

La posición de los beneficiarios de subvenciones públicas en los procedimientos de control

1. PLANTEAMIENTO

El artículo 14.1.c) de la LGS (Ley 38/2003, General de Subvenciones) establece, con carácter básico, como obligación de todo beneficiario de subvenciones públicas, la de:

“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 competente tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores”.

De dicho precepto se deducen, de principio, al menos dos conclusiones relevantes que van a constituir el punto de partida de nuestra intervención. La primera es que constituye una obligación de los beneficiarios el someterse a cualesquiera actuaciones de control que puedan efectuar tanto el órgano gestor, como la entidad colaboradora o los órganos específicamente controladores, como los interventores o los Tribunales de Cuentas, tanto nacionales como comunitarios. La LGS parte, pues, de la plena compatibilidad entre los distintos sistemas de control que pueden proyectarse sobre los beneficiarios de subvenciones públicas de donde se deduce, como veremos seguidamente, que *el beneficiario nunca podría alegar que ha sido objeto de comprobación por un determinado órgano para negar la posibilidad de que otro órgano de control le compruebe ni puede, según ha reconocido nuestro TS y el propio TJCE, alegar la preferencia de un determinado de control sobre otro* (por ejemplo, por razón de tiempo o porque le favorezca el resultado).

La segunda conclusión que se deduce de dicho precepto es que, aparentemente, cualquier beneficiario de subvenciones públicas está obligado a “aportar cuanta información le sea requerida en el ejercicio” de las actuaciones de control que desarrollen cualesquiera de los órganos que se enumeran en él (gestor, entidad colaboradora u órganos de control, en general). El problema que plantea esta conclusión es determinar si este deber de colaboración se limita, exclusivamente, a aportar información que afecta exclusivamente a la subvención (no a documentación accesoria o de terceros relacionadas con ella), si dicho deber de

suministrar información tiene un contenido más amplio que el simple suministro de datos (por ejemplo, si debe incluir facilitar el acceso a registros y documentación contable, aunque la justificación de la subvención se haya cumplimentado de otro modo), y, si dicho deber de información puede ser ejercido frente a órganos que, formalmente, no tienen reconocidas potestades específicas para requerir esa información o colaboración (por ejemplo, *a priori* parece que los órganos gestores sólo podrían requerir la justificación exigida por las bases reguladoras de la subvención pero no podrían, por ejemplo, requerir la contabilidad de la empresa).

De este modo, la posición jurídica —los derechos y obligaciones— de los beneficiarios de subvenciones públicas ante cualquier actuación de control es diferente porque, necesariamente, debe ponerse en relación con la finalidad de cada tipo de control (no es lo mismo el control administrativo que practica el órgano gestor que el control financiero del interventor o una auditoría de un OCEX) y con los medios y potestades que la LGS reconoce a cada uno de estos posibles órganos controladores de las subvenciones públicas.

2. LA COMPATIBILIDAD DE LOS DIFERENTES SISTEMAS DE CONTROL DE SUBVENCIONES PÚBLICAS

Como decíamos, la LGS parte de la premisa de que todos los sistemas de control que puedan pro-

yectarse sobre los beneficiarios públicos de subvenciones son compatibles entre sí (por ejemplo, la función interventora sobre el órgano gestor, el control financiero permanente o la auditoría sobre el órgano gestor, el control del gestor sobre los beneficiarios, el control financiero de la IGAE sobre los beneficiarios, el control externo del Tribunal de Cuentas sobre los órganos gestores, etc). Pues bien, esta compatibilidad de los diferentes sistemas de control genera problemas en la práctica porque, entre ellos, con frecuencia, los beneficiarios de subvenciones incurso en un procedimiento de reintegro han invocado los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y de confianza legítima *tanto para evitar múltiples actuaciones de control* procedentes de diversos órganos sobre la misma actividad subvencionada como, sobre todo, *para conseguir otorgar preferencia a los controles administrativos*, practicados por los órganos gestores o concedentes de las subvenciones, máxime si son de conformidad, sobre los controles financieros posteriores desarrollados por la Intervención cuando éstos son de disconformidad. Y tratándose de subvenciones financiadas con fondos europeos también los beneficiarios, ante decisiones de reintegro exigidas por la Comisión Europea, han intentado dar preferencia a los controles nacionales (si les eran favorables) sobre los controles europeos¹.

¹ El problema que describimos no afecta sólo al propio desarrollo de las actuaciones de control (duplicidad o reiteración de controles), sino sobre todo a los distintos resultados de las mismas que pueden situar a los beneficiarios ante reclamaciones de reintegro procedentes de diferentes órganos. Así, en el ámbito nacional, se ha planteado el problema de la compatibilidad entre los procedimientos de responsabilidad contable y los administrativos de reintegro. Al respecto, ya el TCu, en sus Sentencias de 10 de mayo de 2002 y de 20 de diciembre de 2002 había aceptado la compatibilidad entre la jurisdicción contable y un proceso jurisdiccional referido al reintegro de unas subvenciones. Entonces, el TCu afirmó que “Cuestión distinta es que los pleitos que simultáneamente se siguen ante esta jurisdicción y la Contencioso-Administrativa puedan llegar a producir consecuencias similares en forma de acción de reintegro, total o parcial, de la subvención objeto de litigio, circunstancias que, en su caso, habrán de abordarse de forma coordinada por los correspondientes órganos jurisdiccionales para evitar resultados contrarios a la equidad y al derecho”. El TS ha ratificado recientemente esta solución. En la STS de 21 de julio de 2004 el TS ha admitido la compatibilidad entre un procedimiento de responsabilidad contable ante el Tribunal de Cuentas con un procedimiento administrativo de reintegro sobre el mismo beneficiario argumentando el carácter más “objetivo” o automático del procedimiento de reintegro respecto de un beneficiario que no había justificado completamente toda la subvención frente al carácter más “doloso” o subjetivo o negligente que preside la exigencia de responsabilidad contable. Por ello, a pesar de reconocer efectos prejudiciales a una decisión del Tribunal de Cuentas que había archivado un proceso de reintegro por alcance, el TS mantuvo la procedencia de continuar con el procedimiento administrativo de reintegro por la subvención no justificada por el beneficiario. Y en la reciente STS de 2 de noviembre de 2005 se reafirma la compatibilidad entre el proceso por responsabilidad contable y el

En el ámbito de los controles nacionales, el TS ha resuelto este conflicto señalando la compatibilidad plena del control efectuado por los órganos gestores y del posterior control financiero efectuado por la Intervención afirmando, incluso, la preferencia de éste sobre aquel. Aunque los órganos gestores hubieran formalizado un “acta de comprobación”, “un certificado de correcta utilización”, un “acta de recepción” o similar, o no hubieran puesto objeción a la justificación presentada por el beneficiario ni le hubieran requerido más información o documentación, el TS ha establecido que las actuaciones de comprobación que hubieran practicado los órganos gestores (por ejemplo, a través de las actas de comprobación de conformidad o los certificados de correcta utilización habituales en el ámbito de las subvenciones agrícolas) no constituyen actos declarativos de derechos que excluyan los posteriores controles financieros ni los efectos que de ellos se deriven².

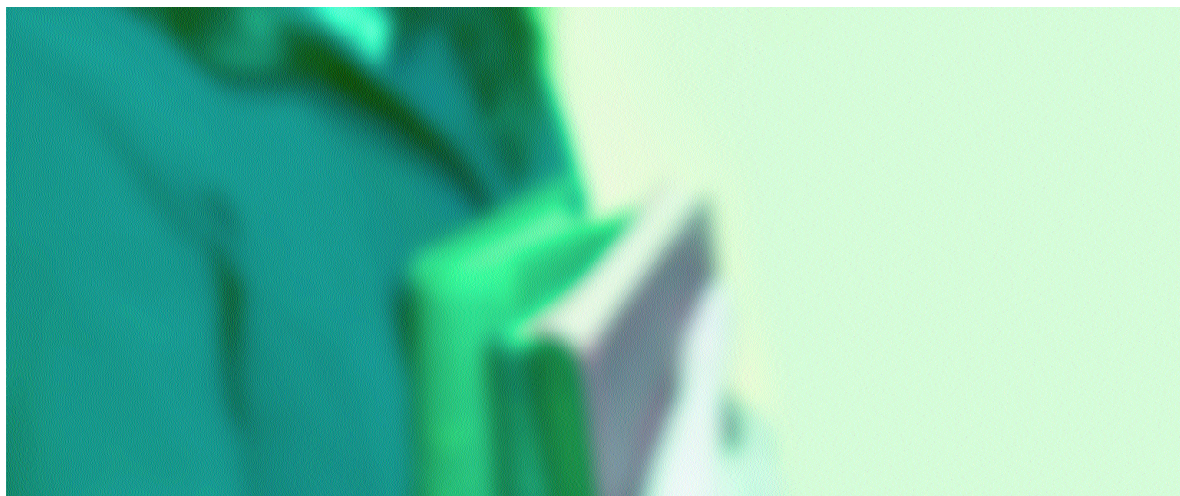
procedimiento de reintegro por subvenciones señalando que “es en el ámbito de la ejecución de la sentencia donde deberán adoptarse las medidas precisas, en su caso de coordinación con la jurisdicción contable, para evitar un resultado contrario a la equidad y al derecho” (FJ 14^o). Pero, como decimos, las posibilidades de que la duplicidad y sistemas de control genere problemas en el ámbito de los resultados es posible en muchos casos, por ejemplo, que coincida una decisión de reintegro comunitaria con un reintegro nacional ya archivado o que coincida a resultados de un control autonómico se proponga un reintegro en diferente cuantía que el exigido por el órgano nacional gestor o concedente de la ayuda.

²Vid., entre otras, las SSTS de 16 de septiembre de 2002, RJ 2002\9777, de 24 de febrero de 2003, RJ 2003, 3473, de 20 de mayo de 2003, RJ 2003, 5295, de 2 de junio de 2003, RJ 2003\4118, de 16 de junio de 2003, RJ 2003, 4401 y SAN de 29 de octubre de 2003 (JUR 2003\265286). A juicio del TS la vinculación de los actos propios, en cuanto al carácter preclusivo de las comprobaciones administrativas sobre ulteriores comprobaciones de otros órganos “podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta” (STS de 16 de septiembre de 2002, RJ 2002\9777, FJ4).

Tal línea jurisprudencial ya había sido defendida, con anterioridad, por otros órganos jurisdiccionales. Así, en la STSJ de Madrid de 21 de septiembre de 2001 se indica expresamente lo siguiente “Alega en segundo término la demandante que la Administración ha venido a contradecir sus propios actos y el principio de confianza legítima al revisar de ipso, sin seguir el procedimiento oportuno, un acto declarativo de derechos, como es el acuerdo de concesión de la subvención, además de haber admitido y dado por válidos el Instituto Nacional de Consumo los gastos realizados por la recurrente cuando aquel efectuó los pagos oportunos. Mas este motivo ha de correr igual suerte desestimatoria, toda vez que no ha existido tal revisión de un acto declarativo de derechos en la medida en que el control interno de contenido financiero que realiza la Intervención General de la Administración del Estado halla pleno amparo en lo dispuesto en los artículos 81 y 82 del RDL 1091/1988, de 23 de septiembre, que contiene la Ley General Presupuestaria así como en los artículos 43 y ss. Del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre. Y es así que dicha Intervención General no queda vinculada por lo que acuerdo el órgano concedente de la subvención pudiendo oponer los reparos correspondientes..... Y es así que el derecho que alega la actora tener reconocido por la Administración consistente en tener por justificado un gasto no es invocable por cuanto supone un desconocimiento de las facultades de la Intervención General” (FJ 5^o).

En el ámbito de los incentivos regionales, también los Tribunales han señalado que los controles internos autonómicos no vinculan al Ministerio de Economía y Hacienda a los efectos de decidir, en su caso, el reintegro de tales ayudas, los órganos jurisdiccionales literalmente les han reconocido el carácter de “propuestas no vinculantes, sin que exista incongruencia porque el órgano decisor discrepe de ellas”, vid., SAN de 16 de junio de 2004 (RJ 2005\772) y SSTS de 18 de julio de 2001 (JR 2001,5035) y SSTS de 22 de abril de 2002 (RJ 2002, 6652).

Sobre la compatibilidad control administrativo y control financiero y el origen jurisprudencial del art. 43 LGS vid Del Barco Fernández-Molina, Panizo García, Silva Uren y Arellano Pardo, *Comentarios prácticos a la Ley General de Subvenciones*, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 377 y ss. y Pascual García, *Régimen jurídico...*, ob.cit., pág. 366 y ss. y, reproduciendo lo manifestado ahora en esta intervención vid., Sesma Sánchez, “El control financiero”, en VVAA, *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Civitas-Thomson, Madrid, 2005, págs. 536 y ss.



No hay quebranto alguno del principio de confianza legítima invocado por los beneficiarios porque, a juicio del TS, ni siquiera puede decirse que “fuera legítima la confianza que se deposita en un acto o precedente que resultaba contrario a norma imperativa si se entendía que implicaba la renuncia de la Administración a la comprobación del efectivo cumplimiento y mantenimiento de las inversiones para las que se otorga la subvención”³. La LGS ha confirmado esta postura jurisprudencial en su artículo 43 LGS cuando dispone que “el pronunciamiento del órgano gestor respecto a la aplicación de los fondos por los preceptores de subvenciones se entenderá sin perjuicio de las actuaciones de control financiero que competen a la Intervención General de la Administración del Estado”.

A mi juicio, esta previsión pretende poner de manifiesto la distinta naturaleza y alcance comprobador que tienen las actuaciones de comprobación del órgano gestor de las que pueda practicar la Intervención. Aquellas recaen directamente sobre la obligación de justificación que incumbe a todo beneficiario y entidades colaboradoras y se proyec-

ta, 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..... Por ello ahora se reconocen en la Ley importantes facultades y medios a los órganos de control interno. La comprobación del órgano gestor es formal, masiva y abre-

³ Vid., FJ 4º, STS de 16 de septiembre de 2002 y, en el mismo sentido, SSTS de 24 de febrero de 2003 (RJ 2003\3473) y de 20 de mayo de 2003 (RJ 2003\5295). Sobre el principio de confianza legítima y su particular aplicación al ámbito de las subvenciones y ayudas públicas, si bien desde la perspectiva de los efectos de la concesión de subvenciones públicas a beneficiarios que no habían obtenido el visto bueno de la Comisión, esto es, ayudas ilegales, vid. GARCÍA LUENGO, El principio de protección de la confianza en el Derecho Administrativo, Civitas Gobierno del Principado de Asturias, Madrid, 2002, págs. 306 y ss.

viada. Sin embargo, el control financiero es material, aleatorio y de alcance general. Siendo así, teniendo distinta finalidad y alcance uno y otro modo de comprobación es admisible el postulado general del artículo 43 LGS de que las actuaciones de comprobación del órgano gestor no impiden el posterior control financiero. 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 sería necesario, como se exige en el ámbito tributario (artículos 101.4.a) y 140.1 LGT) otorgar un cierto carácter preclusivo a los controles administrativos en el sentido de exigir a la IGAE que, para obtener resultados distintos a los controles del órgano gestor, acredite haber descubierto nuevos hechos o circunstancias que resulten distintas de las realizadas por el órgano gestor o haya inspeccionado documentación no examinada 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 resultados 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....) . Así lo ha exigido el TJCE al tiempo de valorar la compatibilidad y/o preferencia de los controles nacionales sobre los controles comunitarios.

En efecto, el TJCE para admitir la validez de controles repetitivos efectuados por los órganos de la Comisión sobre los controles nacionales e incluso sobre controles previos del Tribunal de Cuentas Europeo efectuados sobre el mismo beneficiario ha

señalado que es necesario que concurren “elementos nuevos que pongan de manifiesto lo oportuno de efectuar controles más exhaustivos de algunos proyectos”. No obstante, también ha precisado que la Comisión puede basarse legítimamente en los resultados de un control efectuado por las autoridades nacionales para determinar si existen infracciones con arreglo a la normativa comunitaria pero que, sin embargo, dicha facultad no implica que la Comisión deba aceptar los resultados de las comprobaciones nacionales, ni siquiera cuando en el ámbito nacional no se ha apreciado la existencia de delito. A su juicio, “las comprobaciones llevadas a cabo en el marco de un procedimiento penal nacional tienen, en efecto, una finalidad diferente y el hecho de que conduzcan a la conclusión de que existe un comportamiento constitutivo de delito a efectos del Derecho penal nacional no permite concluir la inexistencia de una irregularidad” en el sentido de la normativa comunitaria⁴.

La LGS sólo menciona expresamente la compatibilidad entre el control administrativo que practique el órgano gestor y el control financiero que practique la Intervención pero no es ésta, como decía, la única compatibilidad de sistemas de control que existen: pueden converger la función interventora y el control financiero permanente o auditorías sobre el órgano gestor de las subvenciones con el control administrativo y financiero sobre el beneficiario y concurren todos estos sistemas de control con las auditorías que pueda practicar el Tribunal de Cuentas, nacional o comunitario o los OCEX según sus respectivas competencias.

Según mi criterio, la compatibilidad de los distintos sistemas de control de subvenciones y la preferencia de controles posteriores sobre los previos, como reglas generales, deben pues ser admitidas. Ahora bien, *es necesario garantizar, desde la perspectiva de los beneficiarios, que no existe una reiteración de comprobaciones sobre los mismos hechos y que la misma docu-*

⁴ Vid., entre otras, las SSTJCE de 26 de septiembre de 2002 (Sgaravatti Mediterránea/Comisión) y de 20 de enero de 2004 (Euroagri SRL/ Comisión).

mentación examinada no puede arrojar resultados diversos según quien efectúe los controles. La LGS no ha sabido, a mi juicio, en este punto, encontrar un principio general que asegure la eficiencia de los sistemas de control que existen sobre las subvenciones públicas al modo que se establece, por ejemplo, en el ámbito comunitario en donde el artículo 38.3 del Reglamento (CE) nº 1260/1999 del Consejo de 21 de junio de 1999 por el que se establecen disposiciones generales sobre los Fondos Estructurales dispone que “la Comisión y los Estados miembros cooperarán, basándose en acuerdos administrativos bilaterales, para coordinar los programas, la metodología y la aplicación de los controles con el fin de maximizar la utilidad de los controles efectuados” y que “se comunicarán sin demora los resultados de los controles efectuados”.

En el ámbito europeo ya se han iniciado los pasos para implantar un modelo de **auditoría única** que facilite la coordinación de los diferentes sistemas de control interno, que evite la reiteración de actuaciones de control sobre una misma línea de subvenciones, que facilite una información abierta y transparente sobre los documentos de control y que permita instaurar una cadena de controles que reporte utilidad a quien controla después de otro (al interventor respecto del gestor, al órgano de control externo respecto del interventor y a los controles comunitarios respecto de los controles nacionales)⁵. A mi juicio, lo que no tiene sentido y perjudica la

seguridad jurídica y la confianza de los beneficiarios es que sobre una misma línea de subvenciones le comprueben los interventores generales de las CCAA, los nacionales, los comunitarios, los OCEX y hasta empresas de auditoría privada contratadas alguno de estos controladores para efectuar los controles externos y de dichas actuaciones puedan derivarse resultados distintos sin ningún tipo de vinculación o relación entre ellos.

3.LA POSICIÓN DE LOS BENEFICIARIOS DE SUBVENCIONES PÚBLICAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

3.1.En los controles administrativos efectuados por el órgano gestor

El control “administrativo” del órgano gestor efectuado sobre los beneficiarios de subvenciones públicas se instrumenta a través del deber de justificación en los términos señalados en el art. 30 LGS y concretados, en cuanto a la forma, plazo.... en las respectivas bases reguladoras de la subvención. Así lo dispone el artículo 32 LGS cuando señala que “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”. Este control puede ser ejercido, en su caso, pero siempre en nombre y por cuenta del órgano gestor, por la entidad colaboradora. La equiparación de este control administrativo con el cumplimiento de la obligación de justificación que incumbe a todo beneficiario, que es requisito además, para

⁵ En efecto, el Tribunal de Cuentas Europeo emitió en abril de 2004 un Dictamen (Dictamen 2/2004, publicado en DO C 107/01, de 30 de abril de 2004) sobre el modelo de auditoría única a raíz de la solicitud del Parlamento Europeo al TCu Europeo para que manifestara su opinión sobre la viabilidad de introducir un modelo de auditoría única aplicable al presupuesto de la Unión Europea en el que cada uno de los distintos niveles de control pueda basarse en el anterior y de esta forma reducir el objeto de la auditoría, mejorar su calidad y todo ello sin perjuicio de la independencia de las respectivas instituciones de control en cuestión. Este modelo de auditoría única recae, principalmente sobre el control interno, pero sus beneficios para el control externo serían importantes en la medida en que los OCEX también deben fiscalizar el funcionamiento de los sistemas de control interno y con ello se facilitaría asimismo el control externo de los fondos europeos (así lo ha reconocido J.M.FABRA VALLES, “El control del presupuesto comunitario en la Europa ampliada”, *Auditoría Pública*, nº 34 (2004), pág.16). Vid., A.RODRÍGUEZ LASO, “Auditoría única” y control de los Fondos estructurales. Los sistemas de control en el próximo periodo 2007-2013, págs. 20 y ss). Al respecto hay que añadir que la propia Comisión Europea ha tomado conciencia de la necesidad de este marco de control interno integrado o auditoría única tal y como se recoge en la Comunicación de 15 de junio de 2005 de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Tribunal de Cuentas Europeo sobre un programa operativo para la realización de un marco de control interno integrado (COM (2005) 252 final).

proceder al pago de la ayuda revela que estamos ante un control de carácter formal, masivo –porque el órgano gestor necesita comprobar de todos los beneficiarios la justificación presentada para proceder al pago de la ayuda– y limitado. No existe aquí similitud alguna entre el control administrativo del órgano gestor y un control financiero o un proceso de auditoría, más inquisitivo y de alcance mayor. En este contexto, lo que me interesa destacar es:

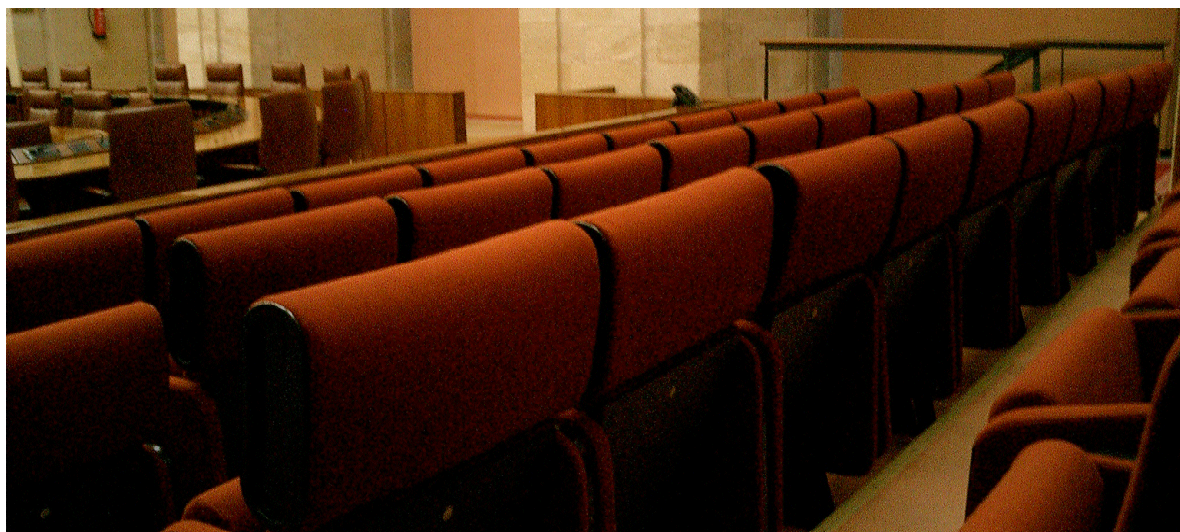
1º.- Que este control administrativo está limitado al deber de justificación de los beneficiarios de subvenciones públicas de modo que, *los órganos gestores no pueden, ir más allá de esta comprobación formal de la justificación presentada por el beneficiario*. No pueden, por ejemplo, requerir más documentación que la exigida por la normativa reguladora de la ayuda ni ejercer facultades inquisitivas frente a terceros ni personarse en los locales de negocios ni examinar la contabilidad del beneficiario. Tampoco podrían recurrir a auditoras privadas para la práctica de estos controles administrativos.

2º.- Que, como ya se señaló anteriormente, este control administrativo no impide ni vincula al posterior control financiero que efectúa la Intervención (art. 43 LGS) porque ambos tipos de controles tienen diferente alcance, finalidad, medios de comprobación y se desarrollan de forma distinta.

La posición de los beneficiarios ante estos controles administrativos se instrumenta, pues, en el marco de la misma relación jurídica subvencional sometida plenamente a las condiciones de justificación de la subvención que se especifiquen en las bases reguladoras las cuales, a su vez, deberán respetar el contenido general de los artículos 29 y siguientes de la LGS en cuanto a la posibilidad de subcontratar la ejecución de la subvención, el deber de justificación o los gastos subvencionables. Pero el órgano gestor no puede ir más allá de la comprobación del correcto cumplimiento del deber de justificación exigido al beneficiario en cada caso.

3.2. En el control financiero efectuado por la Intervención

La LGS ha regulado el control financiero de subvenciones como un control específico y distinto de la función interventora, del control financiero permanente y de la auditoría que, con carácter general, son funciones encomendadas a la IGAE. Esta “diferenciación” del control financiero de subvenciones del resto de modalidades de control que efectúa la IGAE ha servido para acallar las críticas doctrinales a la configuración anterior del control financiero de subvenciones en el TRLGP como “control interno” cuando era evidente que, proyectado sobre beneficiarios privados de subvenciones públicas, era más



un “control externo”⁶. Ahora, el artículo 141 LGS dispone expresamente que la IGAE ejercerá el control sobre entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos del sector público estatal y de las financiadas con cargo a fondos comunitarios de acuerdo a lo establecido en el Título III de la Ley General de Subvenciones y en la normativa comunitaria. Por tanto, cuando hagamos referencia a la expresión “control financiero” habrá que precisar si nos referimos al de subvenciones o al general, de carácter permanente, establecido y regulado como una de las modalidades de control interno en la Ley General Presupuestaria .

La LGS, además, se ha inspirado en el procedimiento de inspección tributaria para regular el procedimiento de control financiero de subvenciones públicas⁷. Las similitudes son evidentes: la forma de iniciación (plan de inspección o control tributario/plan de auditorías), el plazo de duración (doce meses en ambos casos), las causas de ampliación de dicho plazo (sustancialmente idénticas a las recogidas en el artículo 49 de la LGT), la obligación de colaboración con los interventores (que se establece de forma similar a la que se reconoce a los inspectores de Hacienda, incluyendo, el “libre acceso a información de cuentas bancarias” relacionadas con la subvención)⁸, la documentación de las actuaciones (en diligencias e informes, como en el ámbito de la inspección tributaria) o los efectos de dichos informes (conformidad o disconformidad) son datos que reflejan la clara inspiración del control financiero de subvenciones de la nueva LGS en el procedimiento de inspección tributaria.

Ahora bien, hay algunos aspectos en los que el procedimiento de control financiero todavía se separa claramente del procedimiento de inspección tributaria. En primer lugar, en el hecho de que el control financiero pueda ser practicado por empresas de auditoría privada (D.A.14^a LGS), lo cual, *de momento*, es impensable en el ámbito de la inspección tributaria .

En segundo lugar, en el hecho de que la inspección tributaria se resuelve exclusivamente entre el sujeto inspeccionado y el inspector mientras que en el procedimiento de control financiero la relación es “a tres bandas”: el interventor controla al beneficiario o entidad colaboradora, en su caso, pero los resultados de su intervención se discuten con el órgano gestor que es el competente para acordar el inicio de un expediente de reintegro y sancionador, en su caso, y, sólo si éste se inicia, el beneficiario o entidad colaboradora puede presentar sus alegaciones frente a las observaciones efectuadas en el informe de control financiero.

En tercer lugar, en el hecho de que la LGS admite implícitamente la plena compatibilidad entre la comprobación que efectúe el órgano gestor y la que pueda realizar la Intervención (art. 43 LGS) de modo que ésta no queda vinculada ni por los hechos ya comprobados por el órgano gestor ni por el pronunciamiento o los resultados de esta comprobación previa, aunque hubiera sido de conformidad. En el ámbito tributario, en cambio, los artículos 101.4.a) y 140 de la nueva LGT otorgan *cierto carácter preclusivo* a las actuaciones de comprobación efectuadas por los órganos de gestión o por la propia Inspección en una comprobación limitada. Por ello,

⁶ Vid., por todos, ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, “Naturaleza del control financiero en la Administración Pública”, *CREDF*, nº 36, 1982, págs. 605 y ss. y SESMA SÁNCHEZ, *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 664 y ss.

⁷ Y lo sorprendente es que lo ha hecho inspirándose en la “vieja” LGT y no en la nueva LGT que se aprobó justamente un mes después de la LGS.

⁸ Esta ha sido una de las novedades más significativas de la regulación del control financiero en la LGS, el reconocimiento expreso al “personal controlador” (esto es, quien está facultado para realizar actuaciones de control financiero) de potestades como el acceso a cuentas bancarias, locales de negocio, la posibilidad de adoptar medidas cautelares, el requerimiento de información a terceros, la posibilidad de controlar a terceros relacionados con la ejecución o justificación de la subvención, etc., Sobre esta materia vid., SESMA SÁNCHEZ, “El control financiero”, en VVAA, *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Civitas-Thomson, Madrid, 2005, págs. 559 y ss.

la Inspección sólo podrá verificar una obligación tributaria que ya hubiera sido objeto de comprobación, a través de otra comprobación limitada o de un procedimiento de inspección propiamente dicho, “cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente” (art. 101.4.a) o cuando “se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución” (art. 140.1). En el control financiero de subvenciones no existe, en cambio, una previsión similar de modo que, salvo por aplicación de los principios generales de seguridad jurídica y de la vinculación de los actos propios, no habría obstáculo normativo alguno a que la Intervención controlara los mismos hechos comprobados por el órgano gestor o se separara del criterio mantenido en la comprobación por éste órgano.

Por último, el control financiero de subvenciones se diferencia de una inspección tributaria en el hecho de que el procedimiento de inspector es un auténtico procedimiento administrativo con regulación propia y exclusiva en la normativa tributaria mientras que las actuaciones de control financiero parecen ser, en muchos casos, simples actuaciones internas, de trámite, que no dan lugar a un auténtico procedimiento administrativo. El interventor, como digo, controla al beneficiario o entidad colaboradora pero sus resultados se canalizan a través del órgano gestor y sólo si éste decide iniciar un expediente de reintegro o un expediente sancionador nos encontramos ante verdaderos procedimientos administrativos en los que se da audiencia al beneficiario. Prueba de ello es que la LGS cuando

se refiere a los procedimientos de reintegro y sancionador, alude en sus artículos 42 y 67 respectivamente a la supletoriedad de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, remisión que no efectúa, sin embargo, en el artículo 49 cuando regula el procedimiento de control financiero.

Según mi criterio era necesario y es, desde luego, positivo dotar a los interventores de mayores competencias inquisitivas sobre los beneficiarios y entidades colaboradoras de subvenciones, pero no lo es haber “procedimentalizado” tanto las actuaciones de control financiero. Como es sabido, en el ámbito del procedimiento de inspección tributaria, con mucha frecuencia, los obligados tributarios invocan cuestiones formales y procedimentales (duración del procedimiento, terminación de actuaciones, carácter preclusivo de las comprobaciones efectuadas en vía de gestión...) para defenderse del resultado de un procedimiento inspector y, a mi juicio, es un riesgo que tales problemas ahora se susciten en el control financiero de subvenciones. Las comparaciones son odiosas y en este ámbito creemos que van a jugar generalmente a favor de los intereses de los sujetos controlados. Por ejemplo ¿cuál es la consecuencia derivada del hecho de que el procedimiento de control financiero se exceda de doce meses sin causa justificada para ello? ¿se va aplicar supletoria o analógicamente la LGT para resolver esta laguna? ¿caducan las actuaciones de control financiero o no lo hacen como las de inspección tributaria? ¿qué sucede cuando el órgano gestor no inicia el expediente de reintegro en el plazo de un mes a contar desde la remisión del informe de control financiero, es éste un plazo de caducidad de la acción para exigir el reintegro?. En definitiva ¿será de aplicación supletoria la LGT o la interpretación administrativa o jurisprudencial que se hace del procedimiento de inspección tributaria para resolver las cuestiones procedimentales que se planteen en un control financiero de subvenciones?. A mi

juicio, dadas las similitudes entre la comprobación del cumplimiento de una obligación tributaria y la de aplicación y justificación de una subvención pública es evidente que, desde la perspectiva de los beneficiarios y entidades colaboradoras, la configuración práctica del procedimiento de inspección tributaria será utilizada, con frecuencia, para intentar anular decisiones de reintegro de subvenciones públicas por defectos formales del procedimiento de control financiero.

Pero además, esta configuración del procedimiento de control financiero más como *procedimiento administrativo* que como auditoría puede plantear problemas cuando el control es efectuado por empresas privadas de auditoría. Por ejemplo ¿se podría anular una decisión de reintegro basada en el informe de una auditora privada si la contratación de ésta no ha sido correcta? ¿debe respetar una auditora privada el esquema procedimental del control financiero establecido en la LGS o puede actuar como si practicara una auditoría “ordinaria”?⁹. La asimilación de los controles financieros internos practicados por la IGAE a procedimientos administrativos excesivamente “encorsetados” en requisitos de forma y plazos ciertamente puede proporcionar seguridad jurídica a los beneficiarios pero también lo es que abre la posibilidad de que se desvirtúen los resultados del control con la excusa de defectos formales de tramitación del procedimiento¹⁰.

3.3. En el control externo efectuado por los OCEX.

La posición de los beneficiarios públicos en las auditorías efectuadas por los órganos de control externo es más distante y lejana que en los anteriores sistemas de control. Los informes de los OCEX sobre esta materia reflejan bien que su control es más amplio o más generalista, en el sentido de que

abarca conjuntamente la gestión realizada por el órgano concedente y la justificación presentada por el beneficiario y a su vez, pueden consistir tanto en controles de cuentas, controles de módulos, auditorías financieras, de cumplimiento, evaluación de resultados. La publicidad de los informes de control externo frente al carácter opaco de los informes de control financiero refleja bien la idea de que el control externo de subvenciones públicas es generalista, amplio, no inquisitivo, y abarca normalmente tanto la actuación del órgano gestor como la del beneficiario. También el destinatario de los informes de control –el Parlamento, en el caso del control externo, o el órgano gestor, en el caso del control intern– justifica la amplitud y generalidad de los informes de control externo de subvenciones públicas frente al carácter individualizado de los de control financiero. De hecho, frente a lo que sucede con el control financiero de subvenciones, el control externo tiene un alcance más limitado, al menos para los beneficiarios privados de subvenciones, porque el examen de las cuentas sólo puede alcanzar a la aplicación de los fondos y los resultados obtenidos¹¹.

La razón del carácter más lejano y distante del control externo efectuado sobre los beneficiarios (privados, especialmente) de subvenciones públicas es que el artículo 14.2 de la LGS, que tiene carácter básico, dispone expresamente que “la rendición de cuentas de los perceptores de subvenciones a que se refiere el artículo 34.3 de la Ley 7/1998, 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, regulada en el párrafo b)

⁹ Y en este punto hay que señalar que si bien la D.A.cuarta de la LGS ha admitido expresamente lo que ya era costumbre, la contratación de auditores privados para la práctica de controles financieros, dicha Disposición sólo es de aplicación en el ámbito estatal y en los términos previstos a su vez en la Disposición Adicional Segunda de la LGP pero deja sin resolver el problema de la contratación de estas empresas en algunas CCAA y particularmente en el ámbito de las CCLL.

¹⁰ Con más detalle, sobre el desarrollo del procedimiento de control financiero establecido en la LGS vid., SESMA SÁNCHEZ, “El control financiero”, ob.cit., págs. 571 y ss.

¹¹ Vid., PASCUAL GARCÍA, Régimen jurídico de las subvenciones públicas, 4ª ed, BOE, Madrid, 2005, págs. 390 y ss.



del artículo 1 de este artículo”. Con ello se desvirtúa la condición directa de cuentadantes que expresamente les atribuye el artículo 34.3 de la LFTCu según el cual los perceptores de subvenciones públicas, sean éstas estatales, autonómicas o locales, deberán rendir cuentas ante el TCu y dichas cuentas deberán ir acompañadas de todos los documentos justificativos de las correspondientes partidas que exijan las leyes y reglamentos y pierde sentido lo dispuesto en el art. 35.4 LFTCu respecto del plazo de remisión de dichas al TCu, de dos meses siguientes a la terminación del ejercicio económico correspondiente.

Dada la imposibilidad y el incumplimiento generalizado de estos preceptos de la LFTCu, ya en 1999 se había modificado el entonces art. 127 del TRLGP para habilitar el control indirecto de los Tribunales de Cuentas sobre los beneficiarios a través del control al órgano gestor de las subvenciones¹². Y, a mi juicio, confirmado ahora este control indirecto del beneficiario a través del control al órgano gestor que expresamente establece el artículo 14.2 de la LGS, con carácter básico, además, esto es aplicable en todo el territorio ¿permitiría invocar por parte de los

beneficiarios la negativa a colaborar con los OCEX facilitando información o negándose, en general, a soportar controles inquisitivos *in situ*?. Es cierto que, en el ámbito estatal, al amparo de los arts. 7 LOTCu y 30 LFTCu sería admisible un control *in situ* en la sede del beneficiario de la subvención y que, desde luego, para poder exigir responsabilidades contables a los beneficiarios de subvenciones habría que admitir la posibilidad de que los Tribunales de Cuentas actuaran directamente sobre ellos. Pero también quiero advertir que, aunque es una interpretación forzada de la LGS, el beneficiario que se negara a ser inspeccionado *in situ* o inquisitivamente por el Tribunal de Cuentas (o por una auditora contratada por un OCEX) alegando que ya ha justificado la subvención ante el órgano gestor (art. 14.2 LGS) tendría a su favor el argumento de la LGS como norma especial y posterior frente a la LFTCu. Por otro lado, lo que sí parece claro es que, a diferencia de los órganos de control interno, y ésta es una situación incomprensible por mi parte, los OCEX no tienen reconocidas facultades para controlar a terceras personas relacionados con los beneficiarios de las ayudas.

¹² A su vez, dicha modificación fue consecuencia de la Modificación del Tribunal de Cuentas de 2 de diciembre de 1993 las Cortes Generales sobre la fiscalización externa de las subvenciones públicas.

A mi juicio, como ya expuse hace unos años, es cierto que era impensable atribuir la condición de cuentadantes directos de los beneficiarios privados de subvenciones públicas y obligarles a remitir periódicamente cuentas a los OCEX, pero también lo es que podría haberse establecido algún mecanismo que tuviera en cuenta, por un lado, y de forma expresa, que aunque los OCEX controlen al beneficiario a través del órgano gestor también pueden actuar directamente sobre el beneficiario de la ayuda y que esta actuación puede extenderse más allá de la propia comprobación de la aplicación y justificación de la subvención si motivadamente existen razones para extender la comprobación a terceros relacionados con la ejecución o justificación de la ayuda. Por otro, que la propia entidad y cuantía de ciertas subvenciones públicas o de la propia condición del preceptor, la normativa de control de los OCEX podría haber exigido un deber de rendición de cuentas (un tipo normalizado de cuenta justificativa de la subvención) o cuando menos, alguna obligación en virtud de la cual debieran presentar estos beneficiarios “cualificados” un informe de auditoría sobre la aplicación de las subvenciones. En la situación actual, lo que permanece confuso es qué tipo de actuaciones concretas pueden llevar a cabo los OCEX sobre perceptores privados de subvenciones, esto es, con qué alcance y de qué modo.