

EAPC - Gestió i control de subvencions i ajuts



La modalitat de justificació de subvencions amb estats comptables, una opció de futur? (part I)

31-05-2024

La Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions (LGS), i el seu Reglament, aprovat pel Reial decret 887/2006, de 21 de juliol, van establir diverses modalitats de justificació de subvencions i ajuts.

Antecedents

Cal no oblidar que, amb anterioritat a la LGS, la Generalitat de Catalunya ja disposava de l'Ordre d'1 d'octubre de 1997, sobre tramitació, justificació i control d'ajuts i de les subvencions atorgades, incloent-hi el seu sector públic, fonamentada en l'autorització establerta a la Llei 19/1996, de 27 de desembre, de pressupostos de la Generalitat per al 1997.

Entre altres aspectes, aquesta Ordre, en vigor fins al 2015, va desplegar la Llei de finances públiques de Catalunya, que establia criteris homogenis pel que fa a la justificació de les subvencions i la presentació dels justificants acreditatius d'haver executat l'activitat o inversió per part dels beneficiaris de subvencions. En el seu temps, era una disposició innovadora (pràcticament vigent durant divuit anys) per racionalitzar els diversos sistemes que des del Decret 458/1981, de 18 de desembre, que regulava la concessió de les subvencions previstes al capítol IV de les diverses seccions del pressupost de la Generalitat de Catalunya, aplicaven els diversos ens concedents de subvencions i ajuts. Aquesta norma, ja fa quaranta i tres anys, en va remetre als òrgans concedents la competència: “[...] En qualsevol cas, l'adjudicatari de la subvenció haurà de justificar documentalment, i amb la periodicitat que es determini en la resolució que atorgui la subvenció, la utilització dels fons per a les finalitats previstes [...]” Fins al 2003, i amb la LGS, no apareix la normativa bàsica, com el pla estratègic de subvencions (PES), bases reguladores, convocatòries, etc.

La modalitat establerta a l'Ordre de 1997 consistia en la presentació de la totalitat dels justificants de la despesa de l'activitat o inversió que facin referència a l'acció subvencionada mitjançant la resolució de concessió. Per a aquesta presentació, s'adjuntava una relació numerada dels justificants agrupats en funció del concepte del pressupost presentat al moment de demanar la subvenció. És un antecedent del que després ha estat denominat "relació classificada de les despeses amb el compte justificatiu".

Els justificants originals eren segellats per l'òrgan gestor de la subvenció, amb especificació de la subvenció atorgada i de l'import i/o el percentatge subvencionat. Les còpies dels justificants s'incorporaven a l'expedient una vegada autenticades per aquest òrgan. Quan l'elevat nombre de justificants d'escassa quantia i l'especificitat de la subvenció ho requerien, es podien establir altres mecanismes. Aquestes operacions, a banda de pretendre d'assegurar la correcta justificació de la subvenció, intentava que els mateixos comprovants no fossin utilitzats per justificar diverses subvencions.

L'Ordre de 1997 ja obria la porta a la presentació d'estats comptables “[...] Si la subvenció té per objecte cobrir dèficits, com ara de prestació de determinats serveis, estructurals o d'altres [...]”, i concretava que calia presentar el balanç de situació, el compte de resultats i l'informe d'auditoria si el receptor de la subvenció tenia la seva comptabilitat subjecta a aquesta condició.

La regulació en la Llei 38/2003, general de subvencions, i al seu Reglament

Les queixes reiterades del Tribunal de Comptes, atesa la situació normativa anterior a la LGS, van reflectir, com afirma la doctrina de forma pràcticament unànime, un desolador panorama que fàcilment explica la transcendència de la LGS de 2003 i el seu Reglament, aprovat el 2006. El nou marc normatiu va determinar, sens dubte, un avenç important i decisiu en l'enquadrament jurídic, en la “juridificació” podria dir-se, d'una mena d'activitat administrativa caracteritzada, abans de res, per un amplíssim grau de discrecionalitat, sense cap parangó en qualssevol dels altres àmbits de l'activitat administrativa. Una discrecionalitat potenciada al màxim per la passivitat del legislador, doncs, com bé s'ha dit, el “[...] jutge administratiu no pot arribar on el dret no arriba, i allí on pot arribar l'extensió i la intensitat del seu control depèn essencialment de la Llei [...]”¹.

Precisament, per acotar aquesta discrecionalitat, la LGS, a l'article 30.1, fixa de forma concreta que la justificació de les subvencions “[...] pot revestir la forma de compte justificatiu de la despesa efectuada o es pot acreditar aquesta despesa per mòduls o mitjançant la presentació d'estats comptables, segons disposi la normativa reguladora [...]”, i ens remet a les concrecions de la base reguladora de les subvencions, amb tota la seva forma de reglament.

La justificació de les subvencions està detallada en el capítol II del Reglament de la LGS, que recull les tres modalitats de justificació:

- a) Compte justificatiu
- b) Mòduls
- c) Presentació d'estats comptables.

Sense oblidar que s'ha d'incloure una “[...] memòria econòmica i una memòria d'actuació, sobre la base de les quals el centre gestor ha de comprovar l'adequada justificació de la subvenció, així com l'execució de l'activitat i el compliment de la finalitat [...]” (art. 32.1 de la LGS i art. 72 i 75 del RLGS).

Segons l'article 30 de la LGS, i una vegada establerta com a modalitat de justificació la presentació d'estats comptables a la normativa reguladora, és important que les bases reguladores de les subvencions siguin prou concretes per evitar dificultats posteriors, en principi per al receptor i després per a l'ens concedent, al qual correspon la verificació del compliment de les condicions objectives i subjectives que va fonamentar la concessió de la subvenció o ajut.

No és qüestió menor que l'article 44 de la LGS, en tractar sobre el control financer de subvencions, indiqui que pot consistir en l'examen de registres comptables, comptes o estats financers, i la documentació que els suporti, dels beneficiaris i de les entitats col·laboradores.

El Reglament que desenvolupa la LGS, aprovat pel Reial decret 887/2006, de 21 de juliol, a l'article 69.3 inclou entre les modalitats per justificar subvenció la de presentació d'estats comptables. L'article 80 del RLGS concreta que aquesta modalitat, que com sempre s'ha d'establir a les bases reguladores, es pot aplicar quan:

- a) La informació necessària per determinar la quantia de la subvenció es pugui deduir directament dels estats financers incorporats a la informació comptable d'obligada preparació pel beneficiari.
- b) La informació comptable hagi estat auditada d'acord amb el sistema previst a l'ordenament jurídic al qual estigui sotmès el beneficiari.

Les dues condicions reglamentàries comporten, en primer lloc, que aquests estats financers, dimanants de la comptabilitat del perceptor de la subvenció, tinguin una qualitat formal suficient que permeti *per se* aconseguir les dades que les altres modalitats de subvencions prediquen, sempre en el sentit que l'ens concedent de la subvenció pugui interioritzar l'execució correcta del comportament o l'activitat que s'ha volgut fomentar i l'aplicació adient dels recursos públics aportats a aquesta finalitat.

En segon lloc, i per reforçar la condició anterior, el legislador, sense entrar en detalls sobre els estats comptables, sí que és taxatiu en fixar que si s'utilitza aquesta modalitat, en el cas que el perceptor estigui obligat *per se* a auditar els seus comptes per una norma que li sigui aplicable (volum de la xifra de negocis o d'ingressos, total d'actius, nombre mitjà de treballadors, etc.), aquests estats que serveixen per justificar subvencions han d'estar auditats.

Les bases també poden disposar que, a més dels estats comptables, es pugui requerir que es presentin acompanyats d'un informe complementari elaborat per l'auditor de comptes i seguint el que estableix la disposició addicional quinzena del Reial decret 1636/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament que desplega la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes. No s'ha de confondre aquesta possible condició amb l'informe d'auditor, que l'article 74 del Reglament considera com una altra modalitat de justificació sota la denominació de "compte justificatiu amb aportació d'informe d'auditor".

Sembla adient recordar que des de l'entrada en vigor de la LGS, l'article 14.f i g, entre les obligacions del beneficiari de subvencions, indica que cal "[...] disposar dels llibres comptables, els registres diligenciats i altres documents degudament auditats en els termes que exigeix la legislació mercantil i sectorial aplicable al beneficiari en cada cas, així com tots els estats comptables i els registres específics que siguin exigits per les bases reguladores de les subvencions, amb la finalitat de garantir l'exercici adequat de les facultats de comprovació i control [...]", i que cal "[...] Conservar els documents justificatius de l'aplicació dels fons rebuts, incloent-hi els documents electrònics, mentre puguin ser objecte de les actuacions de comprovació i control [...]" .

L'article 16 de la LGS, en normativitzar sobre els convenis amb entitats col·laboradores, apunta l'opció de determinar, si cal, els llibres i els registres comptables específics per garantir la justificació adequada de la subvenció.

Finalment, volem assenyalar que l'incompliment de les obligacions comptables, registrals o de conservació de documents quan en derivi la impossibilitat de verificar l'ús que s'ha fet dels fons percebuts, figura entre les causes de reintegrament de les subvencions que tipifica l'article 37 de la LGS, en concordança amb els articles 56 i 61.

La normativa de la Generalitat de Catalunya

L'Ordre VEH/79/2020, de 9 de juny, per la qual es modifica l'Ordre ECO/172/2015, de 3 de juny, sobre les formes de justificació de subvencions, en referir-se a la justificació de les subvencions atorgades per l'Administració de la Generalitat de Catalunya, les seves entitats autònomes i la resta de les entitats del sector públic de l'Administració de la Generalitat, disposa com una de les modalitats de justificació que es poden fixar a les bases reguladores de les subvencions "la presentació d'estats comptables".

Al capítol IV d'aquesta Ordre, trobem una sèrie d'elements sobre aquesta modalitat de justificació. De forma anàloga a la legislació estatal, s'exigeix que:

- a) Es pugui deduir directament dels estats financers la informació necessària per determinar la quantia de la subvenció.
- b) Els estats financers hagin estat auditats d'acord amb el sistema previst a l'ordenament jurídic al qual estigui sotmès el beneficiari.

A partir del compliment d'aquestes dues condicions *sine qua non*, les bases han de determinar aquesta modalitat, tenint en compte algunes singularitats a aquest respecte:

- a) En el cas de subvencions destinades a cobrir dèficits, el beneficiari ha d'aportar els comptes anuals de l'exercici i l'informe d'auditoria, quan aquest sigui obligatori d'acord amb la normativa vigent, i a les bases és possible demanar la presentació d'altres estats d'informació financera que permetin completar la justificació en funció del dèficit finançat per la subvenció.
- b) Si les bases reguladores ho disposen, un auditor de comptes ha de fer un informe complementari específic o una revisió sobre la informació comptable que serveixi de base per determinar la quantia de la subvenció d'acord amb el que estableix la normativa vigent d'auditoria de comptes. Els seus honoraris professionals poden ser considerats com a despesa subvencionable fixant-ne un límit.

En el cas de subvencions atorgades per executar una activitat o projecte a l'estranger, aquest informe complementari es pot encarregar a un auditor en exercici al país on s'hagi de dur a terme la revisió, sempre que en aquest país existeixi un règim d'habilitació per exercir la professió.

¹⁾ T. R. Fernández Rodríguez, "[Sobre los límites constitucionales del poder discrecional](#)". Lección jubilar, 11.5.2011. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC). Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes. Revista de Administración Pública. ISSN: 0034-7639, núm. 187, Madrid, enero-abril (2012), págs. 141-170



Ignasi Olivera Nàter

Formador de l'EAPC des de 1999. Llicenciat en Dret. Advocat.