

PROCEDIMIENTO DE CONCESIÓN Y GESTIÓN PRESUPUESTARIA DE SUBVENCIONES

AMPARO NAVARRO FAURE

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante

Sumario: I. PROCEDIMIENTO DE CONCESIÓN: 1. Procedimiento de concesión en régimen de concurrencia competitiva. A) Iniciación; B) Instrucción; C) Terminación. 2. Procedimiento de concesión en régimen de concesión directa. II. PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE LA SUBVENCIÓN: 1. Subcontratación. 2. Justificación. A) Modalidades de justificación; B) Gastos subvencionables; C) Comprobación. III. GESTIÓN PRESUPUESTARIA. 1. Aprobación del gasto. 2. Compromiso del gasto. 3. Pago de la subvención. 4. Pagos a cuenta. 5 Retención de pagos. 6. Devolución a iniciativa del perceptor.

I. PROCEDIMIENTOS DE CONCESIÓN

La Ley General de Subvenciones, Ley 38/2003, de 17 de noviembre (en adelante LGS) regula en su título I el procedimiento de concesión de subvenciones. Este procedimiento ha sido desarrollado por el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el reglamento de la citada Ley (en adelante RGS) en sus artículos 55 a 67. El art. 22 de la LGS, que establece el procedimiento de concesión, tiene carácter básico, resultando de aplicación a todas las Administraciones Públicas, sin perjuicio de que pueda ser completado por normas autonómicas.

La ley prevé dos procedimientos de concesión: el procedimiento de concesión en régimen de concurrencia competitiva y el procedimiento de concesión directa. El primero de ellos es el procedimiento ordinario de concesión, teniendo carácter básico para todas las Administraciones Públicas, mientras que el procedimiento de concesión directa, se regula como un procedimiento excepcional, sólo aplicable en determinados supuestos.

1. Procedimiento de concesión en régimen de concurrencia competitiva

La Ley define la concurrencia competitiva como “*el procedimiento mediante el cual la concesión de las subvenciones se realiza mediante la comparación de las solicitudes presentadas, a fin de presentar una prelación entre las mismas de acuerdo con los criterios de valoración previamente fijadas 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*”.

Se han alegado diferentes razones para justificar el carácter ordinario de este procedimiento. Entre ellas, el que la subvención representa un gasto público selectivo y por lo tanto compromete el principio de igualdad, así como que los créditos presupuestarios son limitados, por lo que se racionaliza su disposición a través de convocatorias públicas. En mi opinión, tratándose de un gasto público, la opción por uno u otro procedimiento, debería responder también a los principios constitucionales de asignación equitativa y de eficacia, y por lo tanto al procedimiento que mejor permita asegurar la satisfacción de la necesidad pública que se pretende con el gasto subvencional.

A pesar de que en la propia definición de la ley se exige “comparación y prelación”, lo cual distinguiría la concurrencia competitiva con la “concurrencia pública”², el RGS permite exceptuar este requisito, en el caso de que todas las solicitudes reúnan los requisitos establecidos y el crédito presupuestario consignado fuera suficiente para atender todas las solicitudes una vez finalizado el plazo de presentación.

Al mismo tiempo habrá de entender, aunque no se diga expresamente, que la comparación y prelación se hará entre todas las solicitudes que reúnan los requisitos fijados en la convocatoria, por lo que ésta puede dejarse desierta o no agotar el crédito presupuestario.

De su régimen jurídico se desprende que los caracteres generales que debe reunir el procedimiento ordinario son los siguientes:

² MOREU CARBONELL, E.. “Procedimiento de concesión y Gestión de subvenciones”. En Comentarios a la Ley General de Subvenciones. Tirant lo Blanch. Valencia, 2005. pág. 79 y ss.

una convocatoria pública; criterios de valoración contenidos en la normativa o en la convocatoria; comparación de las solicitudes presentadas, a fin de establecer una prelación (aunque ya hemos visto que este requisito puede exceptuarse); y adjudicación de las ayudas que hayan obtenido mayor valoración. Excepcionalmente, se podrá prorratear entre los beneficiarios de la subvención siempre que esté previsto en las bases reguladoras y esté asegurado el fin de la subvención.

Asimismo, la Ley establece también con carácter básico una separación orgánica entre el Órgano concedente; el Órgano colegiado al que corresponde hacer la propuesta; y el Órgano instructor. Esta separación orgánica pretende reforzar el principio de objetividad en la concesión, lo cual sin embargo dependerá de la composición de los diferentes órganos, cuya objetividad se vería reforzada si estuviera compuesta por algún miembro externo al órgano concedente³.

Sin embargo, no tiene carácter básico, y sólo se aplica en defecto de normativa autonómica y local, las tres fases del procedimiento: iniciación; instrucción y resolución, cuyo contenido se completará de forma supletoria con la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPAC).

A) *Iniciación*

El procedimiento se inicia con la Convocatoria aprobada por el órgano competente. Es necesario distinguir las bases reguladoras de la subvención, que tienen carácter normativo y contienen el régimen jurídico de una concreta subvención, y la convocatoria, que es un acto administrativo que inicia el procedimiento de concesión de la subvención y que evidentemente debe ser público porque se dirige al público en general. En muchos casos se hace coincidir en la misma

³ SILVA URIEN, I.: "Procedimiento de concesión y gestión de subvenciones". En DEL BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J; PANIZO GARCÍA, A.; SILVA URIEN, I; ARELLANO PARDO, P: "Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones". Lex Nova. Valladolid, 2004. pág. 194, proponía la participación en los comités de selección de algún miembro del Servicio Jurídico y de la Intervención.

publicación en los boletines oficiales las bases reguladoras y la convocatoria. El contenido de la citada convocatoria será el siguiente:

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. Este es un requisito básico, sin que se puedan conceder subvenciones por importe superior a esta cuantía sin realizar una nueva convocatoria.

El RGS, admite una excepción a través de la posibilidad de que la convocatoria fije una cuantía adicional, cuya aplicación a la concesión de nuevas subvenciones no requiera de una nueva convocatoria. La fijación y utilización de esta cuantía adicional está condicionada a supuestos en los que en convocatorias anteriores se han presentado, resuelto o reconocido o liquidado solicitudes u obligaciones por importe inferior al gasto inicialmente previsto o a la subvención concedida, o en los casos en que se haya incrementado el importe del crédito presupuestario disponible como consecuencia de una generación, ampliación o incorporación de crédito. La primera convocatoria debe hacer constar la efectividad de la cuantía adicional a la concurrencia de estas circunstancias y debe condicionar su efectividad a la consiguiente modificación presupuestaria, con anterioridad a la resolución de la subvención.

c) Objeto, condiciones y finalidad de la concesión de la subvención.

Cuando la subvención tiene por objeto impulsar una determinada actividad por parte del beneficiario, el mismo está condicionado a realizar tal actividad en los términos de su solicitud. Cualquier modificación de dicha actividad debe estar autorizada por la Administración, la cual sólo la concederá si no altera la finalidad de la subvención. Del mismo modo, cualquier modificación propuesta por la Administración deberá recabar la aceptación por parte del beneficiario.

d) Expresión de que la concesión se efectúa mediante un régimen de concurrencia competitiva.

Este requisito puede resultar superfluo, en la medida en que el procedimiento de concurrencia competitiva, debe ser el procedimiento común, en defecto del procedimiento de concesión directa.

e) Requisitos para solicitar la subvención y forma de acreditarlos. A efectos de simplificación del procedimiento, se prevé la posibilidad de que en las bases reguladoras se pueda acordar que no sea necesario que los solicitantes presenten la documentación acreditativa, trasladando su presentación a un momento posterior aunque anterior a la concesión.

f) Indicación de los órganos competentes para la instrucción y resolución del procedimiento.

g) Plazo de presentación de solicitudes.

Los interesados deben acompañar a sus solicitudes los documentos e informaciones determinados en la norma o convocatoria. Los interesados tiene derecho a no presentar documentos que obren en poder de la Administración con dos requisitos: que el solicitante haga constar fecha y órgano en que se presentaron, y que no hayan transcurrido más de 5 años.

Si las solicitudes no reunieran los requisitos de la convocatoria, la Administración debe dar un plazo de 10 días para subsanar los defectos, transcurrido el cual se considerará desistido en su derecho al solicitante.

h) Plazo de resolución y notificación, que no podrá exceder de 6 meses.

i) Documentos e informaciones que deben acompañarse a la petición.

La LGS prevé la presentación telemática en los términos de la Ley 30/1992, y la posibilidad de sustituir la presentación de determinados documentos por una declaración responsable del solicitante y acreditación posterior antes de la resolución

j) En su caso, posibilidad de reformulación de solicitudes.

Cuando sea la Administración la que proponga la reformulación de la solicitud, se mantendrá el contenido inicial, ante el silencio del solicitante o si éste no contesta en plazo.

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.

l) Criterios de valoración de las solicitudes.

La convocatoria debe precisar, cuando se tome en consideración más de un criterio de valoración, la ponderación entre los mismos, así como la aplicación de los criterios a las distintas fases de valoración. Asimismo, en el caso de que la valoración se articule en fases, el umbral mínimo de puntuación exigido al solicitante para continuar el proceso de valoración. Si no es posible atribuir una ponderación a cada uno de los criterios elegidos, se considerará que cada uno de ellos tiene el mismo peso relativo.

m) Medio de notificación o publicación

El RGS prevé la posibilidad de la llamada convocatoria abierta, definida cómo *“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”*.

Para poder aplicar la convocatoria abierta es necesario que esté expresamente previsto en las bases reguladoras, dónde además se deben establecer los criterios para la asignación de los fondos no empleados entre los períodos restantes. En la convocatoria abierta se debe concretar el número de resoluciones sucesivas y para cada una de ellas: el importe máximo a otorgar; el plazo máximo de resolución de cada uno de los procedimientos y el plazo de presentación de solicitudes en cada uno de ellos. Para fijar el importe máximo de cada periodo se hará una previsión, atendiendo a su duración y al volumen de solicitudes previstas.

B) Instrucción

La Ley establece con carácter básico una separación orgánica entre el Órgano concedente; el Órgano colegiado al que corresponde hacer la propuesta; y el Órgano instructor.

En esta fase intervienen el Órgano instructor y el Órgano colegiado. Este último es al que corresponde emitir el informe previo en el que se concrete el resultado de la evaluación efectuada, es decir es el que aplica los criterios de valoración a las solicitudes presentadas. No obstante, si hubiera una fase previa para comprobar el cumplimiento de los requisitos para concurrir a la convocatoria, ésta la llevaría a cabo el órgano instructor.

Las actividades de instrucción comprenden: la solicitud de informes que sean preceptivos o que se estimen adecuados (cuando sean vinculantes debe especificarse) en el plazo de 10 días, y la evaluación de solicitudes conforme con los criterios, formas y prioridades de valoración establecidos en la norma reguladora de la subvención.

Corresponde al Órgano instructor formular la propuesta de resolución provisional, debidamente motivada, notificarla y examinar las alegaciones que se planteen contra la resolución provisional en el plazo de 10 días. Examinadas las alegaciones se propondrá resolución definitiva que se notificará a los beneficiarios que hayan sido propuestos, los cuales deben aceptar o rechazar la subvención.

La aceptación de la subvención es importante sobre todo en el caso de que la cuantía concedida sea inferior a la solicitada, ya que ello no exime de la obligación del beneficiario de realizar la actividad subvencionada, el cual puede no aceptar en ese caso la subvención, abriendo la posibilidad de que se otorgue a otro solicitante.

C) Terminación

El procedimiento concluye con la resolución definitiva de concesión, que es un acto diferente a la propuesta de resolución de la fase de instrucción, y que se debe dictar en el plazo de 15 días desde la elevación de la propuesta de resolución. La resolución debe ser motivada y debe contener la indicación del solicitante o relación de solicitantes a los que se concede la subvención, y la desestimación del resto de las solicitudes.

La motivación de la resolución es importante en un proceso de concurrencia en el que habrá solicitudes estimadas, pero también desestimadas, y en el que además el importe de la subvención se puede alejar del importe solicitado. Aunque en la mayoría de los casos la resolución asuma los informes técnicos, hay que tener en cuenta que no todos ellos serán preceptivos y que en reiterada jurisprudencia se ha mantenido que la motivación no puede consistir en una mera remisión al informe. De tal manera que la resolución definitiva puede ser distinta al informe del órgano colegiado y a la propuesta del órgano instructor, pero en ese caso la motivación debe fundamentar esa resolución.

El plazo para resolver y notificar es de 6 meses desde la publicación de la convocatoria. En el caso de que la resolución corresponda

a la Administración General del Estado pero hayan sido subvenciones tramitadas por otras Administraciones públicas, el plazo se computa a partir del momento en que el órgano otorgante disponga de la propuesta o de la documentación. El vencimiento del plazo sin resolución legitima a los interesados para entender desestimada la solicitud.

La Ley no prevé, pero en esta caso sería aplicable la Ley 30/1992, que el procedimiento también podría concluir por desistimiento, renuncia al derecho, declaración de caducidad o imposibilidad material sobrevenida.

En la resolución se puede incluir una lista de solicitudes desestimadas por haberse superado el crédito presupuestario, pero que reúnen los requisitos y con la puntuación otorgada, de tal manera que en el caso de que se produzca alguna renuncia entre los beneficiarios, el Órgano concedente acuerde la concesión sin necesidad de nueva convocatoria al siguiente solicitante en puntuación.

Cuando la subvención tenga por objeto la financiación de actividades a desarrollar por el solicitante y el importe de la subvención de la propuesta de resolución provisional sea inferior al que figura en la solicitud presentada, se podrá instar del beneficiario, si así se ha previsto en las bases reguladoras, la reformulación de su solicitud para ajustar los compromisos y condiciones a la subvención otorgable. La reformulación de solicitudes no es un procedimiento de subsanación de solicitudes, ni de una terminación convencional del procedimiento, sino que respecto a solicitudes positivamente valoradas y ante una subvención menor a la solicitada, se otorga la posibilidad de que se concentre la subvención en parte de la actividad, ya que de no hacerlo el beneficiario se vería obligado a no aceptar la subvención por imposibilidad de cumplimiento de todas las actividades propuestas.

2. Procedimiento de concesión en régimen de concesión directa

Este procedimiento es excepcional y por lo tanto sólo se aplica en las siguientes subvenciones:

a) Las previstas nominativamente en los PGE, de las CCAA o de las EELL, en los términos recogidos en los convenios y en la normativa reguladora de estas subvenciones.

Estas subvenciones son aquellas cuyo objeto, dotación presupuestaria y beneficiarios aparecen determinados expresamente en el estado de gastos del presupuesto. En este caso, el procedimiento puede iniciarse de oficio por el centro gestor del crédito presupuestario o a instancia del interesado, y terminará con la resolución de concesión o convenio. El convenio suele ser el instrumento jurídico más frecuente para esta clase de subvenciones⁴.

La resolución debe incluir los siguientes extremos: el objeto de la subvención y de sus beneficiarios, de acuerdo con la asignación presupuestaria; crédito presupuestario al que se asigna el gasto y cuantía de la subvención; compatibilidad o incompatibilidad con otras subvenciones; plazos y modos de pago de la subvención, plazos y forma de justificación del cumplimiento de la finalidad.

b) Aquellas cuyo otorgamiento o cuantía venga impuesta a la Administración por una norma de rango legal, que seguirán el procedimiento de concesión que les resulte de aplicación de acuerdo con su propia normativa;

La exigibilidad del pago está condicionada al principio de especialidad presupuestaria, esto es, a la existencia de crédito adecuado y suficiente en el correspondiente ejercicio.

c) Con carácter excepcional, aquellas otras subvenciones en que se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública.

Estas subvenciones se regularán, además de por la LGS y RGS, por el Real Decreto que apruebe el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro competente.

El Real Decreto incluirá una memoria del órgano gestor de las subvenciones, justificativa del carácter singular de las misma; de las razones que acreditan el interés público, social o económico o humanitario u otras que acrediten la dificultad de la convocatoria pública; y el Informe del Ministerio de Economía y Hacienda.

⁴ El régimen presupuestario de los convenios con el Estado de las entidades públicas empresariales, Sociedades Mercantiles Estatales y Fundaciones del sector público estatal que reciban subvenciones de explotación y de capital, está previsto en el artículo 68 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria.

Además, el Real Decreto incluirá: la definición del objeto de las subvenciones; el régimen jurídico aplicable; los beneficiarios y modalidades de ayuda; y el procedimiento de concesión y régimen de justificación de la aplicación dada a las subvenciones por los beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras.

II. PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE LA SUBVENCIÓN

La Ley y el Reglamento regulan, dentro de la gestión y justificación de las subvenciones, la subcontratación y la justificación de los gastos subvencionables. En la gestión de las subvenciones, lo habitual será que el beneficiario realice directamente la actividad subvencionada y justifique los gastos en los que ha incurrido para llevarla a cabo y la Administración compruebe los mismos. Pero también prevé la ley la posibilidad de que el beneficiario subcontrate parte de la actividad subvencionada. Esta última modalidad, se regula con cierta cautela en la ley, en la medida en que a través de la subcontratación, los fondos públicos podrían llegar a aquellos solicitantes que no habrían obtenido la subvención de haber concurrido directamente, o se produzca una transferencia de fondos entre personas y entidades vinculadas, cuya valoración de las operaciones pudiera alejarse del valor normal de mercado, o pudiera incrementar artificialmente el coste de las actividades por superposición de intermediarios.

El régimen establecido por la Ley y el Reglamento es el siguiente.

1. La subcontratación

La LGS prevé la posibilidad de que el beneficiario subcontrate parte de la actividad que es el objeto de la subvención. Se entiende que un beneficiario subcontrata cuando concierta con terceros la ejecución total o parcial de la actividad que constituye el objeto de la subvención. La subcontratación fue una de las novedades de la LGS, y su regulación deriva, como ha puesto de manifiesto la doctrina⁵, de

⁵ FERNÁNDEZ TORRES, JR. "La justificación del empleo dado a las subvenciones". En *"Comentario a la Ley General de Subvenciones"* (dir.

la normativa comunitaria que impuso límites a la cofinanciación por los fondos estructurales de los gastos referentes a los subcontratos que incrementen los costes de ejecución sin aportar ningún valor añadido.

La subcontratación debe estar prevista expresamente en la normativa reguladora de la subvención con los siguientes límites: si no se fija porcentaje, el límite máximo es del 50% de la subvención; además, requiere autorización expresa y formalización por escrito si sobrepasa el 20% del importe de la subvención y este importe es superior a 60.000 euros. Lógicamente, no podrá fraccionarse un contrato con el objeto de disminuir la cuantía del mismo.

No se considera subcontratación los gastos en que tenga que incurrir el beneficiario para realizar por sí mismo la actividad subvencionada y que serán objeto de justificación. Precisamente por ello, la ley distingue entre un régimen jurídico para la subcontratación y otro para la justificación de los gastos, que se refiere a gastos realizados por el propio beneficiario para realizar por sí mismo la actividad.

En algunos casos puede resultar susceptible de interpretación las fronteras entre la subcontratación y la justificación del gasto, pero estoy de acuerdo con SILVA URIEN de que las mayores imprecisiones se encontrarán en aquellos casos en que el beneficiario se compromete a realizar una actividad de la que puede esperarse que no la realice por sí mismo, bien porque no constituye su objeto social o porque sea de externalización frecuente⁶. En mi opinión, la obliga-

FERNÁNDEZ FARRERES, G). Thomson-Civitas 2005, pág. 388.

⁶ SILVA URIEN, I. "Procedimiento de concesión y justificación de subvenciones". En FERNÁNDEZ TORRES, JR. Ibid. Pág. 388; DEL BARCO FERNÁNDEZ MOLINA, J, PANIZO GARCÍA, A, SILVA URIEN, I; Y ARELLANO PARDO, P. "Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones". ob. cit.. Pág. 238. La autora pone el siguiente ejemplo muy ilustrativo: "Si una empresa textil se compromete a realizar una inversión para la ampliación de una planta fabril, es lógico pensar que la construcción será encargada a una empresa constructora, puesto que no puede esperarse que sea la empresa textil la que organice los medios para construir la planta; en consecuencia nos encontramos dentro del concepto de gasto regulado en el art. 31.

Ahora bien, si ha sido beneficiaria de una subvención vinculada a la fabricación de un determinado volumen de producto y acuerda con otra empresa la fabricación de parte de ese producto en las mismas condiciones, estaremos en el ámbito de la subcontratación del artículo 29".

ción por parte del beneficiario de una actividad que no constituye su actividad típica no es óbice para considerar que la ha realizado por sí mismo si ha asumido la gestión y responsabilidad de la misma, aunque en el ejercicio de la actividad participen terceros. En definitiva, habrá subcontratación cuando el subcontratista asuma las actividades que debería haber realizado de forma personal el beneficiario.

Ahora bien, en los casos de subcontratación, el beneficiario asume toda la responsabilidad ante la Administración, y el subcontratista solo se obliga frente al beneficiario. Es decir, que la relación entre particulares respecto a la ejecución de la actividad, queda al margen de la relación subvencional entre la Administración y el beneficiario. No es un caso de sustitución, y la Ley se limita a establecer unas cautelas para evitar actuaciones fraudulentas por la vía de la subcontratación. En este sentido, la relación entre el beneficiario y el subcontratista será una relación jurídico-privada, que en nada afectará a las relación jurídico-pública entre la Administración y el beneficiario de la subvención.

La mayoría de la doctrina incluye a los subcontratistas en el concepto de tercero sujeto al deber de colaboración del artículo 46 de la LGS, que obliga a prestar colaboración y facilitar cuanta documentación sea requerida en el ejercicio de las funciones de control⁷.

La Ley establece asimismo las siguientes prohibiciones:

- Personas o entidades incursoas en alguna de las prohibiciones de la Ley.
- Personas o entidades que hayan percibido otras subvenciones para la realización de la actividad objeto de contratación.
- Intermediarios o asesores en los que los pagos se definan como un porcentaje del 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 solicitantes de ayuda o subvención en la misma convocatoria y programa, que no hayan obtenido sub-

⁷ FERNÁNDEZTORRES, JR. *Ibid.* Pág. 388; SILVA URIEN, I. "Procedimiento de gestión y justificación de subvenciones". En DEL BARCO FERNÁNDEZ MOLINA, J, PANIZO GARCÍA, A, SILVA URIEN, I, Y ARELLANO PARDO, P. "Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones" Ob. cit. pág. 238.

vención por no reunir los requisitos o no alcanzar la valoración suficiente.

- Personas o entidades vinculadas con el beneficiario, salvo que concurren las siguientes circunstancias: Que la contratación se realice de acuerdo con las condiciones normales de mercado; Que se obtenga la previa autorización del órgano concedente en los términos que se fijan en las bases reguladoras.

El Reglamento ha desarrollado el concepto de personas o entidades vinculadas en términos específicos, al igual que la normativa tributaria utiliza su propio concepto de entidad vinculada. Son personas o entidades vinculadas: las personas físicas unidas con relación conyugal o de afectividad, parentesco de consanguinidad hasta el cuarto grado o el de afinidad hasta el segundo; las personas físicas y jurídicas que tengan una relación laboral retribuida mediante pagos periódicos; los asociados del beneficiario cuando éste sea persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica que tenga la condición de beneficiario; una sociedad y sus socios así como los cónyuges y parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o hasta el segundo de afinidad; las sociedades del mismo grupo; las personas jurídicas o entes sin personalidad y sus representantes legales, patronos o quienes ejerzan la administración de las mismas y sus cónyuges y parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; y las personas jurídicas o entes sin personalidad y las personas físicas, jurídicas y agrupaciones que tengan derecho a participar en más del 50% del beneficio de las primeras.

Un análisis comparativo entre el concepto de personas y entidades vinculadas en el ámbito de las subvenciones y en el ámbito tributario pone de manifiesto, por un lado, una ampliación de los supuestos de parentesco en el RGS que se extiende al cuarto grado de consanguinidad, aunque se reduce en los casos de afinidad al segundo, (en el Impuesto sobre Sociedades se contempla el tercer grado en ambos casos), y por otro lado, una ampliación de los supuestos de vinculación, ya que en el ámbito tributario se reduce la participación de las entidades al 25%.

Sin embargo, lo más importante en este caso, es que la subcontratación estará permitida si hay autorización y la contratación se realiza de acuerdo con las condiciones normales del mercado. En realidad, lo más difícil de determinar no serán tanto las condiciones de la contratación, sino el valor de mercado que se atribuya a la ac-

tividad subcontratada. No obstante, en este punto el Reglamento no hace ningún desarrollo sobre el valor de mercado. El único ejemplo del que disponemos es el tratamiento que en el art 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se otorga a las operaciones vinculadas.

En efecto, el artículo 16 del TRLIS contiene las reglas de valoración en el caso de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Estas reglas de valoración pretenden evitar que mediante la utilización de precios distintos a los de mercado (precios de transferencia), se transfieran encubiertamente beneficios de unas entidades a otras para minorar o diferir la carga tributaria del Impuesto sobre Sociedades, y establece diferentes métodos para fijar el valor de mercado⁸. Una de las principales novedades que intro-

⁸ La ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) establece que se aplicará alguno de los siguientes métodos:

- **Método del precio libre comparable**, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- **Método del coste incrementado** por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables,
- **Método del precio de reventa**, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes, o en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Cuando debido a la complejidad de las operaciones no pueda aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar supletoriamente los siguientes métodos:

- **Método de distribución del resultado**, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

dujo en su momento la LIS respecto al valor de mercado fueron los Acuerdos Previos de Valoración entre la Administración tributaria y los contribuyentes sobre la valoración de estas operaciones. Respecto a estos Acuerdos previos se predicen las ventajas de seguridad y menor litigiosidad en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Tal vez hubiera sido deseable que la LGS previera estos acuerdos respecto a las actividades subcontratadas que se pudieran realizar entre personas o entidades vinculadas.

2. Justificación

El procedimiento habitual, una vez concedida y aceptada la subvención por el beneficiario, será que éste realice la actividad subvencionada que constituye el objeto de la ayuda, y que justifique ante la Administración tanto la realización de la actividad como los gastos en que ha incurrido para llevarla a cabo. Por lo tanto este régimen jurídico sólo afecta al beneficiario que realiza la actividad. La Ley regula bajo el concepto de justificación, por un lado, tres modalidades de justificación y, por otro, los gastos que se considerarán subvencionables. Asimismo, regula en este punto la actividad de comprobación por parte de la Administración, lo cual no encaja exactamente en el concepto de justificación, que debería reservarse para la actividad realizada por el beneficiario.

Si bien los perceptores de subvenciones están aplicando fondos públicos, la Ley General Presupuestaria y la LGS no les exige la rendición de cuentas ante el Tribunal de Cuentas, sino que la citada rendición de cuentas se llevará a cabo a través de la justificación ante el órgano concedente de la subvención.

-
- **Método del margen neto del conjunto de operaciones**, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

A) Modalidades de justificación

La justificación de la subvención, puede ser definida cómo un acto obligatorio del beneficiario o de la entidad colaboradora, en la que se debe incluir los justificantes de gasto que permitan acreditar el cumplimiento del objeto de la subvención pública. Es un acto del beneficiario, en el que se declaran las actividades realizadas, los gastos en que se incurren para llevarlas a cabo, y que luego son objeto de comprobación por parte de la Administración.

Se trata de una actuación del beneficiario, cuyo fundamento y regulación recuerda al acto de declaración-liquidación tributaria, ya que contendrá las actuaciones realizadas que deben concordar con el objeto de la subvención, y los gastos realizados que justifican la utilización de los fondos públicos recibidos. Respecto de los gastos, la Administración habrá de comprobar no sólo la relación con la actividad subvencionada sino su importe.

Según la LGS, a falta de previsión en las bases reguladoras, la cuenta deberá incluir declaración de las actividades realizadas que han sido financiadas con la subvención y su coste, con el desglose de cada uno de los gastos incurridos. La presentación de la cuenta se debe realizar en el plazo de tres meses desde la finalización del plazo para la realización de la actividad.

El RGS ha previsto la posibilidad de ampliación del plazo de la justificación. Esta ampliación la debe otorgar el órgano concedente de la subvención, con la limitación de que no exceda de la mitad del plazo y que no se perjudique a terceros. Si finalizado el plazo no se presentara la justificación, habrá un requerimiento al beneficiario para que lo presente en el plazo de 15 días. La falta de presentación de la justificación en el plazo llevará consigo la exigencia de reintegro y demás responsabilidades. La presentación de la justificación en el plazo adicional no exime en su caso de las sanciones.

En mi opinión, con respecto a la ampliación del plazo, el RGS podría haber desarrollado determinados supuestos. En efecto, no es lo mismo que se solicite la ampliación del plazo porque concurren circunstancias que impidan la justificación, las cuáles deberían ser alegadas por el beneficiario y por lo tanto resueltas por el órgano que concede la ampliación, con lo cual se debería producir la citada petición con anterioridad a que finalice el plazo de los tres meses. Y otra cuestión distinta es que la justificación se produzca fuera de

plazo ante un requerimiento de la Administración, en cuyo supuesto habría que aplicar el plazo improrrogable de los 15 días, con la aplicación en su caso de las correspondientes sanciones.

Por último, el Reglamento contempla también un plazo de 10 días que se otorgará por el órgano competente para subsanar los defectos que se aprecien en la justificación.

La ley contempla y el reglamento desarrolla tres modalidades de justificación.

Respecto a la justificación telemática, su utilización debe estar prevista en las bases reguladoras, que indicarán los trámites que puedan ser cumplimentados por vía electrónica, informática o telemática.

a) Cuenta justificativa

La cuenta justificativa será la modalidad normal en la justificación de las subvenciones y contendrá dos memorias: una memoria técnica o de actuación, en la que se justifique el cumplimiento de las condiciones impuestas en la concesión, con indicación de las actividades realizadas y resultados obtenidos; y una memoria económica, justificativa del coste de las actividades realizadas. En realidad se trata de una estimación directa del cumplimiento de las condiciones impuestas en la subvención y de los gastos realizados.

En mi opinión, esta forma de justificación, no impediría que las bases reguladoras previeran que algunos gastos pudieran justificarse a través de una estimación objetiva de los mismos, tal como se hace en la justificación por módulos.

Desde el punto de vista jurídico la cuenta justificativa será una declaración del beneficiario, no un acto administrativo, que sólo se producirá con la comprobación y aceptación de la citada cuenta.

El reglamento prevé tres tipos de cuenta justificativa: la cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto; la cuenta justificativa con aportación de informe del auditor; y una cuenta justificativa simplificada para aquellas subvenciones cuyo importe sea inferior a 60.000 euros.

En el primer caso, la memoria económica contendrá los siguientes documentos:

- Una relación clasificada de los gastos e inversiones de la actividad, con identificación del acreedor y del documento, su importe, fecha de emisión y de pago. Si en la solicitud de la subvención se presentó un presupuesto habrá que justificar las desviaciones que se hayan producido.
- Facturas o documentos acreditativos del pago.
- En el supuesto de adquisición de bienes inmuebles, debe aportarse certificado de tasador independiente.
- Indicación de criterios de reparto de costes generales o indirectos incorporados en la relación de gastos, salvo que estos gastos generales se justifiquen con un porcentaje a tanto alzado fijado en las bases reguladoras.
- Una relación detallada de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad subvencionada.
- El beneficiario deberá solicitar como mínimo tres ofertas de diferentes proveedores, con carácter previo: si el importe de la actividad supera 30.000 euros en el supuesto de coste por ejecución de obra y 12.000 euros en el supuesto de suministro de bienes de equipo o prestación de servicios por empresas de consultoría o asistencia técnica. En la memoria económica debe aportar los tres presupuestos.
- por último, y en su caso, la carta de pago de reintegro en el supuesto de remanentes no aplicados, así como de los intereses derivados de los mismos.
- Los gastos se justifican con facturas y demás documentos de valor probatorio. Se admiten las fotocopias compulsadas cuando así lo establezcan las bases reguladoras. Como puede ocurrir que un gasto esté afectado sólo en parte a una actividad subvencionada, el Reglamento prevé el estampillado de los justificantes originales, indicando en la misma la subvención para la que han sido presentados y la cuantía exacta que resulte afecta a la subvención

El reglamento contempla una reducción de la información aportada en la cuenta en el caso de la llamada cuenta justificativa con aportación de informe del auditor.

En este caso, a la memoria de actuaciones se incorporará una memoria económica abreviada, a la que se acompañará un informe de un auditor de cuentas inscrito en el Registro oficial. El auditor

llevará a cabo la revisión de la cuenta justificativa con el alcance que se determine en las bases reguladoras, que son además las que deben prever esta posibilidad.

El nombramiento del auditor, dependerá de que la entidad esté obligada a auditar sus cuentas anuales, en cuyo caso el mismo auditor puede realizar el informe de la cuenta justificativa. Si no fuera un sujeto obligado a auditar sus cuentas, la designación podría ser libre por parte del beneficiario. Salvo que las bases reguladoras prevean su nombramiento por el órgano administrativo, los gastos del auditor se considerarán gastos subvencionables.

La memoria económica abreviada contendrá como mínimo la relación de los gastos incurridos en la realización de las actividades y, en su caso, las cantidades inicialmente presupuestadas y las desviaciones producidas.

El beneficiario debe poner a disposición del auditor, cuantos libros y documentos le sean exigibles, y asimismo a conservarlos a efectos de la comprobación administrativa

Para subvenciones con importe inferior a 60.000 euros, las bases reguladoras pueden prever una memoria justificativa simplificada. En ésta, a la memoria de actividades, acompañará una memoria económica en la que se incluirán los gastos e inversiones con sus correspondientes facturas; otros ingresos y subvenciones; y en su caso, la carta de reintegro de remanentes. En este caso la comprobación administrativa se realizará a través de técnicas de muestreo.

La memoria justificativa abreviada será también la que se aplique para la justificación de subvenciones percibidas por entidades públicas estatales, sin que en este caso resulte aplicable el límite de los 60.000 euros y siempre que: la entidad perceptora esté sometida al control financiero permanente de la Intervención General de la Administración del Estado, y la modalidad de justificación revista alguna de las tres formas previstas en el RGS.

Una cuestión que se han planteado algunos autores, es la posibilidad de modificar la cuenta por el beneficiario con posterioridad a su rendición. A este respecto SILVA URIEN⁹ considera, sobre todo para el supuesto que se pretenda modificar la cuenta después de haber

⁹ SILVA URIEN. "Procedimiento de gestión y justificación de subvenciones". ob. cit.. Pág. 252.

sido comprobada por la Administración, que estaremos en presencia de la doctrina de la imposibilidad de ir contra los actos propios, lo que en la práctica supone la vinculación del beneficiario al contenido de la cuenta justificativa, rendida con el contenido que precisamente el beneficiario ha querido recoger.

En mi opinión, y antes de que se haya producido ningún requerimiento por parte de la Administración, debería ser admisible una declaración complementaria, o una petición de subsanación de errores, cuya aceptación por parte de la administración podría generar un acto administrativo susceptible de recurso administrativo. Del mismo modo, tras la comprobación realizada por la Administración, y sin perjuicio de las sanciones que pudieran recaer, el sujeto beneficiario podría aceptar las modificaciones planteadas por la Administración.

b) Justificación por módulos

Se trata de un modo de justificación indiciaria en la que para el cálculo de la subvención se cuantifican determinados signos, índices o módulos.

Las bases reguladoras de las subvenciones podrán prever el régimen de concesión y justificación a través de módulos, cuando se den las siguientes circunstancias en la actividad subvencionada:

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, 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, sobre la base de valores medios de mercado estimados para la realización de la actividad, o del servicio objeto de la subvención.

Al igual que ocurre en el ámbito tributario con la estimación objetiva de la base imponible, el sistema de módulos ofrece ventajas al beneficiario, ya que se simplifican las obligaciones formales, al estar eximido de la obligación de presentación de libros, registros y documentos. Asimismo se facilita la comprobación administrativa, que respecto a la justificación económica, sólo tendrá que comprobar la

veracidad de las unidades de módulo y la aplicación de la valoración concedida a cada uno de ellos.

Por lo tanto, respecto a la justificación, a la memoria de actuación le acompañará sólo una memoria económica, que incluirá: la acreditación o declaración del número de unidades físicas consideradas en cada módulo; cuantía de la subvención calculada sobre la base de las actividades realizadas y los módulos; y el detalle de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad.

Evidentemente, la autorización o previsión en las bases reguladoras de la justificación por módulos, eximirá al beneficiario de cualquier responsabilidad, respecto al coste real y directo de la actividad subvencionada, a cuya estimación real y directa se renuncia precisamente aplicando la justificación por módulos.

c) Estados contables

Las bases reguladoras podrán prever que la subvención se justifique mediante la presentación de estados contables cuando: a) 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; b) La citada información contable haya sido auditada conforme al sistema previsto en el ordenamiento jurídico al que esté sometido el beneficiario.

En realidad, cuando el beneficiario sea un empresario o profesional obligado al deber de llevanza de contabilidad, una de las formas de justificación debería ser la propia contabilidad, quedando los gastos acreditados precisamente a través de su inscripción contable. El hecho de que no se generalice esta forma de justificación es porque la contabilidad llevada de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, no tiene en cuenta específicamente los costes afectos a la actividad subvencionada. Por lo tanto, la cuenta justificativa desglosará mejor la información que necesita la Administración para comprobar el uso de los fondos otorgados a través de la subvención.

B) Gastos subvencionables

Se podrían definir los gastos subvencionables como aquellos necesarios para la realización de la actividad subvencionada. Sin embar-

go, la ley, con buen criterio, renuncia a establecer un listado general de gastos subvencionables, e incluso una definición cerrada, limitándose a establecer los requisitos generales para que lo sean. A su vez, la LGS establece unas reglas específicas para determinados gastos y un listado de aquellos que no serán considerados subvencionables.

Respecto a los requisitos generales, para que un gasto sea subvencionable, debe reunir tres requisitos:

Primero, responder a la naturaleza de la actividad, lo cual puede ser interpretado cómo que el gasto debe ser necesario o al menos directamente relacionado con la actividad subvencionada; Para los sujetos que realicen actividades empresariales subvencionadas, el concepto de gasto podría ser asimilado al concepto de gasto deducible en el ámbito de la tributación empresarial, que en el momento actual también admite los gastos registrados contablemente. Es cierto que dentro de los gastos contables no todos ellos se destinan a la actividad subvencionable, pero sí debería ser un requisito que aquellos que se han aplicado a la actividad subvencionada figuren registrados contablemente.

Segundo, el gasto tiene que haber sido realizado en el plazo establecido en las bases reguladoras. La LGS opta por el criterio de caja, entendiendo por gasto realizado el efectivamente pagado con anterioridad a la justificación. El Reglamento admite como gasto pagado la cesión del derecho de cobro de la subvención a favor del acreedor por razón del gasto realizado, o la entrega de un efecto mercantil garantizado. En este caso, la LGS se aleja del criterio contable y fiscal que imputa los ingresos y gastos de acuerdo con el criterio del devengo. Si bien otorga una mayor seguridad respecto al destino de los fondos, el criterio del devengo podría ser más práctico para el beneficiario cuando deba realizar la actividad y financiarla con anterioridad al pago de la subvención. No obstante, el criterio de la LGS es claro al respecto, y por lo tanto el gasto ha de haber sido efectivamente pagado, sin que sea suficiente la contracción de la obligación.

En el caso de pago parcial, se aplicará el principio de proporcionalidad.

Tercero. El coste de los gastos subvencionables no puede superar el valor de mercado. El valor de mercado será objeto de comprobación por parte de la Administración a través de los siguientes medios:

- Precios medios de mercado.
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros

- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- Dictamen de peritos de la Administración.
- Tasación pericial contradictoria.
- Cualesquiera otros medios de prueba admitidos en Derecho.

En este punto, creo que la LGS debería haber aprovechado la depurada regulación que respecto a la comprobación de valores se contiene en la normativa tributaria. En este sentido, podría haber sido conveniente incluir la figura de los Acuerdos Previos de Valoración utilizados en materia tributaria, los cuales permiten adelantar la comprobación de valores a un momento anterior a la declaración del citado valor, evitando así futuros conflictos entre la Administración y los beneficiarios.

Además de estos requisitos generales, se establece un listado de gastos que no serán subvencionables y unos requisitos específicos para algunos tipos de gasto.

No son subvencionables:

- Los intereses deudores de las cuentas bancarias.
- Intereses, recargos y sanciones administrativas y penales.
- Los gastos de procedimientos judiciales.
- Los tributos son gasto subvencionable cuando el beneficiario de la subvención los abona efectivamente. En ningún caso se consideran gastos subvencionables los impuestos indirectos cuando sean susceptibles de recuperación o compensación ni los impuestos personales sobre la renta. Por lo tanto, será subvencionable el IVA, cuando el beneficiario lo soporte como consumidor final, los tributos municipales y las tasas.

Respecto a los requisitos específicos, algunos lo son en función de la cuantía y otros respecto a la naturaleza de los bienes.

En relación a la cuantía, el beneficiario deberá solicitar como mínimo tres ofertas de diferentes proveedores, con carácter previo si el importe supera 30.000 euros en el supuesto de coste por ejecución de obra, y 12.000 euros en el supuesto de suministro de bienes de equipo o prestación de servicios por empresas de consultoría o asistencia técnica. Si estas ofertas no se aportaran, o se adjudicara a la que no sea más favorable, la Administración puede recabar una tasación pericial, calculando la subvención en esos casos, con referencia al

menor de esos valores: el declarado por el beneficiario o el resultante de la tasación.

Con respecto a los bienes inventariables, en el caso de bienes inscribibles en un registro público, deberá hacerse constar en la escritura esta circunstancia. Los citados bienes deben estar afectos un mínimo de 5 años en caso de bienes inscribibles en un registro público y dos años para el resto de bienes. No se considera incumplimiento la sustitución de bienes, en condiciones análogas y por el periodo que reste.

Respecto a los gastos de amortización, la LGS establece los siguientes requisitos:

- Que las subvenciones no hayan contribuido a la compra de los bienes.

Éste es un requisito lógico, ya que si se permitiera financiar con cargo a la subvención la amortización, se estaría financiando dos veces el bien.

- Que la amortización se calcule de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas.
- Que el coste se refiera exclusivamente al período subvencionable.

La amortización es un gasto contabilizado, que refleja el importe de la depreciación sufrida por los bienes que se utilizan en el proceso productivo, ya sea por su uso, por el mero transcurso del tiempo, o por los avances tecnológicos.

En materia tributaria, el artículo 11 de la ley del Impuesto sobre sociedades establece los requisitos que debe cumplir el gasto por amortización para que sea deducible.

Las dotaciones a la amortización serán fiscalmente deducibles si cumplen dos requisitos: primero, que se halle contabilizada. La no contabilización implica la imposibilidad de computar gasto alguno a efectos de determinar la base imponible. Sólo existen dos excepciones en las que el gasto por amortización fiscalmente imputado a la base imponible puede ser superior al gasto contabilizado: los supuestos de libertad de amortización y el supuesto de arrendamiento financiero o leasing; segundo, que su importe refleje la depreciación efectiva.

La ley establece sistemas de amortización para los elementos del inmovilizado material e intangible, cuya utilización arrojará una

cuantía por amortización que la Administración aceptará como reflejo de la depreciación efectiva.

Sin embargo, la LGS es más amplia en la aceptación del gasto por amortización, ya que admite cualquier criterio contable siempre que se refiera a un ejercicio del periodo subvencionable.

El principal problema de la amortización, será cuando los bienes se destinen sólo en parte a la actividad subvencionada, para lo cual tendrá que determinarse según la regla de imputación de los gastos generales. A este respecto, el RGS establece que a efectos de imputación de costes indirectos a la actividad subvencionada, las bases reguladoras podrán 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.

Finalmente, la LGS establece como requisito para los gastos financieros, los gastos de asesoría jurídica o financiera, los gastos notariales y registrales y los gastos periciales, si están directamente relacionados con la actividad y son indispensables para la adecuada preparación y ejecución de la misma. Evidentemente el concepto de indispensable habrá que interpretarlo como un gasto necesario, sin el cual no habría podido llevarse a cabo la actividad, pero que puede plantear muchas dudas en la práctica. También se admiten los gastos de garantía bancaria cuando lo prevean las bases reguladoras.

D) Comprobación

La comprobación administrativa puede ser definida como las actuaciones tendentes a verificar el cumplimiento de las actuaciones subvencionadas, así como de los gastos subvencionables.

En realidad, la LGS contempla tres tipos de comprobación: la primera de ellas y que puede ser llevada a cabo por la entidad colaboradora es la comprobación del cumplimiento de las condiciones determinantes para el otorgamiento de la subvención. Esta es una comprobación previa a la propia concesión. La comprobación realizada una vez ejecutada la subvención, será la llamada comprobación de la subvención, o comprobación material, en la cual el órgano concedente comprobará la justificación de la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad. Según el RGS, el órgano concedente deberá llevar a cabo un plan anual de actuación para comprobar la realización por los beneficiarios de las actividades subvencionadas.

En el citado plan se indicará si afecta a todas las subvenciones concedidas o sólo a una muestra.

En cuanto a la comprobación de la justificación, si ésta se realiza a través de la cuenta justificativa, para la liquidación de la subvención se comprobará: la memoria de actuaciones; la relación clasificada de los gastos y el detalle de otros ingresos e inversiones. La revisión de las facturas y documentos tiene un plazo de comprobación de cuatro años. Entendemos que los cuatro años comenzarán a computarse desde que finalice el plazo para presentar la cuenta justificativa, que es el momento en el que la Administración puede iniciar la comprobación.

En mi opinión, tratándose de una comprobación realizada por órganos de gestión, esta comprobación se tendrá que limitar a la documentación aportada por el beneficiario. Se plantea entonces la cuestión de si el órgano que comprueba puede requerir al beneficiario para que aporte otros documentos y sobre todo para examinar la documentación contable en el caso de que se trate de un sujeto obligado a llevar contabilidad.

El artículo 32 de la LGS, al establecer la posibilidad de que las entidades colaboradoras realicen en nombre y por cuenta del órgano concedente la comprobación, remite al artículo 15 de la citada ley. Son las actuaciones previstas en este artículo las que son autorizadas por la ley a las entidades colaboradoras, remitiendo a los órganos de control permanente la posibilidad de realizar otras actuaciones de inspección y requerimiento de información.

Por lo tanto, las actuaciones de comprobación se limitarán a verificar o comprobar la justificación presentada por los beneficiarios, correspondiendo a la Intervención General de la Administración del Estado, el examen de registros contables, cuentas o estados financieros, y la documentación que los soporte de beneficiarios o entidades colaboradoras.

La LGS contempla también la comprobación de valores por parte de la Administración, ya que como hemos descrito, la ley exige que los gastos no superen el valor de mercado. Con un precepto prácticamente idéntico al del art. 57 de la Ley General Tributaria, se establecen como medios para que la Administración realice la comprobación de valores los siguientes:

- Precios medios de mercado.
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- Dictamen de peritos de la Administración.
- Tasación pericial contradictoria.
- Cualesquiera otros medios de prueba admitidos en Derecho.

Sin embargo, no regula tan pormenorizadamente como hacen los artículos 134 y 135 de la LGT el procedimiento de comprobación de valores, respecto del cual la ley se limita a decir que el valor comprobado por la Administración servirá de base para el cálculo de la subvención y se motivará debidamente y con expresión de los medios empleados, junto con la resolución que contenga la liquidación.

Tampoco establece la Ley qué consecuencias puede tener la comprobación de valores respecto a otros administrados. Pensemos, por ejemplo, que un gasto subvencionable, puede representar un ingreso fiscalmente computable para el sujeto preceptor de la prestación. En mi opinión, y en ausencia de pronunciamiento por parte del legislador, el efecto debería ser unilateral, ya que una cosa es que no se admita el valor superior al de mercado y otra que realmente ese haya sido el importe de la transacción. En efecto, las reglas del valor de mercado, son normas de valoración, independientemente de que el importe real del gasto haya sido el declarado por el beneficiario.

El beneficiario, dentro del plazo del primer recurso que proceda contra la resolución, podrá promover la Tasación pericial contradictoria, que como primera consecuencia suspenderá la ejecución del procedimiento resuelto dentro del plazo para recurrir. La regulación de la tasación pericial contradictoria se ha realizado también en los mismos términos que el artículo 135 de la LGT: 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 % 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 términos que se determinen reglamentariamente¹⁰.

¹⁰ Sobre la Tasación Pericial contradictoria en materia tributaria. Vid. PÉREZ BERNABEU, B. "La tasación Pericial contradictoria". Ediciones Laborum. Murcia, 2006.

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 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 resultado de la comprobación se notificará al beneficiario junto con la resolución del acto que contiene la liquidación de la subvención.

III. GESTIÓN PRESUPUESTARIA

Si bien el régimen jurídico de la gestión presupuestaria de las subvenciones se contiene con tal nombre en el capítulo V de la ley, el principio de legalidad presupuestaria y de control planea sobre toda la regulación de las subvenciones. En efecto, entre los requisitos para el otorgamiento de subvenciones, establece el art. 9 *“la existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido económico que se derivan de la concesión de subvenciones”* y *“la aprobación del gasto por el órgano competente para ello”*. La propia definición de la subvención la caracteriza como un gasto público, esto es, como una disposición dineraria realizada por un ente público, por lo que le será de aplicación con carácter supletorio las normas generales del TR de la Ley General Presupuestaria, o las normas presupuestarias de las Comunidades Autónomas cuando se trate de una subvención de este carácter.

La LGS prevé en la gestión presupuestaria de las subvenciones, las mismas fases, salvo el reconocimiento de la obligación, que la LGP en su art. 73 prevé para cualquier gasto público: Aprobación del gasto; Compromiso de gasto; Reconocimiento de la obligación; Ordenación material del pago; y pago.

1. Aprobación del gasto

La aprobación del gasto es un requisito previo a la convocatoria de la subvención o a la concesión directa de la misma. La aprobación del gasto es definido por la LGP como el acto mediante el cual se autoriza la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte del

crédito presupuestario. En la medida en que toda disposición de fondos públicos está sometida al principio de cobertura presupuestaria, aunque la LGS no hubiera hecho tal previsión, es evidente que la subvención lleva por su propia definición aparejada la aprobación del gasto, siendo nula la resolución de concesión que apruebe el gasto en ausencia o insuficiencia de crédito presupuestario (art. 36.1.b) LGS).

El órgano que apruebe el gasto será normalmente el órgano competente de la subvención, aunque puede haber disociación entre el órgano que aprueba o autoriza el gasto y el órgano competente para la subvención. Así en los casos en que por la cuantía de la subvención, el gasto debe ser autorizado por el Consejo de Ministros (art. 10 LGS).

La aprobación del gasto se regula tanto en el caso de las subvenciones en concurrencia competitiva, como en las subvenciones en concesión directa.

Respecto a las subvenciones en concurrencia competitiva, la indicación de la cobertura es requisito previo de la convocatoria, no de las bases, y se cumple con la indicación del crédito presupuestario y de la cuantía total máxima. Tal requisito, como hemos dicho, es consecuencia del principio de legalidad presupuestaria. La vinculación de la subvención al crédito determina la aplicación al mismo del principio de especialidad presupuestaria.

Esto es, el principio de especialidad cualitativa según el cual *“Los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la ley de Presupuestos o a la que resulte de las modificaciones aprobadas conforme a esta ley”*. (art. 42 LGP). La especialidad cuantitativa, que se encuentra reflejada en el art. 46 según la cual *“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”*. Y la especialidad temporal recogida en el art. 49 de la LGP según la cual *“con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás*

prestaciones o gastos en general que se realicen en el propio ejercicio presupuestario”.

El RGS prevé la posibilidad excepcional respecto a esta especialidad, de que la convocatoria fije, además de la cuantía total máxima dentro de los créditos disponibles, una cuantía adicional cuya aplicación a la concesión de subvenciones no requerirá de una nueva convocatoria.

La fijación y utilización de esta cuantía adicional está condicionada a supuestos en los que en convocatorias anteriores se han presentado, resuelto, reconocido o liquidado solicitudes u obligaciones por importe inferior al gasto inicialmente previsto o a la subvención concedida; o en los casos en que se haya incrementado el importe del crédito presupuestario disponible como consecuencia de una generación, ampliación o incorporación de crédito.

Respecto a este último caso, hay que tener en cuenta que según la LGP las generaciones de crédito son modificaciones que incrementan los créditos como consecuencia de la realización de determinados ingresos no previstos o superiores a los contemplados en el presupuesto inicial. Los supuestos que generan crédito son: aportaciones del Estado a organismos autónomos; ventas de bienes y prestación de servicios; enajenación del inmovilizado; reembolso de préstamos; ingresos legalmente afectados; ingresos por reintegros de pagos indebidos.

Las incorporaciones de crédito sólo son posibles: cuando así lo disponga una ley; los procedentes de generaciones automáticas de crédito; los derivados de créditos extraordinarios o suplementos de crédito que estuvieran pendientes de aprobación por el Parlamento o hubieran sido concedidos por una ley en el último mes del ejercicio.

No obstante, cuando la LGS hace referencia a la ampliación de crédito ha de referirse a modificaciones presupuestarias que incrementen su cuantía, bien por transferencia o por suplemento de crédito, pero no a que el crédito pueda ser ampliable, ya que según el art. 54 de la LGP sólo tienen la condición de ampliables los destinados al pago de pensiones de Clases pasivas del Estado; los destinados a atender obligaciones del ejercicio derivadas de normas con rango de ley, que aparezcan relacionados en el estado de gastos del presupuesto; los destinados a satisfacer obligaciones derivadas de la Deuda pública y los créditos incluidos en los Presupuestos de la Seguridad Social destinados al pago de pensiones y subsidios para minusválidos.

La primera convocatoria debe hacer constar la efectividad de la cuantía adicional a la concurrencia de estas circunstancias, y condicionando su efectividad a la consiguiente modificación presupuestaria, con anterioridad a la resolución de la subvención

En las subvenciones en concesión directa, la aprobación del gasto es requisito previo a la resolución o a la formalización del convenio, y ello a pesar de que este tipo de subvenciones, en algunos casos aparecerán en los Presupuestos Generales del Estado o en normas con rango de ley.

Con respecto a la limitación temporal del crédito presupuestario, el RGS contempla la posibilidad de tramitación anticipada de la subvención, y las subvenciones plurianuales. El principio de anualidad despliega sus efectos en el ámbito del procedimiento presupuestario y de la vigencia anual de la ley de presupuestos, y en segundo lugar, en la fase de ejecución presupuestaria, siendo su reflejo el principio de especialidad temporal del crédito presupuestario recogido en el artículo 49 LGP. No obstante, también la LGP recoge excepciones a este principio de anualidad. Las excepciones más importantes al principio de especialidad temporal son las Incorporaciones de remanentes (art. 58) y los créditos plurianuales (art.47).

Con respecto a la especialidad temporal en materia de subvenciones, el art. 56 del RGS permite que la convocatoria se apruebe en un ejercicio presupuestario anterior a aquél en 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, y siempre que se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

- Que exista normalmente crédito suficiente par la cobertura presupuestaria en los Presupuestos Generales del Estado.
- Que 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 la concesión.

Evidentemente esta tramitación anticipada está supeditada a que efectivamente luego haya un crédito presupuestario aprobado, ya que evidentemente las Cortes Generales no están vinculadas en este punto a la aprobación del crédito. Por eso el RGS establece que

en estos casos la cuantía que figure en la convocatoria tendrá carácter estimativo, por lo que se debería hacer constar en la concesión que queda condicionada a la existencia de crédito adecuado y suficiente. Si por el contrario, el crédito presupuestario fuera mayor, el órgano gestor podrá decidir si aplica tal exceso a la subvención sin necesidad de nueva convocatoria, pero instando un nuevo expediente de gasto.

En mi opinión, la tramitación anticipada sólo debería afectar a la convocatoria y no a un acto de concesión condicionada, la cual debería realizarse cuando haya un crédito presupuestario aprobado. Si en el ejercicio en el que se quiere realizar la convocatoria no hubiera crédito suficiente, la LGP prevé un régimen jurídico para la modificación de créditos, que podrían aplicarse de reunir las circunstancias, aunque también es cierto, que tras la aprobación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria (Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria; Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria) el régimen jurídico de la modificación de créditos presupuestarios está más limitado cualitativa y cuantitativamente.

Respecto a las subvenciones plurianuales, el RGS permite autorizar convocatorias de subvenciones cuyo gasto sea imputable a ejercicios posteriores a aquél en que recaiga la resolución de la concesión. En este caso en la convocatoria debe indicarse la cuantía total máxima a conceder y su distribución por anualidades dentro de los límites fijados en la LGP.

El art. 47 de la LGP admite los créditos plurianuales, siempre que el número de ejercicios no sea superior a cuatro. El gasto que se ha de imputar 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%, en el segundo el 60% y en el ejercicio tercero y cuarto el 50%.

Ahora bien, el RGS prevé que dicha distribución tendrá carácter estimado cuando las normas de la subvención hayan contemplado el pago anticipado. La modificación de la distribución inicialmente aprobada requerirá la tramitación del correspondiente reajuste de anualidades. En mi opinión la distribución en cualquier caso no podrá exceder lo establecido en la LGP, al ser norma de rango superior la que establece tal carácter limitativo.

2. Compromiso del gasto

El compromiso de gasto es la segunda fase en la gestión presupuestaria. Según la LGS la resolución de la concesión de la subvención conllevará el compromiso del gasto. El compromiso de gasto es definido por la LGP como el acto mediante el cual se acuerda, tras el cumplimiento de los trámites legalmente establecidos, la realización de gastos previamente aprobados, por un importe determinado o determinable.

El compromiso de gasto tiene relevancia jurídica para con terceros, aunque la cuestión más discutida que afecta a la gestión presupuestaria de subvenciones, es si la insuficiencia de crédito presupuestario puede constituir causa de denegación de una subvención. Parece evidente que sí, por las razones que hemos esgrimido respecto a la necesidad de cobertura presupuestaria.

Un tema diferente es si la sanción de nulidad de concesión de subvención en ausencia de crédito presupuestario afecta a la validez o sólo a la exigibilidad de la obligación, al concurrir una tensión en estos casos entre el principio de legalidad presupuestaria y el de seguridad jurídica.

Ha sido una discusión doctrinal clásica en el Derecho presupuestario, la interpretación conjunta de los artículos 20, 21 y 46 de la LGP. En efecto, mientras el primero establece que las obligaciones de la Hacienda Pública “Nacen de la ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que según derecho las generen”, el art. 46, establece la nulidad de los actos administrativos y disposiciones generales que incumplan el principio de especialidad presupuestaria. Por su parte, el artículo 21 establece que la exigibilidad de las obligaciones resultará de la ejecución de los PGE (existencia y suficiencia de crédito presupuestario), de sentencia judicial firme o de operaciones de tesorería legalmente autorizadas. En este sentido me inclino por la interpretación que realizan los autores que consideran que la validez de la obligación depende exclusivamente de los títulos jurídicos a que se refiere el artículo 20, y que la existencia y suficiencia de crédito presupuestario afecta a su exigibilidad¹¹. No obstante, esta

¹¹ BAYONA DE PEROGORDO, JJ; SOLER ROCH, MT.: “Materiales de Derecho Financiero”. Compás, Alicante, 2008, pág116 y ss. MARTÍNEZ GINER, LA “La Hacienda Pública deudora. Un análisis de Derecho

interpretación, aplicada a las subvenciones, afectaría a subvenciones ya concedidas.

Tras el compromiso de gasto, el régimen general de ejecución presupuestaria contempla la fase de reconocimiento de la obligación, definida en la LGP como el acto mediante el que se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública, derivado de un gasto aprobado y comprometido, y que comporta la propuesta de pago correspondiente. El reconocimiento de obligaciones se producirá previa acreditación documental de la realización de la prestación o el derecho del acreedor.

La LGS no contempla esta fase con sustantividad propia, aunque como dice SESMA SÁNCHEZ¹², en la práctica sí que se producirá, ya que supondrá el momento que permita al órgano concedente comprobar que el beneficiario ha cumplido con sus obligaciones y puede proponer por tanto el pago. El reconocimiento de la obligación, es, como dice la autora citada, especialmente importante para determinar el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago.

3. Pago de la subvención

El pago es la última fase del procedimiento presupuestario y supone la salida material de fondos a favor del beneficiario o entidad colaboradora. El pago no se podrá realizar si no se justifica la realización de la actividad y además el beneficiario debe justificar hallarse al corriente de las obligaciones tributarias y de la Seguridad Social. No será necesario aportar nueva certificación si la aportada en la solicitud de concesión no ha rebasado el plazo de seis meses de validez. La falta de justificación o alguna de estas causas produce la pérdida del derecho al cobro.

El RGS, hace una regulación detallada del cumplimiento del requisito de estar al corriente de las obligaciones tributarias y de la SS, que tal vez se habría simplificado cómo mantenía SESMA

Financiero, con especial referencia al cumplimiento de las obligaciones públicas". IEF. Madrid, 2002; SESMA SÁNCHEZ, B: "Las subvenciones públicas". Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 529.

¹² SESMA SÁNCHEZ, B. "El procedimiento de gestión presupuestaria". En Comentario a la Ley General de Subvenciones. Dir. FERNÁNDEZ FARRERES, G. ob. cit., Pág. 364.

SÁNCHEZ¹³ a través del certificado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y de la Tesorería de la Seguridad Social.

También se contempla la simplificación del cumplimiento de esta acreditación a través de la presentación de la declaración responsable en los siguientes casos:

- Las subvenciones que se conceden a Mutualidades de funcionarios, colegios de huérfanos y entidades similares.
- Las becas y demás subvenciones concedidas a alumnos.
- Las becas y subvenciones destinadas a financiar proyectos de investigación.
- Aquellas de cuantía inferior a 3000 euros.
- Aquellas que se establezcan en una Orden Ministerial, las otorgadas a Administraciones Públicas o destinadas a proyectos o programas de acción social y cooperación internacional.

La LGS contempla los llamados pagos a cuenta de la subvención, en los que ésta se realizará a través de pagos fraccionados que se irán pagando a medida que se ejecuten las actividades subvencionadas y previa justificación presentada. Asimismo, puede ocurrir que el pago de la subvención sea necesario precisamente para poder llevar a cabo la actividad subvencionada. Se prevé por eso los llamados pagos anticipados que suponen entregas de fondos con carácter previo a la justificación.

El pago prescribe a los cuatro años, cuyo plazo debería computarse desde el reconocimiento de la obligación o desde la aceptación por parte de la Administración de la justificación. Sin embargo, no se regula el plazo para percibir el pago. SESMA SÁNCHEZ¹⁴ recuerda la aplicación en este supuesto del artículo 24 de la LGP, por el cual el beneficiario de la subvención tendría derecho al abono de los intereses de demora sobre la cantidad debida, una vez transcurridos tres meses desde la obligación, si reclama por escrito el cumplimiento de tal obligación. El problema, como hemos manifestado más arriba, es que la LGS no contempla una fase específica de reconocimiento de

¹³ SESMA SÁNCHEZ, B.: "El procedimiento de gestión presupuestaria". ob. cit.. Pág. 370.

¹⁴ SESMA SÁNCHEZ. "EL procedimiento de gestión presupuestaria". ob. cit.. Pág. 372.

la obligación, que tendremos que dar por supuesta con la aceptación de la justificación.

Ni la LGS ni el RGS han previsto la posibilidad de compensación del pago de las subvenciones con deudas de naturaleza pública tal como establece el artículo 55 del Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005). En mi opinión, no habría impedimento ya que el citado precepto del RGR establece que *“las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo”*. No estando prevista en la LGS, tal compensación se realizaría a instancia del beneficiario obligado a su vez al pago de una obligación a favor de la Hacienda Pública. No obstante, no cabría la compensación parcial, ya que uno de los requisitos para el pago de subvenciones es estar al corriente de las obligaciones tributarias pendientes, sin que pudiera quedar un remanente de ésta sin haber sido satisfecha por el obligado tributario. Por el contrario, cuando el importe de la subvención fuera mayor a la de la obligación del beneficiario, no habría inconveniente en que el pago de éste solo lo fuera por el exceso. Obviamente, esta compensación sólo se podría producir en el mismo ámbito de Hacienda Pública¹⁵.

4. Pagos a cuenta

Son los pagos realizados a medida que el beneficiario realiza la actividad subvencionada e incluso antes de que haya procedido a realizarla. La ley contempla: los pagos fraccionados, que responderán al ritmo de ejecución de las acciones subvencionadas, abonándose por cuantía equivalente a la justificación presentada; y los pagos anticipados, en sentido estricto, 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.

¹⁵ Lo que no sería admisible como mantiene SESMA SÁNCHEZ, B “Las subvenciones públicas”. ob. cit.. Pág. 600, una condonación encubierta de deudas tributarias a través de la concesión de subvenciones por le mismo importe.

Está prohibido realizar pagos anticipados a beneficiarios cuando se haya solicitado la declaración de concurso, hayan sido declarados insolventes en cualquier procedimiento, se hallen declarados en concurso, estén sujetos a intervención judicial o hayan sido inhabilitados conforme a la Ley concursal. Por el contrario, con carácter general, los pagos serán anticipados 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, confederaciones o agrupaciones de las mismas, así como a otras entidades beneficiarias que no dispongan de recursos suficientes para financiar transitoriamente la ejecución de la actividad subvencionada.

En el caso de pagos a cuenta, el expediente que se tramite para el pago, incorporará una certificación en la que conste:

- La justificación total o parcial de la misma, según se contemple o no la posibilidad de efectuar pagos fraccionados.
- Que no haya sido dictada resolución declarativa de la procedencia de reintegro o pérdida del derecho al cobro.
- Que no haya sido acordada por el órgano concedente de la subvención, la retención del pago.

El régimen de garantías deberá preverse expresamente en la normativa reguladora de la subvención¹⁶. El propio RGS dedica los arts. 45 a 52 a regular el régimen de las garantías en pagos anticipados y abonos a cuenta.

Con carácter general, quedan exonerados de la constitución de garantías, salvo previsión expresa en contrario en las bases reguladoras:

- Las Administraciones Públicas.
- Los beneficiarios de subvenciones inferiores a 3.000 euros.

¹⁶ El artículo 43 del RGS establece que se podrá exigir la constitución de garantías en los siguientes casos: 1. En los procedimientos de selección de entidades colaboradoras; 2. Cuando se prevea la posibilidad de realizar pagos a cuenta o anticipados; 3. Cuando se considere necesario para asegurar el cumplimiento de los compromisos asumidos por beneficiarios y entidades colaboradoras.

- Las entidades que por Ley estén exentas de la presentación de cauciones, fianzas o depósitos ante las Administraciones Públicas.
- Las entidades no lucrativas, así como las federaciones, confederaciones o agrupaciones de las mismas, que desarrollen proyectos o programas de acción social o cooperación internacional.

Por el contrario, y salvo que las bases reguladoras establezcan lo contrario están obligados a constituir garantías, las personas o entidades cuyo domicilio se encuentre radicado fuera del territorio nacional y carezcan de establecimiento permanente en dicho territorio.

El importe de la garantía será una cantidad igual a la cantidad del pago a cuenta o anticipado, incrementada en un porcentaje que no podrá superar el 20 por ciento de dicha cantidad. Las garantías responderán a las cantidades abonadas y de los intereses de demora.

Las modalidades y características de las garantías serán por remisión del RGS las establecidas en el Reglamento de la Caja General de Depósitos (Real Decreto 161/1997, de 7 de febrero). Según el artículo 3 del citado Reglamento, las garantías que deban constituirse en la Caja podrán consistir en:

- Efectivo.
- Valores representados en anotaciones en cuenta o participaciones en fondos de inversión, representadas por certificados nominativos.
- Aavales prestados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, y
- Seguros de caución otorgados por entidades aseguradoras.

La persona o entidad que mantenga una garantía en la Caja podrá sustituir su modalidad, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Las garantías se deben constituir en la Caja General de depósitos o en sus sucursales en las Delegaciones de Economía y Hacienda o en los establecimientos públicos equivalentes de las Entidades Locales.

En el caso de garantías prestadas por terceros, solo será admisible cuando la fianza tenga carácter solidario, renunciando expresa-

mente al derecho de excusión. Además el avalista será considerado parte interesada en los procedimientos que afecten directamente a la garantía prestada.

Las garantías se cancelarán: una vez comprobada de conformidad la justificación del anticipo o cuando se hubieran reintegrado las cantidades anticipadas. Respecto de los plazos, será de tres meses desde el reintegro o liquidación del anticipo o de seis meses desde que tuviera entrada en la Administración la justificación presentada por el beneficiario y ésta no se hubiera pronunciado sobre su adecuación o hubiera iniciado procedimiento de reintegro. En lógica consecuencia en este último caso, el plazo se suspenderá cuando se realicen requerimientos o se soliciten aclaraciones respecto a la justificación presentada, reanudándose el cómputo cuando estos requerimientos sean atendidos.

La Administración reembolsará los costes del mantenimiento de las garantías cuando éstas se extendieran por causas no imputables al interesado más allá de los plazos previstos.

5. Retención de pagos

Es una medida cautelar por la cual el órgano concedente, a iniciativa propia o de una decisión de la Comisión Europea o a propuesta de la IGAE o de la autoridad pagadora, acuerda 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 fije la propuesta o resolución de inicio del expediente de reintegro, con los intereses de demora devengados hasta aquel momento. Se diferencia de la suspensión del pago, la cual se produce cuando si bien el beneficiario ha justificado su actividad, se tenga constancia de que el beneficiario tiene deudas pendientes de carácter tributario o con la Seguridad Social.

La retención de pagos debe hacerse a través de una resolución motivada, que debe notificarse al interesado, con indicación de los recursos pertinentes y que conecta la medida a la iniciación de un procedimiento de reintegro. 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. Se mantendrá 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 (el procedimiento de reintegro tiene una duración máxima de seis meses). La retención de pagos 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.

6. Devolución a iniciativa del perceptor

El RGS prevé la posibilidad de que el beneficiario devuelva la subvención. Obviamente el precepto se refiere a una subvención ya pagada, porque como hemos visto en otros apartados, la subvención concedida debe ser aceptada por el beneficiario, que puede en ese momento rechazarla.

Se entiende por devolución voluntaria aquella que es realizada por el beneficiario sin el previo requerimiento de la Administración. Por lo tanto, no estaríamos en un supuesto de devolución, una vez iniciado un procedimiento de reintegro.

En la convocatoria se deberá dar publicidad de los medios disponibles para que el beneficiario pueda efectuar esta devolución. En mi opinión, las cantidades devueltas tiene en mi opinión la misma naturaleza que las cantidades a reintegrar, esto es, ingresos de Derecho público, por lo que para su cobro, en el caso de que la convocatoria no previera los medios disponibles, se aplicaría la LGP.

Cuando se produzca la devolución voluntaria, la Administración calculará los intereses de demora hasta el momento en que se produjo la devolución efectiva por parte del beneficiario, y con el importe que el art. 38 de la LGS fija en materia de subvenciones: el interés legal incrementado en un 25%.

Si bien el interés de demora es alto, hay que tener en cuenta que se pueden producir supuestos, y sobre todo en épocas de difícil acceso al crédito, en que se utilicen las subvenciones para financiar empresas, que desde el primer momento no pretendían realizar ninguna actividad sino obtener financiación que luego devolverían voluntariamente. Por eso la devolución voluntaria incrementada por el interés de demora, no exime de la comisión de posibles infracciones, estando incluida entre las muy graves según el artículo 58 *“la no aplicación, en todo o en parte, de las cantidades recibidas a los fines para los que la subvención fue concedida”*.