionales, que se registren en una cuenta distinta, concretamente las que se imputan a la *118 «Aportaciones de socios o propietarios»*, o a la cuenta *132 «Otras subvenciones, donaciones y legados»*, de carácter residual que se define así: «Las subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, cuando no sean reintegrables, y se encuentren pendientes de imputar al resultado de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración. Es el caso de las subvenciones concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros».

La cuenta *118. Aportaciones de socios o propietarios* está destinada a recoger los *«elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas»*. Así pues, las transferencias, en sentido jurídico, que se otorguen por las Administraciones Públicas a empresas de cuyo capital social sean titulares, contablemente se tratarán como fondos propios, como cualquier otra aportación destinada a fortalecer su patrimonio. No obstante, dado que las empresas del sector público pueden ser beneficiarias de subvenciones, en sentido amplio, en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado,

si tuvieran por objeto financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización se efectuaría con arreglo a los mismos criterios aplicables por una empresa privada, de conformidad con los criterios recogidos en la Orden EHA/733/2010.

En las *cuentas 172 y 522* se van a contabilizar transitoriamente las subvenciones *«reintegrables»* concedidas por las Administraciones con vencimiento, respectivamente, superior o no superior a un año. Ahora bien, ¿qué se ha de entender por vencimiento de una subvención? El concepto no deja de ser oscuro, por la posibilidad de confusión con el préstamo oficial, si bien la norma 18 de valoración contiene una precisión que permite delimitar, en sentido negativo, su significado: «…*se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado»*. Ello nos lleva a la conclusión de que cualquier subvención en la que exista una previsión o un riesgo de que deba ser reintegrada por alguna de las causas contempladas en el artículo 37 LGS deberá ser registrada en dicha cuenta, es decir, como deuda a largo o corto plazo. Lo que ocurre es que sólo forzando mucho el lenguaje puede hablarse de plazo en estos casos. En rigor, para lo que existe un plazo es para llevar a cabo la actividad subvencionada o más genéricamente para cumplir las condiciones impuestas por la Administración concedente. Si trascurrido éste último no se hubieran cumplido las condiciones impuestas y, entre ellas, la de justificar el empleo de los fondos deberá procederse a su reintegro.

La Orden EHA/733/2010, en su DA única ha precisado el concepto de subvención no reintegrable (9), precisando que, «a los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión se aplicarán los siguientes criterios.

a) Subvenciones concedidas para adquirir un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el período fijado en los términos de la concesión.

b) Subvenciones concedidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se con-

(9) En relación con la consideración de una subvención como no reintegrable véase la Consulta núm. 2 del BOICAC 82/2010 y la Consulta núm. 2 del BOICAC 117/2019.

siderará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

c) Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Finalmente, como novedad del PGC, hay que referirse a las cuentas reseñadas de los *grupos 8 y 9*. Estas cuentas tienen la finalidad de reflejar gastos e ingresos que se integran directamente en el patrimonio neto, al cierre del ejercicio, sin incidencia en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio. La norma de valoración 18.ª establece al respecto que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención.

1.4.2 Tratamiento contable

a) *Imputación a resultados*

Partiendo de la clasificación de los créditos para subvenciones en los Presupuestos Generales del Estado, en los que aparecen consignados en el capítulo IV «Transferencias corrientes» o en el capítulo VII «Transferencias de capital», su imputación en la contabilidad de la empresa beneficiaria va a seguir dos vías diferenciadas en función de unos criterios que se corresponden en gran medida con la clasificación presupuestaria.

En principio, las subvenciones calificadas como transferencias corrientes ordinariamente tendrán por finalidad incrementar los ingresos o reducir los gastos del

ejercicio por lo que su reflejo en resultados tendrá lugar a través de la cuenta 740 antes indicada. Ahora bien, para su reconocimiento contable, las subvenciones no deben reconocerse como ingreso mientras no existan garantías razonables de que vayan a cumplirse las condiciones establecidas para su disfrute. Si se diera esta circunstancia, lo que ocurre en todas las subvenciones *ex ante*, a efectos contables se las califica como subvenciones reintegrables, debiendo reconocerse como un pasivo (deudas transformables en subvenciones) hasta que el riesgo de reintegro desaparezca.

Otra posibilidad es que se trate de una subvención a favor de una empresa pública en cuyo caso se registrará, según se ha indicado, en la cuenta 118.

Las principales peculiaridades contables las plantean las calificadas presupuestariamente como transferencias de capital. La ciencia contable conoce dos métodos para el tratamiento de las subvenciones de capital: método de capital, que las incorpora directamente a las reservas de la empresa, y método de renta, que las trata como ingresos diferidos, que se incorporan a resultados con arreglo a un plan sistemático y racional, que guarda relación con la dotación a las amortizaciones del activo que financian (10). De dichos métodos el adoptado por el Plan General de Contabilidad ha sido el segundo, cuya regulación es la que exponemos.

Estas subvenciones irán vinculadas en el ámbito empresarial a la financiación de un activo o a la cancelación de un pasivo. En la medida en que no sean reintegrables, las subvenciones, donaciones y legados se contabilizarán, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, a tenor de la norma de valoración 18. De conformidad con esta misma norma, cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

(10) Véase C. J. SANZ SANTOLARIA: «Las subvenciones en la actividad empresarial y su tratamiento contable», en *Actualidad Financiera,* núm. 48/1994, pp. 1034 a 1036.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

En suma, la imputación a resultados al final del ejercicio económico distingue básicamente tres supuestos:

– En proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.
– En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.
– Ejercicio en que se produzca la cancelación de la deuda financiada.

Las cuentas 746 y 747 anteriormente referenciadas son las llamadas a captar la imputación temporal.

Al recogerse las subvenciones de forma separada en los estados financieros, se permite diferenciar adecuadamente los componentes del resultado de la empresa lo cual hará posible la comparación de los resultados en el tiempo, así como con los de otras empresas del sector que no hubieran percibido ayudas semejantes.

b) *Criterios de valoración y de imputación temporal*

De acuerdo con la norma de valoración 18.ª *«las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento»*. Esta norma resulta harto extraña. En rigor, en una entrega de carácter monetario, como es la subvención, el único valor razonable es el importe dinerario cobrado. Si la subvención se aplica a financiar un gasto o un activo y el valor de este fuera inferior a lo recibido la Ley obliga a la empresa a devolver el exceso de coste. Dicho activo deberá valorarse, por tanto, por el valor razonable pero en la subvención propiamente dicha ningún problema existe de valoración.

Resta por analizar el ejercicio, o mejor, el momento en que la empresa que recibe las subvenciones debe reflejar el derecho de cobro frente al Estado en su contabilidad. Desde luego, a estos efectos, es irrelevante la circunstancia de

que las subvenciones aparezcan incluidas en los créditos del presupuesto de la Administración o en el presupuesto de explotación y capital de la correspondiente entidad pública otorgante de la subvención. Entre otros motivos, porque ni uno ni otro Presupuesto implica para la Administración concedente una obligación de pago, sino una autorización para gastar en el primer caso y una estimación en el segundo. También será irrelevante la consignación en sus previsiones presupuestarias de ingresos si la perceptora fuera una entidad del sector público empresarial. Habrán de ser los criterios de imputación de ingresos del PGC puestos en relación con el contenido del acuerdo de concesión o del contrato programa, en su caso, y con el cumplimiento por la empresa o entidad beneficiaria de las condiciones establecidas, las que marquen el momento de la imputación.

En cuanto al criterio de imputación temporal no es muy preciso el plan que habla indistintamente de «importe recibido» (norma 18.ª, apartado 1.2), de subvenciones «recibidas» (definición cuenta 130), de subvenciones «concedidas» (cuenta 4708), de las «recibidas de una Administración Pública» (cuenta 740), expresiones que jurídicamente no significan lo mismo pero que en términos de realidad económica, tampoco.

No parece, sin embargo, que tales conceptos sean coherentes con los del «marco conceptual de la contabilidad de la primera parte, y singularmente con la norma sobre 9.ª sobre instrumentos financieros, pues la subvención lo es desde que se tiene el derecho frente a la Administración. A tenor de dicha norma *«la empresa reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo».* Con arreglo a dicha previsión, la contabilización del derecho deberá hacerse cuando, dictado el acuerdo de concesión o suscrito el contrato programa, se hubieran cumplido las condiciones para la percepción de la ayuda. A tal efecto debe distinguirse entre las condiciones para la percepción o cobro de la subvención concedida y la carga impuesta como consecuencia de la subvención (desarrollo de una actividad, realización de un proyecto, producción de cierto número de unidades, etc.). Si tanto las condiciones para el cobro como la carga estuvieran cumplidas, lo procedente será contabilizar el derecho aun cuando el cobro se demore, ya que en esta situación existen garantías de que el ingreso va tener a lugar. Por el contrario, en las subvenciones de justificación diferida, en las cuales la carga ha de ser cumplida con posterioridad al cobro, esta circunstancia podrá dar lugar a que se contabilicen en las cuentas de «Deudas transformables en subvenciones», al recibirlas, siempre que existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones impuestas y, por tanto, un riesgo de reintegro.

En resumen, puede afirmarse que el mero acto de concesión, tanto si se materializa en un contrato programa como si ello tiene lugar mediante una resolución

administrativa de carácter unilateral, no es por sí solo suficiente para contabilizar el derecho. Será preciso también que se hayan cumplido las condiciones para el cobro. Pero si el cobro fuera anterior al cumplimiento de las cargas su ubicación transitoria será en las cuentas de pasivo.

c) *Reflejo en las cuentas anuales*

Los documentos que integran las cuentas anuales (tercera parte del Plan) son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en modelo abreviado.

Pues bien, el reflejo de las subvenciones en estas cuantas lógicamente estará en función de la cuenta en la que se hayan imputado. Siguiendo las previsiones correspondientes de la tercera parte del PGC la situación puede resumirse así:

1. Reflejo en Balance:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la empresa, registrándose en la subagrupación A-3 «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por socios o propietarios formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1. VI «Otras aportaciones de socios».

2. Reflejo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias:

Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5.*b)* «Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio», mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9. «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9. «Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras». Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente partida con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».

3. Estado de cambios del patrimonio neto:

En la primera parte del estado se recogerán por su importe bruto las subvenciones imputadas directamente al patrimonio neto y las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancia. En una partida separada se hará constar su efecto impositivo.

En la segunda parte del estado, que es la que informa de todos los cambios derivados de operaciones con los socios así como de las subvenciones, donaciones y legados recibidos, aparecerán recogidas tanto las aportaciones de socios y subvenciones recibidas como el traspaso a resultados de éstas últimas.

4. Memoria:

Particular importancia, desde nuestra aproximación al tema, tiene la información que ha de contener la Memoria. En la memoria se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones. En particular se informará sobre los importes recibidos y, en su caso, devueltos.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. Información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.

Independientemente de ello el RLGS obliga a que en la justificación se incluyan por los beneficiarios memorias de actuación o memorias económicas con un contenido definido (arts. 72, 74, 75 y 78). Tales memorias, sin embargo, no forman parte de las cuentas anuales.

1.5 **Contabilidad de las subvenciones por las entidades sin ánimo de lucro**

Las personas y entidades no sujetas a la legislación mercantil en unos casos carecen de obligaciones contables y en otros se rigen por normas específicas. Entre estas últimas merecen ser destacadas, por su frecuente condición de beneficiarias

de ayudas y subvenciones públicas, las entidades sin fines lucrativos (en adelante ESFL) comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Según dicha Ley (art. 25), *«cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio»,* pero, con independencia de esta norma específica, el propio artículo impone a las Fundaciones la obligación de llevar una *«contabilidad ordenada y adecuada a su actividad»* que comprende una serie de obligaciones contables (llevanza de un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales, elaboración de cuentas anuales, auditoría, rendición de cuentas al protectorado, etc.) que no son sino una adaptación a sus peculiaridades de los principios y normas contables de general aceptación.

Por su parte, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, dispone en su artículo 14 que las asociaciones deben llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como de las actividades realizadas y efectuar un inventario de sus bienes, debiendo llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación.

Ambas clases de entidades forman parte del denominado «Sector Social» o «Tercer Sector», siendo habitual que se encarguen de realizar actividades de interés social en concurrencia con el sector público, lo que da lugar a frecuentes relaciones de colaboración, entre ambos sectores.

El plan contable para estas entidades se aprobó por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Posteriormente, mediante sendas Resoluciones de 26 de marzo de 2013, el ICAC aprobó el texto refundido del Plan General de Contabilidad aplicable a las entidades sin fines lucrativos y del Plan General de Contabilidad aplicable a las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos (11).

---

(11) De conformidad con la norma segunda de la *Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos,* podrán aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública quedando su aplicación a otras entidades sin fines lucrativos a expensas de lo que puedan establecer otras disposiciones.

El tratamiento contable a aplicar a subvenciones, donaciones y legados recibidos dependerá de la posición de la entidad receptora, pudiendo ser beneficiaria de la subvención, donación, o legado no reintegrable, o bien actuar como intermediario entre la concedente y un destinatario final, siendo así un mero colaborador entre la entidad concedente y el tercero.

En el primero de los casos será de aplicación la NRV.20.ª del Plan, mientras que en el segundo, al no ser la entidad la receptora de la subvención, donación o legado, éstas no pasarán a formar parte de su patrimonio y no afectarán a sus resultados. Por tanto, sólo se registrarán los movimientos de tesorería originados, a no ser que, aparte de ello, la entidad asuma responsabilidades por el buen fin de lo percibido, en cuyo caso, será necesario contabilizar la provisión que corresponda.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgadas por terceros distintos de los socios se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

Si las subvenciones, donaciones o legados fueran concedidos por los asociados, fundadores o patronos se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad. También se reconocerán directamente en los fondos propios, las aportaciones efectuadas por un tercero a la dotación fundacional o al fondo social.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerarán no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción.

---

ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Pero si se trata de una ESFL que realiza actividades mercantiles y recibe, además, subvenciones, donaciones o legados relacionados con dichas actividades, en la cuenta de resultados tendrá que aplicar los criterios que se exponen a continuación, dependiendo del destino que se les dé a aquellas.

– Las que se utilicen para el ciclo normal de explotación, se indicarán en la partida 7. «Otros ingresos de la actividad», desglosándose en dicha partida los *a)* Ingresos accesorios y otros de gestión corriente y las *b)* Subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad mercantil.
– Las destinadas a financiar activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, van a la partida 11. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio», dentro de la cual, en una segunda clasificación se distinguirán por un lado los «afectos a la actividad propia», y por otro, los «afectos a la actividad mercantil».
– Y cuando su utilización haya consistido en financiar un gasto o un activo de naturaleza financiera, se mostrarán en la partida «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero», clasificándose a su vez en el grupo correspondiente a las «afectas a la actividad propia» o a las «afectas a la actividad mercantil».

En la Memoria de estas ESFL deben de estar diferenciados «dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles», siendo también necesario determinar el resultado de explotación de cada uno de ellos. Con esa finalidad se incluye el apartado concreto de «Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil».

2. FISCALIDAD DE LAS SUBVENCIONES

Como punto de partida para el estudio de la fiscalidad de las subvenciones conviene dejar sentado que su tratamiento fiscal es ajeno al contenido de la LGS, que se sitúa en el ámbito del gasto público, es decir, en el del Derecho presupuestario, y no en el del ingreso. Pero, además, en el ordenamiento tributario tampoco existe un tratamiento diferenciado de la subvención, en cuanto ingreso del contribuyente. Ni siquiera existe un concepto tributario de subvención o una recepción del concepto que de la misma brinda la LGS. Se contienen, eso sí, expresiones dentro de las cuales tienen cabida las subvenciones, tal como se definen en la LGS: ayudas, premios, donaciones… Por tanto, para aproximarnos al régimen fiscal de las subvenciones se hace necesario atender a la posible inclusión y al tratamiento que reciben en el ámbito de aplicación de cada tributo, con independencia de la coincidencia o discrepancia en las denominaciones. En todo caso, lo que abordamos en las pági-

nas que siguen es una cuestión de fondo: repercusiones para el contribuyente de la percepción de subvenciones, entendidas en el sentido de la LGS, con independencia de la denominación que reciban en la normativa reguladora de las distintas figuras tributarias. Justo es reconocer que la regulación de la LGS no facilita la solución de los problemas tributarios que la subvención plantea. Como ha señalado Vázquez Martín, A. L., la existencia de la Ley 38/2003, si bien reducirá los problemas que supone al ordenamiento tributario, conocer cuándo nos encontramos con una subvención y cuándo aparece otro tipo de aportación pública, no cierra todos los problemas definitorios en esta materia y la normativa fiscal tendrá que seguir recurriendo, bien por la ausencia de reglas al respecto en la Ley 38/2003, bien por la prevalencia que en el IS tiene el Derecho contable, bien porque en gravámenes concretos se utilicen clasificaciones del negocio de la subvención no reguladas en la citada Ley, a sus propias y autónomas disposiciones interpretativas (12).

2.1 **Las subvenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

A no existir un tratamiento específico de las subvenciones ni, en general, de las ayudas públicas en la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante, IRPF, su estudio forzosamente ha de ser casuístico y debe procederse en dos fases. En la primera, habrá que determinar en qué medida están sujetas o exentas del Impuesto y en la segunda, respecto de las sujetas, habrá que considerar a qué tipo de rendimiento se adscriben, una vez determinado lo cual su régimen fiscal será el previsto para el rendimiento en cuestión, salvo previsión expresa en contra de la propia Ley. La segunda cuestión, como señala J. E. Díaz Tovar (13), no es meramente teórica, pues afecta a aspectos como la existencia o inexistencia de retención y a la clase de ésta, deducibilidad de gastos, imputación al otro cónyuge, etc. A esta segunda cuestión no cabe dar una respuesta uniforme, pues no es algo que dependa de la naturaleza administrativa de la ayuda sino que ha de resolverse a partir de los caracteres de las distintas categorías de renta según la normativa fiscal, pudiendo anticiparse que las variadas subvenciones públicas pueden quedar encuadradas, según veremos, como rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas o ganancias del capital.

---

(12) Vázquez Martín, Aznar y Carbajo: *99 Cuestiones prácticas sobre la Nueva Ley General de Subvenciones,* Ed. Experiencia, 2004, p. 212.

(13) Véase J. E. Díaz Tovar: «Tributación de las subvenciones y demás ayudas financieras públicas I», *Carta Tributaria,* núm. 110, 1990, p. 2.

2.1.1 Subvenciones sujetas y exentas

La primera cuestión a dilucidar al estudiar el gravamen de las subvenciones por el IRPF es si constituyen un ingreso susceptible de imposición dentro de esta figura, o dicho en otros términos, si están comprendidas en el ámbito del hecho imponible del tributo. Según el artículo 6 de la Ley del IRPF, el hecho imponible del tributo está constituido por la obtención de renta por el contribuyente. Se entiende por renta la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (art. 2). El carácter sintético y global del Impuesto no deja lugar a dudas sobre el hecho de que las subvenciones percibidas por personas físicas, incluidas las ayudas de carácter social, se encuentran dentro de la renta así entendida. El Tribunal Constitucional, en la sentencia 214/1994, de 14 de julio, en relación con la entonces vigente Ley del Impuesto, declara que la política de ayudas se plasma en un conjunto de prestaciones, las ayudas o subsidios familiares, respecto de las cuales no se establece ningún régimen especial tributario. En la medida en que las citadas ayudas o subsidios familiares constituyen renta y la obtención de la renta es, precisamente, uno de los índices reveladores de capacidad económica, nada impide someter a gravamen la percepción de tales ayudas. La doctrina constitucional es plenamente aplicable a la Ley de IRPF, en su redacción vigente, que, en la definición del objeto del impuesto y del hecho imponible, apenas difiere de la legislación anterior, a la que en este punto únicamente añade una mayor precisión y claridad.

Ahora bien, el carácter sintético del tributo no es absoluto, estableciéndose una diferenciación en el tratamiento fiscal de determinadas fuentes de renta, que va a dar lugar a que las subvenciones no siempre queden sujetas al impuesto o que se vean afectadas en distinta medida, dependiendo de la categoría de renta en la que se encuadren.

A partir de lo expuesto, la primera duda que podría suscitarse, y se ha planteado de hecho en el pasado, es de deslinde con relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), que grava la adquisición de bienes o derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos, por las personas físicas en los términos previstos en la Ley del impuesto (art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre). No obstante, en el Reglamento de este último impuesto (RD 1629/1991, de 8 de noviembre) se contiene una norma que delimita en el aspecto que aquí nos interesa el ámbito de ambos tributos. Según el artículo 3 de dicho Reglamento, constituye un supuesto de no sujeción al ISD: «*c)* Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por Entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social».

En consecuencia, puede concluirse que las subvenciones obtenidas por los contribuyentes del IRPF quedan sujetas a este tributo tanto si revisten la condición de rendimientos como si revisten la de ganancias patrimoniales. No obstante, algunas subvenciones y ayudas, unas veces designadas con este nombre y otras no, pueden quedar comprendidas entre las rentas que declara exentas el artículo 7 de la Ley del IRPF. Los casos más significativos son los que se analizan a continuación.

a) *Premios literarios, artísticos o científicos*

Un caso singular de rendimientos del trabajo lo constituyen los premios «literarios, artísticos o científicos relevantes» que quedan exentos en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Pues bien, tales premios, cuando se otorgan por una Administración pública, tienen el carácter de subvención, aunque excluida del ámbito de la LGS siempre que se otorguen sin la previa solicitud del beneficiario (art. 4 LGS). Su tratamiento fiscal no difiere con respecto a los que se otorgan por instituciones privadas. Estarán exentos si reúnen las condiciones que establece el artículo 3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo,).

b) *Indemnizaciones y prestaciones sociales*

En el artículo 7 de la Ley del IRPF se contiene una larga serie de prestaciones, indemnizaciones y ayudas públicas. En cuanto a las «indemnizaciones» han de distinguirse las derivadas de la responsabilidad patrimonial del Estado, es decir, los pagos que las Administraciones Públicas deben realizar para reparar los daños causados por funcionamiento de los servicios, y las prestaciones o ayudas que éstas otorgan por razones de solidaridad. Las primeras son debidas por la Administración y, por tanto, no suponen «disposición gratuita de fondos públicos» aun cuando se apliquen a los capítulos presupuestarios de transferencias (caps. 4 y 7). Su regulación se contiene en la LRJSP (arts. 32 y ss.) y su fundamento último se encuentra en el artículo 106 CE. Estas indemnizaciones se encuentran comprendidas entre las rentas exentas pero, al no tener la consideración de subvenciones, quedan fuera de nuestra consideración. Lo mismo ocurre con las prestaciones o ayudas sociales que se relacionan en dicho artículo como rentas exentas, las cuales no tienen la consideración de subvención, en unos casos por exclusión expresa de la LGS (art. 2.4) y en otros por no responder al concepto de subvención.

c) *Becas públicas*

La exención de las becas públicas se regula en el artículo 7.*j)* de la Ley del Impuesto que establece que están exentas: «j) *Las becas públicas, las becas*

concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades»

De las becas expresadas únicamente tienen naturaleza de subvención, a efectos de la LGS, las becas públicas, que por otra parte son las únicas exentas junto con las que se conceden por las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el precepto. Existe, por tanto, una sustancial correlación entre el carácter de subvención atribuible a determinadas becas y su exención, aunque la correlación no es plena.

Por tanto deberán tributar tanto las denominadas becas de empresa o becas privadas como las que tienen por finalidad financiar estudios no integrados en los niveles del sistema educativo. El Tribunal Constitucional, en la sentencia 214/1994, de 14 de julio, declaró constitucional el artículo 25.*h)* [actual art. 17.2.*h)*] cuya adecuación a la Constitución se cuestionaba por la inadecuada calificación de las becas como rendimientos del trabajo y por la discriminación entre el trato fiscal de las becas públicas y las privadas (14).

Importante cuestión a dilucidar para delimitar las becas exentas y las que no están es la fijación del concepto de beca pública o asimilada. Desde luego no se plantea discrepancia a la hora de excluir del concepto las que se otorgan por empresas privadas pues, aun cuando la finalidad que persigan sea la misma que la que se persigue por las entidades públicas concedentes, «tampoco son comparables las condiciones de acceso a las ayudas o el procedimiento a que se somete la concesión. En las becas públicas, en efecto, el acceso a la ayuda, dentro de los

(14) Un examen amplio y de tonos críticos a esta sentencia puede verse en L. Ruibal Pererira: «Régimen fiscal de las becas en el IRPF», *Revista de Información Fiscal,* núm. 13/1996.

requisitos legalmente previstos en la convocatoria, posee un carácter general y no está circunscrito a determinados grupos de personas; y los actos que resuelven las convocatorias, por emanar de órganos de las Administraciones Públicas, pueden ser fiscalizados no sólo en vía administrativa sino también en sede jurisdiccional. Lo que otorga una especial garantía al régimen de concesión de las becas públicas, en correspondencia con el origen de los fondos que nutren los programas, de la que están carentes las becas privadas» (STC 214/1994, FJ 8). Pero cabe plantearse si todas las que concede una Administración con destino a los estudios citados han de tener la consideración de públicas a efectos fiscales.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 30 de octubre de 1991, distinguió atinadamente los dos posibles casos o situaciones en que se puede encontrar el beneficiario de la ayuda con respecto a la entidad concedente y que justifican su consideración como rendimientos del trabajo: *a)* becas obtenidas por personas vinculadas previamente al concedente por una relación laboral o funcionarial, o bien por un familiar, en cuya atención se concede la beca, y *b)* becas en que el vínculo mismo entre concedente y becario se establece por razón de la concesión, que hace aparecer la beca como rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo de estudio o investigación del segundo bajo las directrices del primero. Pues bien, respecto del segundo caso la exención queda comprendida en la previsión del artículo 7 de la Ley del IRPF. Por el contrario, en relación con el primero, el criterio que mantiene la Dirección General de Tributos, en consulta de 14 de junio de 1993, ante una convocatoria de becas y ayudas para estudios de funcionarios y personal laboral de la misma, efectuada por una Diputación Provincial, es que la ayuda no tiene el carácter de beca pública y por tanto queda sujeta y no exenta del impuesto. Dicho criterio se recoge positivamente en el art. 2.1 del RIRPF.

d) *Exclusión de la base de determinadas subvenciones de la política agraria comunitaria y otras ayudas públicas*

La disposición adicional 5.ª de la Ley establece que no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) *La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:*

   1.ª *Abandono definitivo del cultivo del viñedo.*

   2.ª *Prima al arranque de plantaciones de manzanos.*

   3.ª *Prima al arranque de plataneras.*

   4.ª *Abandono definitivo de la producción lechera.*

5.ª *Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.*

6.ª *Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.*

7.ª *Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.*

8.ª *Ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes).*

b) *La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera.*

c) *La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, de elementos patrimoniales.*

d) *La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.*

e) *La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.*

Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

e) *Ayudas públicas para compensación de determinados daños.*

La misma disposición adicional 5.ª, en su apartado 3, extiende la exclusión de la base a otras ayudas públicas, distintas de las anteriores, de finalidad compensatoria.

Será el caso de las percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, las cuales se integrarán en la base imponible sólo en la parte en que excedan del coste de reparación de los mismos. En ningún caso, los costes de reparación,

hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

Tampoco se integrarán en la base imponible las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma.

Finalmente el apartado 4 de la disposición establece que «*No se integrarán en la base imponible de este Impuesto las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital. Tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; y el Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas términos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia».*

2.1.2 Subvenciones que se consideran rendimientos del trabajo

La amplitud del concepto de rendimientos del trabajo que brinda el artículo 17 de la Ley del IRPF permite incluir entre éstos diversas formas de ayudas o subvenciones públicas, de entre las que adquieren especial relevancia las becas de estudios. Según el expresado artículo *«se considerarán rendimientos íntegros del*

trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

El concepto fiscal, como resulta de la definición legal, que reproduce la de la anterior Ley de IRPF, y se ha señalado unánimemente por la doctrina, es más amplio que el concepto laboral de salario. Y así, a efectos tributarios, son rendimientos del trabajo no sólo las contraprestaciones retributivas de la prestación, sino que también lo son las «utilidades» que deriven aun indirectamente del trabajo, o «sean consecuencia de la relación laboral», o surjan «de la mera adscripción o pertenencia del sujeto a la plantilla de la empresa, abstracción hecha del trabajo que rinda» (15).

A partir del concepto de rendimiento del trabajo que ofrece la Ley, habrán de examinarse en cada caso concreto los caracteres de la subvenciones para deducir si reúnen las condiciones para ser consideradas rendimientos del trabajo o las específicas de los otros componentes de la renta. Sólo si derivan, directa o indirectamente, del trabajo personal, trátese de una relación laboral o estatutaria, se considerarán rendimientos del trabajo personal.

A partir de esta concepción amplia de los «rendimientos del trabajo» resulta necesario determinar si dentro de los mismos se comprenden, y en qué medida, las subvenciones reguladas por la LGS. En el apartado anterior nos hemos referido a los premios «literarios, artísticos o científicos relevantes» que quedan exentos en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Sin perjuicio de la expresada exención quedarán sujetos como «rendimientos del trabajo» todos aquellos premios que no hubieran sido declarados exentos de forma expresa, exención que se publica en el Boletín Oficial del Estado.

Respecto de las becas, la Ley vigente (art. 17.2) incluye expresamente entre los rendimientos del trabajo las becas que no tengan la consideran de exentas, a las que nos hemos referido anteriormente.

2.1.3 Subvenciones que se consideran rendimientos de actividades económicas

Se incluyen en esta categoría de renta todas aquellas subvenciones obtenidas por quienes desarrollen actividades económicas, según se definen en el artículo 27 de la Ley IRPF, siempre que traigan su causa de la propia actividad.

---

(15) Véase García Añoveros: *Manual del Sistema Tributario Español,* Civitas, 1995, p. 82. Las palabras entrecomilladas son de la STS de 24 de junio de 1986, RJ 3595.

La Ley no hace referencia expresa a las subvenciones como integrantes del rendimiento de la actividad económica; no obstante, su integración en dicho rendimiento no ofrece duda alguna por su propio carácter y por la remisión que se hace a las normas del Impuesto de Sociedades, en las que esta cuestión queda resuelta. De otra parte, en la Ley del IRPF se contienen exenciones específicas que afectan a estas rentas.

La disposición adicional 4.ª establece que no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

Deben, por último, tenerse presentes las exclusiones de la base imponible de las subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas establecidas en la disposición adicional 5.ª, de la que nos hemos ocupado al hablar de las rentas exentas.

En la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales se aplicarán, según prevé el artículo 28 de la Ley, las normas del Impuesto de Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en aquélla. A su vez, la Ley del Impuesto de Sociedades remite en la determinación del resultado contable a la legislación mercantil. En un epígrafe anterior hemos estudiado las previsiones del Plan General de Contabilidad español al respecto, sobre las que volveremos al ocuparnos del Impuesto de Sociedades, al cual nos remitimos.

Por último, recordar que la estimación de rendimientos de las pequeñas y medianas empresas y de profesionales perceptores de subvenciones se podrá efectuar en régimen de estimación directa o en régimen de estimación objetiva, de acuerdo con las normas generales del IRPF, con un significativo impacto fiscal. Así, mientras las subvenciones tienden a ser fiscalmente neutras en el régimen de estimación directa, pues la renta derivada del ingreso se ve compensada con los gastos incurridos en su aplicación, en el caso de los contribuyentes que tributan mediante estimación objetiva, salvo para el caso de aquellos que realizan actividades agrícolas, ganaderas y forestales (16), con carácter general las subven-

(16) En la estimación objetiva de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, los ingresos por subvenciones corrientes y de capital se suman junto al resto de ingresos antes de aplicar los módulos de rendimiento.

ciones constituyen un rendimiento adicional, en su integridad, que se suma al resultado neto estimado mediante la aplicación de los módulos (17).

Otra circunstancia con incidencia fiscal es la calificación como rendimientos irregulares de ciertas subvenciones. De acuerdo con el art. 32.1 «los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo». En relación con esta previsión legal el Reglamento del Impuesto en su art. 25 establece que «se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Los supuestos reglamentarios tienen o pueden tener naturaleza de subvención de conformidad con el art. 2 LGS.

2.1.4 Subvenciones que se consideran ganancias patrimoniales

Un último grupo de subvenciones y ayudas lo constituyen las que se han de considerar como ganancias patrimoniales. Según el artículo 3 de la Ley del IRPF, *«son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen de rendimientos».*

Este grupo tiene carácter residual, de tal manera que toda subvención o ayuda percibida por un contribuyente del impuesto que no sea calificable de «rendi-

(17) De conformidad con el apartado 3 del Anexo III de la Orden HFP/1172/2022, y al igual que en el los ejercicios precedentes, *«en las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden, el rendimiento neto de módulos se incrementará por otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital».*

miento del trabajo» o de «rendimiento de actividades económicas» tendrá la consideración fiscal de ganancia patrimonial. En particular, en diversas consultas tributarias se han considerado incrementos de patrimonio regulares las subvenciones percibidas por particulares de organismos oficiales para adquisición de vivienda (DGT de 6 de marzo de 1996) y para acondicionamiento de una casa rural (DGT de 21 de agosto de 1997).

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo, constituirán los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, tratándose de una entrega de dinero, será el importe entregado por la entidad concedente el que integre la base imponible.

Por último hay que recordar que algunas ganancias pueden constituir rentas exentas, según se vio más atrás.

Existen varias previsiones especiales en cuanto a imputación temporal de ayudas, a tenor de las cuales podrán imputarse por cuartas partes en el período en que se obtengan y en los tres siguientes las que se indican:

– Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a la reparación de la misma.
– Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
– Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha Ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

2.2 **Las subvenciones en el Impuesto sobre Sociedades**

La simultánea vigencia de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (en lo sucesivo LIS), y de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, hacen necesario distinguir, para el estudio de las subvenciones en el ámbito del Impuesto de Sociedades, entre el régimen gene-

ral o común a los distintos sujetos del impuesto, el régimen de las entidades totalmente exentas y el régimen de las entidades parcialmente exentas. Por el contrario, no se plantea problema alguno de deslinde entre este impuesto y el de Sucesiones y Donaciones, ya que el segundo sólo grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por «personas físicas» (art. 3.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), debiendo tributar por el Impuesto sobre Sociedades las que se obtienen por sujetos pasivos de este tributo.

2.2.1 Régimen general

En el Impuesto sobre Sociedades la base imponible está constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Esta renta no es sino el resultado contable del ejercicio sin perjuicio de las correcciones que procedan, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley (art. 10 LIS), de manera que puede decirse que existe una remisión normativa del Derecho fiscal al Derecho contable (Código de Comercio y PGC) que regula la determinación del beneficio contable. Como norma específica el art. 17.4 LIS establece que se valorarán por su valor de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo pero «no tendrán esta consideración las subvenciones». Ello supone que, a efectos de imputación temporal, será aplicable la NRV 18.ª

Así pues, en este punto, se hace preciso volver la vista al tratamiento contable de las subvenciones en el Plan General de Contabilidad y, más específicamente, a las normas de valoración y registro (en nuestro caso, la NRV 18.ª) y sobre su imputación a resultados, de lo que nos hemos ocupado más atrás. Únicamente hemos de añadir, a modo de conclusión de lo allí expuesto, que si la subvención es reintegrable constituye un pasivo de la empresa hasta que se convierta en no reintegrable o se reintegre en su caso; por el contrario, si es no reintegrable se contabilizarán, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención. En concreto, dependiendo del tipo de subvención, el criterio de imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias será (NRV 18.ª, apartado 1.3):

a) *Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.*

b) *Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.*

c) *Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:*

- *Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.*
- *Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.*
- *Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.*
- *Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.*

d) *Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozca.*

Finalmente las subvenciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, no obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios comunes y, en particular, con el desarrollo recogido en la Orden EHA/733/2010.

Una exención objetiva en materia de subvenciones es la regulada en la disposición adicional 3.ª LIS, que afecta a determinadas subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas, cuyo tenor el siguiente:

«1. *No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:*

a) *La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:*

1.º *Abandono definitivo del cultivo del viñedo.*

2.º *Prima al arranque de plantaciones de manzanos.*

3.º *Prima al arranque de plataneras.*

4.º *Abandono definitivo de la producción lechera.*

5.º *Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.*

6.º *Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.*

7.º *Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.*

8.º *Ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (ecorregímenes).*

b) *La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera.*

c) *La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas.*

d) *La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.*

e) *La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.*

Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.»

La propia Ley determina el modo de calcular la base imponible en estos casos:

Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos afectos a las actividades. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

Como quiera que la norma es netamente fiscal y no tiene efectos contables será preciso, una vez calculado el beneficio del ejercicio en contabilidad, realizar los correspondientes ajustes extracontables para llegar a la base imponible.

De otra parte, ha de tenerse presente que la previsión fiscal en nada condiciona la del artículo 31 LGS que establece que *«en ningún caso el coste de adquisición de los gastos subvencionados podrá ser superior al valor de mercado»*. Tratán-

dose de una subvención para compensar pérdidas la interpretación del precepto no puede ser otra que la de considerar improcedente y, por tanto, reintegrable la subvención en la medida en que rebase el importe de las pérdidas. El cumplimiento de este precepto dejará inoperante la previsión fiscal.

2.2.2 Subvenciones percibidas por entidades que gozan de exención subjetiva plena

El artículo 9 LIS enumera una serie de sujetos que gozan de exención subjetiva plena. A tenor del expresado artículo quedan exentos del impuesto:

a) *El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.*

b) *Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.*

c) *El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.*

d) *Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.*

e) *El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*

f) *Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.*

g) *Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.*

h) *El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.*

La mayor parte de las entidades enumeradas más que receptoras son entidades concedentes de subvenciones y ayudas. No obstante, a tenor del art. 2 LGS pueden ser beneficiarias de subvenciones las «personas públicas y privadas» y no faltan algunas que son netamente receptoras, como las Reales Academias, y otras, caso frecuente en las entidades locales, que pueden actuar como concedentes pero frecuentemente lo hacen en calidad de receptoras. Por razón de la exención plena de que gozan, las subvenciones recibidas por las menciona-

das entidades carecen de repercusiones tributarias en el ámbito del Impuesto de Sociedades. De otra parte, la exención plena comporta la exoneración del deber de presentar declaración por el impuesto y del cumplimiento de los deberes contables registrales correspondientes, aunque no del deber de proporcionar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria se deriven de sus relaciones con terceras personas.

2.2.3 Subvenciones percibidas por entidades sin fines lucrativos

Los supuestos de exención subjetiva limitada en el Impuesto de Sociedades se encuentran regulados en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y en la propia LIS (arts. 9.3 y 110 a 111). La regulación de la LIS tiene carácter residual en la medida en que la exención que establece respecto de ciertas entidades sólo es de aplicación cuando no lo sea la primera.

En el estudio de la tributación de las subvenciones percibidas por estas entidades son dos los aspectos a considerar: el detalle de las entidades que gozan de exención parcial en el Impuesto y el del tratamiento que se da a las subvenciones, que en estos regímenes se tratan como un tipo concreto de ingreso, en la medida en que necesitan distinguir entre los diversos ingresos, al contrario de lo que ocurre en el régimen general en que para la determinación de la base se efectúa una remisión al resultado contable (18).

A tenor de lo indicado, estas entidades pueden clasificarse desde la perspectiva fiscal en dos grupos:

a) Aquellas a las que les es de aplicación el régimen contenido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en adelante Ley de mecenazgo, y en su desarrollo reglamentario, aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, que aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las Entidades sin Fines de Lucro y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

b) El régimen de las «entidades parcialmente exentas», regulado en los artículos 110 y 111 de la LIS.

En el Título II de la Ley del mecenazgo se regula el primero de dichos regímenes, el cual se apoya sobre tres pilares básicos: el concepto de entidad sin fines lucra-

(18) En este sentido véase Cencerrado Millán, E., «Subvenciones e Impuesto de Sociedades», colaboración en la obra colectiva «Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas», coordinada por Martínez Giner L. y Navarro Faure, A. Tirant lo Blanch, 2010, p. 437.

tivos a los efectos de la Ley, la tributación de dichas entidades por el Impuesto sobre Sociedades y la fiscalidad en materia de tributos locales. Este régimen, a tenor de las disposiciones adicionales 8.ª y 9.ª de la Ley, será aplicable, en los mismos términos que a las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de aquélla (entre otros los relativos al destino de rentas e ingresos y a la realización de fines de interés general) a:

a) la Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, pero sin necesidad de acreditar los requisitos para ser consideradas entidad sin fines lucrativos.

b) las asociaciones y entidades religiosas distintas de las anteriores que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social.

c) las fundaciones propias de las citadas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal especial establecido en la Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley (que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos). En caso de que no acojan a este régimen podrán acogerse al régimen de las entidades parcialmente exentas.

Con arreglo al régimen citado, establecido en la Ley del mecenazgo, están exentas del Impuesto sobre Sociedades, entre otras rentas, «c) *Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas»* [art. 6.1.ºc)].

La tributación en el Impuesto, por tanto, se va a mantener cuando las subvenciones vayan ligadas a explotaciones económicas exentas. Estas explotaciones se relacionan en el artículo 7 de la Ley citada, requiriéndose en todo caso que sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Ahora bien, el tipo de gravamen en las explotaciones económicas no exentas es el 10 por 100 de la base imponible positiva que corresponda.

Por su parte el artículo 9.3 LIS enumera las entidades a las que les es de aplicación la exención parcial regulada en el capítulo XIV del título VII de esta Ley (arts. 110 y 111):

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.

b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.

d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas.

Estarán también parcialmente exentos del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Quedan incluidas dentro de este grupo aquellas entidades sin fines lucrativos que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, por no cumplir los requisitos para optar a su régimen o que no hayan optado a él.

La LIS no menciona expresamente las subvenciones entre las rentas exentas, no obstante en el artículo 110.1.*b)* se declaran exentas: b) *Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.*

Dentro de la exención estarán comprendidas en principio las subvenciones recibidas; no obstante, hay que tener presente que, a tenor del apartado 2 de este artículo, la exención «no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas». La clave está, por tanto, en si las subvenciones recibidas se destinen a la actividad social o a actividades económicas. Por tanto, cualesquiera subvenciones que recibieran por razón de dichas explotaciones deberán integrarse en la base imponible del impuesto, quedando exentas las obtenidas en cumplimiento de su objeto o finalidad propia.

2.3 **Las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido**

El tratamiento de las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), tras diversos avatares legislativos y judiciales, ha adquirido estabilidad con la redacción dada a diversos artículos de la Ley del Impuesto por la Ley 3/2006, de 29 de marzo. En efecto, para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, esta Ley modificó los artículos 102, 104 y 106 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Igualmente, y al objeto de dar coherencia a otros preceptos de la misma Ley, se modificaron los artículos 20. Dos, 112.

Dos y 123. Uno *A)* y *C)* de esta Ley. En estos preceptos se contiene la redacción vigente, cuyo estudio acometemos.

En la actualidad el estudio del tratamiento de las subvenciones en el IVA no atiende a que sean de corrientes o de capital o que se otorguen para adquirir un bien concreto. Por otra parte de los dos tipos de subvenciones que se venían considerando: las que forman parte de la base imponible del impuesto, es decir, las vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, y aquellas que no forman parte de la misma, sólo las primeras se ven afectadas por la normativa del IVA y por tanto son las únicas que interesan a estos efectos.

Según el artículo 78.dos.3 de la Ley del IVA la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, y entre los elementos integrantes de la contraprestación se señala específicamente el siguiente: *3.º «Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto»*.

A tenor de esta regla, el sujeto pasivo que percibe parte de la contraprestación en forma de subvención, al facturar a su cliente le repercutirá el IVA aplicando el tipo sobre la suma de las dos partidas: cantidad que ha de satisfacer como precio y subvención vinculada al mismo. Es decir, la repercusión no se efectúa sobre la Administración concedente de la subvención sino «sobre aquel para quien se realice la operación gravada», como dispone el artículo 88 de la Ley. Por su parte, el empresario que reciba el bien o servicio subvencionado podrá deducir tanto la parte de IVA correspondiente al precio satisfecho como al precio subvencionado.

Martín Fernández, J. y Berdud Seoane, J. (19) ponen un ejemplo que aclara bien la situación: «Una empresa presta el servicio de transporte público de viajeros en una población. El coste del billete es de 10 euros, pero el Ayuntamiento subvenciona 2. La base imponible no es 8, sino 10. Por tanto, el importe final del billete pagado por el usuario está compuesto por un precio de 8 más un IVA calculado sobre 10».

Desde la perspectiva de la Administración concedente, al no suponer el otorgamiento de la subvención contraprestación por operación sujeta al impuesto, no tendrá efecto alguno en el IVA, incluso en el supuesto de que el organismo realizara actividades empresariales.

---

(19) Véase Martín Fernández, J. y Berdud Seoane, J.: «Aspectos fiscales de las subvenciones y ayudas públicas», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M. y Palomar Olmeda, A. Ed Aranzadi, Thomson Reuters, p. 918.

El problema se sitúa en la actualidad exclusivamente en la determinación de qué subvenciones se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones. A tenor de la Ley del IVA *«se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación»* (art. 78.dos.3.º LIVA). Estas subvenciones vienen a sustituir al precio, de tal manera que si las percibe de la Administración directamente el empresario que realiza la entrega o presta el servicio lo hará en virtud de un compromiso, legal o contractual, de aquella en cuya virtud asume hacerse cargo del precio de la contraprestación en beneficio de un tercero, que es el verdadero beneficiario económico de la ayuda. Pero también pueden ser otorgadas directamente al tercero, es decir, al adquirente o usuario, para que por éste se satisfaga al empresario el precio en cuestión. El tratamiento fiscal no difiere sea cual sea el perceptor directo.

La concreta delimitación de las subvenciones que han de considerarse directamente vinculadas al precio ha motivado diversas sentencias comunitarias y nacionales así como numerosas consultas tributarias, sobre todo respecto de aquellas que están conectadas al volumen de servicios prestados pues las que dependen del número de unidades entregadas son de más fácil identificación.

El TJCE admite la posibilidad de que subvenciones destinadas a cubrir gastos de explotación o a financiar con una cantidad fija la realización de un determinado servicio puedan ser consideradas como subvenciones vinculadas. No obstante, en la Sentencia de 22 de noviembre 2001, asunto C-184/00, en su apartado 14, matiza: «… es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por estos.»

Por su parte, la Dirección General de Tributos (DGT) en sus respuestas a consultas tributarias se limita, por lo general, a constatar si los supuestos sometidos a su consideración cumplen en su literalidad las condiciones legales: establecimiento de la subvención con carácter previo a la operación y si el importe viene determinado en función del número de unidades o volumen de servicios. No obstante, tras la sentencia del TJCE mencionada la interpretación de los mencionados requisitos se ha ido flexibilizando. Núñez Grañón, M., tras un amplio examen de las principales consultas planteadas y las numerosas sentencias de Tribunales españoles concluye que «forman parte de la base imponible todas aquellas subvenciones que se fijan en función del número de unidades entregadas y con anterioridad a la realización de las operaciones, las que se consideran

como contraprestación –total o parcial– de una operación sujeta, aunque sean contraprestación de operaciones exentas» (20).

A efectos del cálculo de la prorrata las subvenciones que no integren la base imponible si se destinan a financiar actividades empresariales o profesionales se computan en el denominador de la fracción, y en el numerador cuando se refieran a operaciones que originan el derecho a deducción, siempre que constituyan contraprestación total o parcial de operaciones sujetas. No obstante, si el empresario que recibe la subvención la aplica a financiar coste de bienes y servicios que entrega a terceros de forma gratuita en el marco de una actividad no exenta se puede producir la figura del autoconsumo, por lo que tendrá que autoliquidar IVA, tomando como base imponible el coste de tales bienes y servicios, no siendo deducibles las cuotas autoliquidadas por autoconsumo externo (art. 92.uno Ley), las cuales deben ser soportas por el empresario, como último consumidor que es.

2.4 **Deberes formales de las entidades concedentes**

El suministro de información con trascendencia fiscal a la Administración de la Hacienda Pública se muestra hoy como un mecanismo imprescindible para la gestión del sistema tributario. La Ley General Tributaria, en sus artículos 93 y 94 extiende a todas las entidades públicas la obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria. Los preceptos citados se han desarrollado por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, que incluye entre ellas la obligación de informar sobre las subvenciones.

De acuerdo con el artículo 31.2 del Reglamento las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas deberán incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones Públicas.

Aquellas Entidades públicas que realicen actividades empresariales en la declaración anual deben relacionar todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que

(20) Véase Núñez Grañón, M.: «Las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas,* coordinada por Martínez Giner, L. y Navarro Faure, A. Tirant lo Blanch, 2010, p. 479.

en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. A tales efectos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar.

Asimismo, las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas que no realicen actividades empresariales deberán relacionar en dicha declaración a todas aquellas personas o entidades a quienes hayan satisfecho subvenciones, auxilios o ayudas que, en su conjunto, para cada una de aquéllas, hayan superado por su parte la cifra de 3.005,06 euros, excepto las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas o ganaderas que siguen un régimen especial.

La Administración del Estado y sus Organismos autónomos, las Comunidades y Ciudades autónomas y los organismos que dependen de éstas y las entidades integradas en las demás Administraciones Públicas territoriales, presentarán una declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente o respecto de la totalidad de ellos.

BIBLIOGRAFÍA SOBRE SUBVENCIONES

1. ARTÍCULOS Y COLABORACIONES

ALCALDE HERNÁNDEZ, José Carlos: «La nueva regulación de la gestión de las subvenciones y ayudas públicas», *Revista Presupuesto y Gasto Público,* núm. 4/1991.

ALONSO GARCÍA, B., y CERECEDA BABÉ, C.: «Sobre el poder de gasto del Estado y su manifestación en las subvenciones…, de Sanidad y asistencia social, en especial (STC 13/1992, 6 de febrero)», *Revista Española Derecho del Trabajo,* núm. 59, 1993.

ÁLVAREZ GONZÁLEZ, E. M.: «El ámbito subjetivo en la Ley General de Subvenciones», *Revista General de Derecho Administrativo,* núm. 64, 2023.

ARTEAGABEITIA GONZÁLEZ, I. M.: «Las subvenciones de cooperación internacional», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2011.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): *Transferencias y subvenciones,* Documento núm. 13 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público, febrero 2020.

BAÑO LEÓN, José M.: «Declaración responsable y derechos de terceros. El lado oscuro de la llamada Better Regulation». Revista de Derecho Administrativo 167/2014.

BECERRA GÓMEZ, A. M.: «Anulación, revocación y revisión de oficio de en el régimen del reintegro previsto en la Ley General de Subvenciones», Documentación Administrativa: *Nueva Época,* núm. 5, 2018.

Bueno Armijo, A.: «Las subvenciones condicionadas concedidas a las Administraciones locales. Tipos de condicionalidad y posibles límites», *Cuadernos de Derecho Local,* núm. 64, 2024.

Bueno Mora, S.: «Los sujetos de la relación jurídica subvencional. Beneficiarios y entidades colaboradoras: Régimen singular de las asignaciones a grupos políticos y de las subvenciones a las asociaciones de vecinos». *QDL,* octubre 2004.

— «El régimen de responsabilidades de los perceptores de subvenciones», *Revista de Estudios Locales –CUNAL–,* núm. 8.

Carlon Ruiz, M.: «La ordenación autonómica de las subvenciones» en la obra *El régimen jurídico de las subvenciones: Derecho comunitario y comparado,* coordinada por G. Fernández Farreres. Ed. Consejo General del Poder Judicial, 2007.

Castillo Blanco, F. A.: «La actividad de fomento: evolución histórica y tratamiento constitucional», colaboración en la obra colectiva «Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas», dirigida por Sanagustín-Garcés, M., y Palomar Olmeda, A., Aranzadi Thomson Reuters, 2023.

Castillo Ramos-Bossini, S. E.: «Las cuestiones procedimentales controvertidas en la fase declarativa del procedimiento de reintegro de subvenciones públicas», *Revista Aragonesa de Administración Pública,* núm. 54, 2019.

Cencerrado Millán, E.: «Subvenciones e Impuesto de Sociedades», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas,* coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A. Tirant lo Blanch, 2010.

Cortell Giner, P.: «Subvenciones y responsabilidad contable», *Revista Auditoría Pública,* núm. 38.

Cubillo Rodríguez, C.: «El control externo de las subvenciones y ayudas públicas. Fiscalización y enjuiciamiento por parte del Tribunal de Cuentas y otros órganos de control externo», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed Aranzadi, Thomson Reuters. 2023.

Descalzo González, A.: «Ayudas públicas y defensa de la competencia», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Tirant lo Blanch, 2010.

Diego Alonso, J. de: «Contabilización de transferencias y subvenciones en el plan general de contabilidad pública. vertientes económico-financiera y presupuestaria». *Revista Española de Control Externo,* núm. 49 /2015.

Diego Gómez, Alejandro de: «La figura del convenio tras la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público». *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal,* núm. 23, 2015,

Dolz Lago, M. J.: «La actuación del Ministerio Fiscal ante los fraudes a las subvenciones comunitarias (en especial, las agrarias)», *Revista de Actualidad Penal,* núms. 39, 23 a 29 de octubre de 1995.

Esteban Ríos, J.: «Vías para la agilización de las subvenciones financiables con fondos de la Unión Europea: la adaptación al Instrumento Europeo de Recuperación y más allá», *Revista Aragonesa de Administración Pública,* núm. extra 20, 2021.

Fernández Farreres, Germán: «Problemática del control de las subvenciones por el Tribunal de Cuentas», *Seminarios 1984,* Tribunal de Cuentas.

— «De nuevo sobre la subvención y su régimen jurídico en el Derecho español», *Revista de Administración Pública,* núm. 113, mayo-agosto de 1987.

Fernández Farreres, G.: «Derecho al cobro de la subvención y obligación de devolución de lo percibido (reflexiones a propósito de la jurisprudencia de la sala tercera del Tribunal Supremo», *Revista Española de Derecho Administrativo,* núm. 202, 2019.

Fernández Rodríguez, M. C.: «La laxa deriva hacia las ayudas directas», *Revista Vasca de Administración Pública,* núm. 126, 2023.

Fernández-Corredor Sánchez-Diezma, J.: «Caducidad del procedimiento de reintegro de subvenciones: comentario a la STS de 19 de marzo de 2018», CEF Legal, núm. 209, 2018.

Font Llovet, T.: «El régimen de las subvenciones y los fondos europeos para la recuperación», *Cuadernos de Derecho Local,* núm. 55, 2021.

Fuentes Vega, S.: «La ejecución del gasto público subvencional», *Revista Presupuesto y Gasto Público,* núm. 7/1992.

Garcés Sanagustín, M.: «Fraude penal de subvenciones comunitarias», *Revista Cuenta con IGAE,* núm. 15/2006.

Garcés Sanagustín, M., y Monzón Mayo, M.ª J.: «Ámbito subjetivo de la Ley General de Subvenciones. Capacidad jurídica para el establecimiento y otorgamiento de subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Sanagustín-Garcés, M., y Palomar Olmeda, A., Aranzadi Thomson Reuters. 2011.

García Matíes, R.: «El concepto de subvención en la Ley General de Subvenciones: la colaboración público-privada sin ánimo de lucro para la ejecución de las políticas públicas de cooperación internacional para el desarrollo», *Revista de Estudios Locales, Cunal,* núm. 231, 2020.

García Rubio, F.: «Naturaleza jurídica de los premios y subvenciones. Concepto y control jurisprudencial», *Actualidad Administrativa,* núm. 5, 2023.

García-Andrade Gómez, J., y Gómez-Ferrer Rincón, R.: «La eficacia del recurso de casación como técnica para la formación de jurisprudencia en materia de subvenciones», Marcial Pons, 2020.

Giraldes Gutiérrez, L. S.: «Estudio sistemático de la posición jurídica del beneficiario en la relación subvencional. Análisis de las posibilidades de reforma». *REDA*. Núm. 174/2015.

Gómez Rivero, C., y Nieto Martín, A.: «El delito de Fraude de subvenciones ante la Ley General de Subvenciones», *Revista General de Derecho Penal,* núm. 2/2004.

González-Juliana, A.: «Subvenciones a grupos parlamentarios y rendición de cuentas. Reflexiones entorno al alcance de la Ley de Transparencia», *Estudios en Derecho a la Información,* núm. 18, 2024.

Izu Belloso, M. J.: «El agujero negro de los premios literarios municipales», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica,* núm. 15, INAP, 2021.

Lafuente Sánchez, Raúl: «Práctica de la Comisión CE en materia de ayudas de Estado: criterios y principios de aplicación», *Noticias de la Unión Europea,* CIS, núm. 123/1995.

Laso, J.: «Ayudas Públicas a Empresas: Decisiones de la Comisión Europea», Sentencias del Tribunal de Justicia (1990-1994), *Revista de Instituciones Europeas,* núm. 3, vol. 22, 1995.

Martín Fernández, J., y Berdud Seoane, J.: «Aspectos fiscales de las subvenciones y ayudas públicas», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2023.

Martínez Lago, M. A.: «Infracciones y sanciones en materia de subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas,* coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A., Tirant lo Blanch, 2010.

Martínez López-Muñiz, J. L.: «La actividad administrativa dispensadora de ayudas y recompensas: Una alternativa conceptual al fomento, en la teoría de los modos de acción de la Administración Pública», *Libro homenaje a Villar Palasí,* Civitas, Madrid, año 1991.

— «Subvenciones al ejercicio de libertades y derechos fundamentales en el Estado social de derecho: Educación y Sindicatos», *Revista Española de Derecho Administrativo,* núm. 47/1995.

Martínez Ortega, A.: «Aspectos económico-financieros en la gestión de las subvenciones públicas», *Revista Cuenta con IGAE,* núm. 15/2006.

Matas Martorell, B.: «El deber de justificación en la Ley General de Subvenciones», *Revista Auditoría Pública,* núm. 42.

Medina Guijarro, J.: «Competencias y procedimientos para el reintegro de subvenciones y ayudas públicas», *Revista Española de Control Externo,* núm. 1/1999.

Méndez Martínez, M., y Álvarez Álvarez, V.: «Las subvenciones nominativas en los presupuestos prorrogados. Problemática y fiscalización», *Auditoría Pública,* núm. 75, 2020.

Montesinos Julve, V.: «Tratamiento de los ingresos, transferencias, subvenciones y cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos en el nuevo plan general de contabilidad pública». *Revista Española de Control Externo*.

Morales Plaza, y Rubio González: «Régimen de financiación de la actividad subvencionada. Gestión y justificación de subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed., Aranzadi, Thomson Reuters, 2011.

Navarro Corbacho, D.: «Las subvenciones públicas. El procedimiento jurisdiccional contable para su reintegro». Colaboración en la obra colectiva *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento,* Consejo General del Poder Judicial, 2006.

Núñez Grañón, M.: «Las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas,* coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A. Tirant lo Blanch, 2010.

OCDE: «La lucha contra el fraude en las subvenciones públicas en España», OCDE, 2021.

Ordóñez Solís, D.: «El derecho de las subvenciones y ayudas públicas en la Unión Europea», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* coordinada por Mario Garcés y Alberto Palomar. Ed. Aranzadi. 2023.

Palomar Olmeda, A.: «Distribución constitucional en la materia. El concepto de poder de gasto subvencional en la doctrina del Tribunal Constitucional», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2023.

Pardo González, M.: «Procedimiento de concesión de subvenciones. Concurrencia y concesión directa», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2011.

Pariente de Prada, I.: «El sistema comunitario de control de las ayudas estatales a empresas: la decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1993 sobre un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco», *Revista Vasca de Administración Pública,* núm. 39/1994.

Pascual García, José: «Las distintas Administraciones Públicas ante la Ley General de Subvenciones: principales innovaciones», *Revista Jurídica de Castilla y León,* núm. 3/2004.

— «El Reglamento de la Ley General de Subvenciones», *Revista Cuenta con IGAE,* núm. 16/2006.

— «Procedimiento de concesión y gestión de las subvenciones públicas», *Revista Práctica de Derecho, CEF Legal,* núm. 70/2006.

— «El nuevo marco jurídico de las subvenciones públicas», *Revista Técnica Económica,* núm. 176/2007.

Rodríguez Castaño, A. R.: «Las bases reguladoras en las subvenciones de concesión directa a que se refiere el artículo 22.2.*c)* de la Ley General de Subvenciones en las Corporaciones Locales», *Revista digital del Instituto de Auditores Públicos de España,* 2007 (https://www.auditorespublicosespana.org).

— «Los sujetos de la relación jurídica. Órgano concedente, beneficiarios y entidades colaboradoras. La subcontratación», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M. y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2023.

Rodríguez Castaño, A. R., y Quintana Cortés, J. L.: «La situación de las bases reguladoras: conveniencia de su reforma» *Revista de Estudios Locales,* núm. 219.

Román Márquez, A.: «Las cláusulas sociales y ambientales en las subvenciones públicas», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica,* núm. 19, 2023.

Sala Sánchez, P.: «La garantía constitucional de los derechos económicos y sociales y su efectividad en situaciones de crisis económica». *Revista Española de Control Externo* núm. 46/2014.

Sánchez Sánchez, L. C.: «La gestión y el control de subvenciones a la vista de la legislación dictada bajo el estado de alarma», *Revista Española de Control Externo,* núm. 65, 2020.

Santana Gómez, J. M.ª: «El control interno de las subvenciones públicas», colaboración en la colaboración en la obra colectiva «Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas», dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2023.

Sendín Cifuentes, J.L.: «Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas», *Revista Quincena Fiscal,* núm. 3/2017.

Segura Rodrigo, M.: «Los delitos de fraude subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2023.

Sesma Sánchez, B.: «Ayudas económicas municipales derivadas de la pandemia», *Anuario de Derecho Municipal,* núm. 14, 2020.

— «Derecho de subvenciones en y a partir de la pandemia», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid,* núm. extra 1, 2021.

— «El concepto jurídico de subvención y ayuda pública. Alcance de la noción de fomento y promoción», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Sanagustín-Garcés, M., y Palomar Olmeda, A., Aranzadi Thomson Reuters, 2023.

— «La posición de los beneficiarios de subvenciones públicas en los procedimientos de control», *Revista Auditoría Pública,* núm. 40.

— «El control financiero de subvenciones públicas en la nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones», *Revista Auditoría Pública,* núm. 35.

— «Disposiciones generales de la Ley General de Subvencione», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas.* Tirant lo Blanch, 2010.

— «El control de las subvenciones públicas», colaboración en la obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas.* Tirant lo Blanch, 2010.

Soriano García, J. E., y Sánchez Gutiérrez, M. M.: «El control de las ayudas públicas en España: un contexto a cambiar», *RAP,* núm. 166/2005.

Toscano Gil, F.: «Los tipos de ayudas públicas a los 20 años de la Ley General de Subvenciones», *Revista General de Derecho Administrativo,* núm. 65, 2024.

Valero Escribano, J. I.: «Régimen de financiación de la actividad subvencionada. Gestión y justificación de subvenciones», colaboración en la obra colectiva *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2023.

Valero Escribano, J. I., y Rodríguez Castaño, A. R.: «Alcance de la prohibición de obtener subvenciones públicas por parte de los altos cargos, empleados públicos y cargos electos», *Revista Española de Control Externo,* núm. 69, 2021.

2. **MONOGRAFÍAS**

Arranz Sainz, Alfredo: «La gestión de subvenciones», *Tribuna libros,* 1996.

Arroyo Zapatero: *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones,* Centro de Publicaciones, Ministerio de Justicia, 1987.

Díaz Lema, J. M.: *Subvenciones y crédito oficial en España,* Instituto de Estudios Fiscales e Instituto de Crédito Oficial, 1985.

Fernández Farreres, Germán: «La subvención: Concepto y régimen jurídico», Instituto de Estudios Fiscales, *Colección Estudios Jurídicos,* 1983.

Garcés Sanagustín, M.: «La actividad subvencional en el sector público español. Revocación, régimen sancionador y control», *IEF,* 2001, p. 32.

Gómez Rivero, M.ª Carmen: *El Fraude de Subvenciones,* Tirant lo Blanch, Valencia, año 1996.

Lillo Jara, J.R.: «Aspectos jurídico-financieros de los gastos subvencionables», Tesis Doctoral, *Universidad de Alicante,* 2014.

Lozano Serrano, Carmelo: «Las subvenciones del Estado a los Municipios, Instituto de Estudios de Administración Local», *Colección Estudios,* 1981.

Martínez-Buján Pérez: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social,* Tecnos, 1995.

Martínez Giner, L. A.: *El reintegro de subvenciones públicas,* Iustel, 2006.

Montalvo Correa, I.: *Los delitos e infracciones en materia de subvenciones públicas,* año 1995.

Ordóñez Solís, D.: *Administraciones, Ayudas de Estado y Fondos Europeos,* Ed. Bosch, 2006.

Pascual García, J., y Rodríguez Castaño, A. R.: «Régimen jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control», *Boletín Oficial del Estado,* ed. 7.ª, 2018.

Pascual García, José: «Convenios de colaboración entre Administraciones Públicas y convenios con administrados» Ed. *BOE.* 2012.

— «Subvenciones públicas: Legislación comentada, formularios y procedimientos», Ed. *Boletín Oficial del Estado,* 2007.

Pérez Bernabéu: *La Recuperación de las Ayudas de Estado. Principios y procedimiento.* Instituto de Estudios Fiscales. 2013.

Prieto, J.: *El fraude de subvenciones de la Unión Europea,* Dykinson S. L., 2005.

Sesma Sánchez, Begoña: *Las subvenciones y su control en el Ordenamiento español,* Sindicatura de Comptes, Valencia, 1996.

— «Las subvenciones públicas», *Lex Nova,* Valladolid, 1998. Valls.

VV. AA.: *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas,* coordinada por Martínez Giner, L., y Navarro Faure, A., Tirant lo Blanch, 2010.

— *Comentario a la Ley General de Subvenciones,* dirigida por Fernández Farreres, G., Thomson Civitas, 2005.

— *Comentarios a la Ley General de Subvenciones,* dirigida por López Ramón, F., Tirant lo Blanch, 2005.

— *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones,* Ed. Lex Nova, S.A., Valladolid, 2005.

— *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas,* dirigida por Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A., Ed Aranzadi, Thomson Reuters, 2023.

— *El Régimen jurídico de las subvenciones. Derecho español y comunitario,* dirigida por Fernández Farreres, G., Ed. Consejo General del Poder Judicial, 2007.

VV. AA.: *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento,* dirigida por Vacas García-Alós, L., y Gutiérrez García, C., Ed. Consejo General del Poder Judicial, 2007.

— *Guía práctica de subvenciones y ayudas públicas,* Dir. Rodríguez Castaño, A.R., Aranzadi, 2021.

— *20 años de la Ley General de Subvenciones. Actas del XVII congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo,* Coord. Gamero Casado, E., y Alarcón Sotomayor, L., INAP, 2023.

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA, JUSTICIA Y RELACIONES CON LAS CORTES