

Fundaciones privadas y subvenciones públicas: ámbito, procedimiento, justificación, control y libertad

Roberto Fernández Castilla

Abogado del Estado

SUMARIO: I. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO.—II. MARCO JURÍDICO EN EL QUE SE DESARROLLA EL CONTROL DE LAS SUBVENCIONES Y AYUDAS PRESTADAS A FUNDACIONES PRIVADAS: 1. *Las fundaciones como persona jurídica titular de libertad y autonomía: Fundamento civil y constitucional de las Fundaciones como sujeto susceptible de promoción por las Administraciones Públicas.* 2. *El otorgamiento de ayudas o subvenciones: su razón de ser en torno a las fundaciones y su control.* 3. *Procedimiento de justificación y comprobación de la subvención:* A) La justificación y comprobación de las subvenciones. B) Ámbito subjetivo, objetivo y de actividad de la justificación y comprobación. C) El procedimiento de justificación y comprobación: a) Justificación de subvenciones: modalidades. b) Comprobación de subvenciones.—III. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA DE ACTUACIÓN DE LAS FUNDACIONES PRIVADAS ANTE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN.—BIBLIOGRAFÍA.

I. Justificación del estudio

Las subvenciones en nuestro ordenamiento jurídico se configuran como un gasto público con un claro fundamento social. En efecto, las subvenciones responden a la llamada «actividad de fomento» de la Administración, entendida esta actividad de fomento como aquella encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar la coacción ni crear servicios públicos¹. Estas actividades de fomento, entre otras entidades o personas jurídicas (y también físicas), se desarrollan por aquellas que se constituyen al amparo del artículo 34 de la Constitución Española: las fundaciones para el cumplimiento de fines de interés general.

En la actualidad, la promoción de actividades de fomento o de interés general por parte de las fundaciones constituidas al amparo de la Ley 50/2002,

¹ JORDANA DE POZAS, L «Ensayo de una teoría del Fomento en el Derecho Administrativo». *Revista de Estudios Políticos*, n.º 48, pp. 41 y ss.

de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante y en el presente estudio «*Ley de Fundaciones*»), se encuentra íntimamente ligada a las Administraciones Públicas (hoy de nuevo definidas conforme la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público). La razón de ser de esta vinculación es, principalmente, que las fundaciones, en ocasiones, acuden a la financiación de sus actividades a través de recursos propios de la Administración en forma de ayudas o subvenciones.

Esta estrecha colaboración requiere, como resulta lógico al utilizar recursos públicos, de control por parte de las Administraciones Públicas en aquellas ayudas o subvenciones concedidas a las fundaciones para el cumplimiento de los fines de interés general que las mismas ostentan. Este control, *ab initio*, habría de referirse única y exclusivamente a la actividad o fin financiado. Sin embargo, existen ocasiones en que las Administraciones Públicas que colaboran con la fundación cuya actividad se subvenciona, en el momento de solicitar o comprobar la justificación de la utilización de cantidades entregadas al amparo del concepto de subvención, ayuda o convenio, desarrollan una función de fiscalización que excede o abarca mayor información y actuaciones de la propiamente subvencionada, cercenando en este sentido y desde un punto de vista amplio, el propio fundamento del Derecho constitucional a constituir fundaciones para el cumplimiento de interés general, como en el caso concreto, los derechos propios de los beneficiarios de quedar sujetos a criterios estrictos de legalidad y proporcionalidad frente a la Administración que concede una ayuda y que posteriormente procede a su verificación.

Lo anterior ha dado lugar a que se plantee la necesidad de delimitar el alcance y potestades de la posible actividad de comprobación de las Administraciones Públicas que prestan financiación a las fundaciones, concretamente privadas, en sus distintas modalidades objetivas, respecto del cumplimiento o no de las actividades o fines financiados de las fundaciones.

Con base en lo anterior, en el presente estudio, se va a proceder a una delimitación descriptiva de los modos de justificación así como de las funciones de comprobación de las Administraciones que presten ayudas o subvenciones a las fundaciones —privadas—², atendiendo respecto de éstas

² Nos referimos a las fundaciones privadas para su concreta delimitación de las fundaciones públicas. Respecto de las fundaciones cabe manifestar en el presente estudio que existe una importante diferencia entre el derecho de fundación desde la perspectiva de la persona jurídico-privada y aquella fundación que se constituye por una Administración Pública cuando ejercita el derecho constitucional reconocido en el artículo 34 de la Constitución Española. En este último caso es la Administración la que utiliza instrumentalmente la institución de las fundaciones para el cumplimiento de un determinado fin de interés gene-

últimas a su propio fundamento jurídico-constitucional así como material-funcional. Para ello, y como se desarrolla a continuación, es necesario con carácter previo, analizar la razón de ser en nuestro ordenamiento de las fundaciones —privadas— así como de las subvenciones destinadas al cumplimiento de actividades de fomento, y principalmente, qué significa y cuál es la finalidad/necesidad de justificar/comprobar las ayudas prestadas a personas jurídicas que cumplen fines de interés general, así como su ámbito objetivo y subjetivo, para concluir finalmente, con unas conclusiones críticas de las citadas actuaciones de verificación de las fundaciones en el cumplimiento de sus obligaciones de justificación y comprobación de las subvenciones o ayudas recibidas.

II. Marco Jurídico en el que se desarrolla el control de las subvenciones y ayudas prestadas a fundaciones privadas

Las fundaciones privadas, como sujeto beneficiario de subvenciones y ayudas, quedan sujetas a las obligaciones de justificación y control reguladas Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones junto con su Reglamento, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante y en el presente estudio, «*Ley de Subvenciones*» o «*LGS*» y «*Reglamento*», respectivamente), todo ellos en relación con la propia Ley de Fundaciones.

Las subvenciones se definen por la Ley de Subvenciones en su artículo segundo, considerándolas como una disposición dineraria cuya entrega se realiza sin contraprestación directa de los beneficiarios, estando sujeta así, al cumplimiento de unas determinadas condiciones previas (cumplimiento de los requisitos fijados en la norma para su otorgamiento) así como la ejecución del proyecto, actividad o adopción de un comportamiento para el que se otorgan, que habrá de ser de interés público y general.

Este último elemento que da lugar a la existencia de la subvención, es decir, el cumplimiento de un interés general o un interés social, es el funda-

ral, lo que supone matizar y limitar necesariamente el régimen jurídico que se aplica a las fundaciones, denominadas, privadas (y específicamente sobre las obligaciones de justificación y comprobación de las subvenciones). En este sentido, un importante grupo doctrinal considera que si es la Administración la que constituye una fundación «privada», ésta pasará a formar parte del Derecho Administrativo, y más concretamente, del llamado Derecho Administrativo de organización, lo que consecuentemente conlleva el cuestionamiento de la propia naturaleza de la fundación pública como tal.

mento de la posterior obligación de justificación así como de la acción de control que es objeto de análisis en el presente estudio. En efecto, es este requisito³ el que luego justifica que se impongan sobre el beneficiario los deberes, no solo de justificar ante el órgano concedente la realización de la actividad o proyecto comprometido al recibir la subvención, sino que le impone además, la obligación de someterse a los posteriores controles de comprobación con base en el artículo 14.1.c) de la Ley de Subvenciones que dispone el sometimiento «a las actuaciones de comprobación, a efectuar por el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, así como cualquiera otras de comprobación y control financiero que puedan realizar órganos de control competentes, tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores».

Por tanto, podemos concluir que las actividades de justificación estricta así como de comprobación o control en las subvenciones prestadas, son un elemento o requisito *sine qua non* de esta modalidad de gasto público, y que, en lo que concierne este estudio, alcanza a las fundaciones privadas. Sin embargo, esta actividad de justificación o comprobación no puede establecerse, por el hecho de circunscribirse al gasto público, de manera exorbitante, pues de lo contrario, se estaría limitando la razón de ser de las fundaciones constituidas al amparo de la Constitución Española y su normativa de desarrollo para el cumplimiento de fines de interés social.

Sin perjuicio de lo anterior, en todo otorgamiento de subvención, y en lo que concierne a este estudio, en lo relativo a su control, habrá de estarse al marco jurídico concreto que resulte aplicable, y que depende, en todo caso, del órgano que la concede que —a su vez— marcará la normativa que hay que tener en cuenta en relación a la forma y constitución de la cuenta justificativa (como modo principal de verificación) y los plazos para su realización, que pueden variar en cada caso.

En este sentido, y atendiendo al sistema competencial de nuestro ordenamiento constitucional, para establecer la norma aplicable habrá de fijarse la prevalencia de las distintas normas aplicables, ya sean leyes o reglamentos, en relación con las bases reguladoras, las convocatorias y las normas internas, como puedan ser las instrucciones de justificación, que sean aplicables a cada subvención en concreto.

En efecto, hay que poner de relieve que será el órgano concedente de la ayuda el que dispondrá la norma aplicable. Por tanto, habrá de tenerse en

³ CASAS AGUDO, Daniel. «El control financiero interno de las ayudas y subvenciones públicas, régimen jurídico y cuestiones conflictivas». *Gaceta fiscal*, n.º 355, 2015, pp. 101-132.

cuenta como normativa básica, no solo la Ley de Subvenciones y su Reglamento, anteriormente definidos, sino también i) la normativa regional del ámbito del órgano que otorgue la ayuda, ii) la correspondiente orden del organismo otorgante (en la cual se habrán de fijar las bases reguladoras de la subvención, procedimiento de concesión, así como de justificación y control), iii) los manuales de justificación que hayan sido aprobados, y iv) si las hubiere, las instrucciones técnicas de Justificación que hayan sido aprobadas.

Por último, y en lo que concierne a las ayudas provenientes de la Unión Europea, habrá de estarse a lo que se disponga por las normas comunitarias aplicables en cada caso junto con las normas que incorporen aquellas al ordenamiento jurídico español, siendo aplicables las normas internas solo con carácter supletorio, siendo aquí de aplicación las normas generales aplicables al sistema de fuentes europeo.

En cualquiera de los casos, en conclusión de este autor, para poder conceputar y entender correctamente aquellas obligaciones concretas, su correlativa actividad de control, y lo que es más importante desde la perspectiva de la fundación, sus derechos frente a aquella actividad que se regulan en la legislación sectorial, hay que partir del propio fundamento de la figura de la fundación como persona jurídica, inicialmente en su vertiente civil, y posteriormente, constitucional.

1. *Las fundaciones como persona jurídica titular de libertad y autonomía: Fundamento civil y constitucional de las Fundaciones como sujeto susceptible de promoción por las Administraciones Públicas*

En el estudio del control de las fundaciones privadas por la utilización de subvenciones y ayudas para la ejecución de sus actividades, hay que partir de la siguiente realidad fáctica: las fundaciones son el resultado de la ejecución de un derecho constitucional reconocido en el artículo 34 de la Constitución Española (en adelante y en el presente estudio «*Constitución Española*» o «*CE*») y que tiene como objetivo fomentar los fines de interés general. Se puede adelantar que el reconocimiento constitucional del derecho a fundar supone el otorgamiento al mismo de una especial protección y reconocimiento, y que no es sino resultado de la propia evolución de la fundación como persona jurídica que afecta bienes a un determinado fin.

En efecto, este derecho (calificado por parte de la doctrina como fundamental a pesar de su encuadramiento fuera de los arts. 14, 15 a 29 y 33.3 de la Constitución Española, y ello, por su propio contenido) determina que las fundaciones tengan, de manera inalienable, un ámbito exclusivo de libertad

de decisión, y ello, con base en la autonomía de la voluntad que se reconoce, no solo desde el punto de vista público sino también como persona jurídica sujeto de derecho privado de conformidad con las normas privadas. En este sentido, ha sido la doctrina más autorizada la que ha afirmado que las fundaciones son hoy elemento trascendental para avanzar en la misión de crear nuevos modelos de relación entre la sociedad y el Estado, generando más sociedad civil y menos Estado, generando un entorno en el que estén juntos la vitalidad y la energía que producen el ánimo de lucro y la solidaridad que se aporta a través de las fundaciones⁴.

Históricamente, las fundaciones se han constituido como la afectación de un patrimonio para el cumplimiento de un fin, generalmente, de interés social. Es cierto, como afirmaba De Castro, que con anterioridad a nuestro vigente Código Civil aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889 (en adelante, «Código Civil») existían dos tipos de fundaciones. En primer lugar, aquellas que se caracterizaban por constituirse en torno a bienes familiares, es decir, aquellas que se constituían en favor de los familiares de los fundadores, y que fueron objeto de desvinculación, y en segundo lugar, aquellas fundaciones constituidas en torno a unos activos que no quedaban afectos a un determinado pariente del fundador, sino que se aplicaban a fines generales de protección, siendo éstas mantenidas por tener fines genéricos. Es importante recordar que las leyes desvinculadoras no afectaron a bienes y patrimonios afectos a este segundo tipo de fundaciones, precisamente, por su carácter benéfico. Esto supuso, y siguiendo a la doctrina civilista mayoritaria que este autor comparte, el reconocimiento de una especial función de las fundaciones con bienes adscritos al cumplimiento de fines en beneficio de tercero, y por ende, su necesaria protección, y que hoy, debe seguir respetándose en lo que se refiere al control de la persona jurídica fundacional.

Es finalmente con el Código Civil vigente cuando se configura la fundación tal y como se conoce en la actualidad. En efecto, el Código Civil configura a las personas jurídicas, y así lo afirma la doctrina, como realidades sociales personificadas por la voluntad del legislador, es decir, traen causa del ordenamiento jurídico ante el cumplimiento de unos determinados requisitos, en dos modalidades, asociacionales y fundacionales, ya sea con base en la unión de una colectividad de personas (*universitas personarum*) o como un conjunto de bienes (*universitas bonorum*), y éstos, afectos un interés público. De esta manera, quedaban suprimidas en nuestro ordenamiento jurídico

⁴ PARADA VÁZQUEZ, J. R. «Las fundaciones desde el Derecho Público», en *Revista de la Facultad de Derecho de la UNED*, n.º 4 1993, p. 149.

aquellas vinculaciones familiares de bienes, admitiéndose únicamente aquellas constituidas con fin de beneficencia.

Lo anterior queda así recogido conforme lo previsto en el artículo 35 de su cuerpo legal, el cual dispone que *«son personas jurídicas: 1.- Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la Ley. Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubieren quedado válidamente constituidas. 2.º- Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados»*. A su vez, es el artículo 37 del citado Código Civil el que reconoce su capacidad jurídica de las fundaciones, junto con la capacidad de adquirir y poseer bienes, capacidad establecida *ex* el siguiente artículo 38.

En definitiva, la regulación que se impuso a través del Código Civil en las fundaciones, y su mantenimiento en la vertiente del interés general, fue el resultado del momento histórico y político del momento, claramente liberal y que vino impulsado por la Ley de 11 de Octubre de 1820 y el resto de la coetánea legislación desvinculadora y desamortizadora, pues lo que la evolución histórica había dado como resultado es que las fundaciones deben existir si persiguen un interés público, prohibiéndose, por tanto, la posibilidad de que existan las fundaciones con cualquier otro fin distinto y, a través de ellas, las vinculaciones con las que pretendió terminar la legislación citada. De igual manera, y junto con lo anterior, puede afirmarse en opinión de este autor que el hecho de que las fundaciones que se constituyen en torno a un conjunto de bienes destinados a un interés general o social, a pesar de configurarse en su raíz como una persona jurídica que debía ser objeto de desvinculación, otorga a este tipo de fundación de interés público unas especiales características y derechos en la ejecución de sus funciones, no pudiendo verse atacadas y afectadas en su ámbito de libertad o autonomía de la voluntad. En efecto, este especial reconocimiento de libertad y autonomía en su funcionamiento dio lugar a que el poder constituyente incluyera su reconocimiento en nuestra Norma Fundamental.

El artículo primero de nuestra Norma Fundamental establece que España se constituye como «un Estado social y democrático de derecho». Como ha señalado la doctrina, este mandato que se incluye en el pórtico de la Constitución Española, impone a los poderes públicos el mandato que se viene afirmando con anterioridad en este estudio, y que no es otro que la actividad de desarrollo y promoción de derechos fundamentales. Para ello, las Administraciones Públicas, sin duda, deben de incluir en su actividad programática

objetivos propios de la actividad de fomento, que sin duda, requieren de una posición activa y proactiva.

Específicamente, esta actividad de promoción tiene una mayor visibilidad en la actividad de fomento de los principios rectores reconocidos en la propia Constitución Española. Esto ha llevado a que los poderes públicos, necesariamente, asuman una posición «prestacional» en lo que se refiere a los Derechos sociales (educación, cultura, igualdad, entre otros). Como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1984 (RTC 1984,18) la interacción Estado-Sociedad y la interpenetración de lo público y lo privado, trasciende de la calificación de los entes. La función ordenadora y de fomento de la Sociedad puede conseguirse de muy diversas formas, de ahí que la Constitución Española efectúe el reconocimiento de entes asociativos o fundacionales, de carácter social, y con relevancia pública para el cumplimiento de estos fines. Esta relevancia pública no conduce, sin embargo, necesariamente a su publicación, sino que es propio del Estado social de Derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general. Es por todo lo anterior, que este autor entiende en el sentido que efectúa el Tribunal Constitucional, que el poder constituyente quiso recoger en nuestra norma fundamental la importancia de estas figuras o entes, como es el caso de las fundaciones a través de su artículo 34 que dispone que se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley.

De esta manera, como afirma el Tribunal Constitucional en su resolución, la configuración de nuestro Estado como social y de derecho no es sino resultado de haber culminado una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad, es decir, tanto el Estado como la sociedad civil intervienen para alcanzar su objeto, difuminándose así dicotomía Derecho público-privado.

En definitiva, el artículo 34 CE citado fue, y es, un precepto novedoso pues ha sido la primera vez que se hace reconocimiento constitucional del derecho de fundación. Es en este momento en el que el derecho a constituir fundación supera lo dispuesto en la inicial redacción del Código Civil, que preveía este derecho como una prolongación de la libertad individual por la que los particulares tienen la posibilidad de vincular bienes a un fin —particular o de interés social—, constituyendo una organización a la que el ordenamiento jurídico reconoce una personalidad independiente, en atención al patrimonio que la conforma, como se había explicado anteriormen-

te. Como afirma PIÑAR MAÑAS⁵, la presencia del artículo 34 CE, no es un simple capricho del constituyente.

Es cierto que la Constitución Española regula el derecho de fundación como un derecho fundamental de los denominados de segundo grado, es decir, de aquellos que no son susceptibles de la tutela del recurso de amparo, y ello, a pesar de la remisión que en este artículo 34 se hace al derecho de asociación (art. 22 CE) que sí es susceptible de la tutela a la que se refiere el artículo 53.2 CE. Cabría en este sentido plantearse el por qué de esta diferencia de tratamiento. La respuesta, como señala Ruiz-Navarro, es el diferente tratamiento que se produjo en la tramitación del proyecto constitucional, en su fase ante el Senado. En efecto, tanto en el informe de la Ponencia como en el Dictamen de la Comisión constitucional y en el texto aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados, el derecho a constituir fundaciones se integró inicialmente en el artículo 22 CE, es decir, junto con el derecho de asociación, incluyéndose así en la Sección Primera, del Capítulo II del Título I. Sin embargo, fue ante el Senado, mediante enmienda del senador L. Martín Retortillo, cuando se excluyó el derecho de fundación de la Sección Primera, siendo trasladado a la Sección Segunda, que incluye otras garantías, pero que no son consideradas o no son susceptibles de la protección constitucional del recurso de amparo, y todo ello, por cuanto se plantearon matices conceptuales en torno al propio derecho de fundación, como persona jurídica que persigue fines de interés general, que no encajaban dentro de los aspectos esenciales que sí daban lugar a que el derecho de asociación fuese considerado como un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional⁶.

Y es en este sentido clásico en el que se ha seguido pronunciando el Tribunal Constitucional, esta vez, en su sentencia 49/1988, de 22 de marzo en la que se señala que el concepto de fundación reconocido en la Constitución es el que la considera como «la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general». La fundación nace, y en consonancia con la justificación civil que se analizó *supra*, de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien los vincula a un fin por él determinado y establece las normas por las que ha de administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de manera permanente, pero en este caso, y ya desde la perspectiva

⁵ PIÑAR MAÑAS, J. L. *Tratado de Fundaciones*. Aranzadi, 2010, pp. 78 y ss.

⁶ RUIZ-NAVARRO, J. L., *Letrado de las Cortes Generales*. Abril, 2004. Actualizada por Sara Sieira, *Letrada de las Cortes Generales*. Enero, 2011. Análisis del artículo 34 en el página web del Congreso de los Diputados.

constitucional a diferencia del concepto inicial de fundación la que se refería DE CASTRO, destinado a un fin de interés general. En este sentido, la fundación habrá de constituirse siempre con cumplimiento pleno de los requisitos que marque la Ley de Fundaciones en su redacción vigente, quedando sujeta al control y examen de la acción administrativa que se ejercita por el Protectorado, con el fin último de garantizar el cumplimiento de los fines de la fundación y la correcta administración de los bienes afectos al fin.

Como concluye el Tribunal Constitucional en esta sentencia de 1988, el derecho de fundación es una manifestación más de la autonomía de la voluntad respecto de los bienes, por cuya virtud una persona puede disponer de su patrimonio libremente, dentro de los límites y con las condiciones legalmente establecidas. Es posteriormente cuando el Tribunal Constitucional, en su sentencia 341/2005 de 21 de diciembre clarifica y delimita aún más, desde un punto de vista competencial, el régimen de Fundaciones tras la aprobación de la vigente ley 50/2002, de 26 de diciembre. En efecto, el Tribunal Constitucional afirma que al tratarse de una materia que no figura en los listados de los artículos 148.1 y 149.1 CE, la consagración del derecho de fundación en el artículo 34 CE no es norma atributiva de competencias, sino que debe acogerse en los Estatutos de autonomía, respecto de las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en sus respectivos territorios. La competencia estatal se circunscribe a la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio del derecho de fundación, y a la competencia para disciplinar el régimen jurídico de las fundaciones en los aspectos civiles y procesales.

En conclusión, y en lo que atañe al presente estudio, el concepto de fundación para fines de interés general ha sido el resultado de un proceso de estudio y análisis sobre la conveniencia de la pervivencia de un tipo de persona jurídica que, aun basada en la libertad individual, cumple un fin público. En este sentido, hay que recordar que el hecho de que el derecho de fundación esté incluido en la Sección Segunda del Capítulo II del Título I de la Constitución, por mandato del artículo 53.1 CE, éste derecho vincula a todos los poderes públicos y, en consecuencia, no se trata de un principio programático o meramente informador del ordenamiento jurídico, sino que exige un desarrollo normativo que sea obligatorio en su contenido, tanto en lo relativo a sus derechos como obligaciones.

Por ende, esta configuración final del derecho de fundación, es decir, como derecho fundamental que la doctrina constitucional ha definido como «garantía de instituto» debe entenderse como un derecho que contiene una garantía de institución constitucional, lo que significa que, no solo el legislador,

sino por supuesto las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus potestades, deben respetar siempre su contenido esencial que aparece como intangible en función de la cobertura constitucional que le otorga el artículo 53.1 CE antecitado y que no permite que, el ejercicio de aquellas potestades de la Administración, de manera exorbitante, suponga una injerencia negativa en el funcionamiento de la persona jurídica que se ha constituido al amparo del artículo 34 CE.

2. *El otorgamiento de ayudas o subvenciones: su razón de ser en torno a las fundaciones y su control*

Desde una perspectiva constitucional, y como se puso de manifiesto al inicio del presente estudio, las cortes constituyentes fueron conscientes de la necesidad de incluir en la redacción de la Norma Fundamental la actividad de fomento para el cumplimiento de fines reconocidos en el propio texto (valga como ejemplo, todos aquellos previstos en los principios rectores recogidos en el Capítulo III del Título I de su cuerpo legal). Es más, incluso antes de la concreción que la Constitución Española efectúa a través de los principios rectores de la política social y económica, es el propio Título Preliminar, cúspide del texto constitucional, el que establece que es a los poderes públicos a quienes les corresponde «promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos sean reales y efectivas».

Con base en lo anterior, puede afirmarse que la figura de la subvención y ayuda tiene su razón de ser, y limita así su ámbito, en la necesidad de configurar una política de promoción, en primer lugar, de aquellos principios básicos recogidos en el pórtico de nuestra norma fundamental por los poderes públicos, cuales son la libertad, la igualdad y la protección de los ciudadanos, y posteriormente, *in concreto*, los derechos que se desarrollan en el Estado Social y Democrático y que se plasman en aquellos conceptos de interés general y social que constituyen principalmente los objetos de fundaciones privadas *ex* artículo 34 de la Constitución Española.

En este sentido, y en lo que atañe al presente estudio, puede afirmarse que las fundaciones, como sujetos actuantes en beneficio del interés general, tiene la obligación de actuar y funcionar positivamente en la realización y ejecución efectiva de los Derechos Fundamentales y Principios Rectores reconocidos en nuestra Constitución, realizando, consecuentemente, actividades dirigidas a suprimir aquellas barreras que impiden la libertad y la igualdad. La ejecución de estas obligaciones por parte de las fundaciones, sin embargo, encuentran limitaciones en lo que se refiere a su financiación. Ante tales lí-

mites, son las Administraciones Públicas las que tienen la exigencia constitucional de proporcionar medios necesarios a aquellas personas jurídicas que cumplen una función de interés general, si bien no suponiendo este mandato el otorgamiento consecutivo de un derecho exorbitante en el control de aquellos medios que se proporcionen. En efecto, el fundamento de la posible verificación sobre las subvenciones, ya sea mediante control interno por la Intervención General o externo por el órgano concedente, encuentra su razón de ser en el artículo 31.1 CE (como vía imprescindible para garantizar el cumplimiento y eficacia de una equitativa distribución del sostenimiento de los gastos públicos), en el control general del gasto público del artículo 136 CE y en el principio de eficacia que se consagra en el artículo 103 de nuestra norma fundamental.

En efecto, las fundaciones, como sujeto titular de la acción de fomento según sus estatutos, se convierten en sujeto receptor de las disposiciones de gasto que se prevén por los poderes públicos para el cumplimiento de la actividad de fomento a la que nos referíamos con anterioridad.

Las fundaciones, como sujeto de subvención y ayuda, pueden obtener su financiación para el cumplimiento de sus fines a través de las vías citadas. En efecto, estas vías pueden responder a dos posibles orígenes: la financiación pública, que es la que interesa en el presente estudio, así como la financiación privada.

En efecto, y en lo relativo a su naturaleza, el Tribunal Supremo se ha referido a la naturaleza de la subvención en lo que a este estudio interesa. El alto Tribunal, concretamente su Sala Tercera, ha analizado el concepto de subvención afirmando, como parte de la doctrina intentó mantener inicialmente, que la subvención no responde a una *causa donandi*. Por el contrario, lo que sí considera el Tribunal Supremo es que la subvención responde a la finalidad de intervenir en la actuación del beneficiario a través de unos condicionamientos o de un *modus*, libremente aceptado por aquél.

Por consiguiente, puede concluirse, que las cantidades otorgadas en concepto de subvención están vinculadas al cumplimiento de la actividad prevista. Se aprecia, pues, un carácter condicional en la subvención, en el sentido de que su otorgamiento se produce siempre bajo la condición resolutoria de que el beneficiario tenga un determinado comportamiento o realice una determinada actividad en los términos en que procede su concesión (Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de junio, 12 de julio y 10 de octubre de 1997, 12 de enero y 5 de octubre de 1998, 15 de abril de 2002).

En definitiva, en lo que concierne a la financiación pública, la misma se concreta en aquellos fondos públicos contemplados por las Administraciones Públicas en sus distintos presupuestos y que habrán de ajustarse a lo dispuesto en la Ley de Subvenciones.

Al otorgamiento de financiación a actividades fundacionales le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 19 de la citada LGS, así como sus preceptos de desarrollo contenidos en el Reglamento de la LGS, artículos 32 a 34, bajo la rúbrica de las disposiciones comunes a las subvenciones. En segundo término, el otorgamiento de las subvenciones ha de estar determinado por el cumplimiento de las condiciones exigidas por la norma correspondiente, pues de lo contrario resultaría arbitraria y atentatoria al principio de seguridad jurídica.

3. Procedimiento de justificación y comprobación de la subvención

A) La justificación y comprobación de las subvenciones

Como se afirmaba con anterioridad, la subvención puede ser conceptualizada desde un punto de vista del derecho presupuestario como una modalidad de gasto. Por tanto, puede concluirse que la justificación de la subvención es una actividad tendente a acreditar la realización del gasto comprometido⁷, si bien con una característica específica, cual es que en el caso que nos ocupa no es el disponente el que ha de justificar el uso de aquel gasto, sino el beneficiario o entidad colaboradora.

Se ha señalado a lo largo de este estudio, *ex* artículos 2.1.b) y 14.1.b) LGS, que constituye un deber de todo beneficiario de una subvención cumplir con las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido. Dentro del conjunto de obligaciones a cargo del beneficiario de la subvención se incluye la de justificar ante el órgano concedente el cumplimiento de las condiciones, la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determina la concesión o disfrute de la subvención. En efecto, y con tal fin, el beneficiario debe justificar, en cualquiera de sus distintas formas, la utilización de la subvención así como someterse a las actuaciones de comprobación del órgano concedente de⁸ acuerdo con el artículo 14.1.c) LGS. Más

⁷ MORALES PLAZA, Antonio y RUBIO GONZÁLEZ, Alejandro. *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*. Aranzadi. 2011, p. 444.

⁸ La LGS, atendiendo a la evolución jurisprudencial sobre las dos modalidades de control, consistente en que el control efectuado por los órganos gestores y el posterior control financiero de la Intervención son plenamente compatibles entre sí, incluye en su artículo 43 que el control por el órgano concedente se entenderá sin perjuicio de las actuaciones de control

concretamente, es el artículo 30 LGS el que determina el ineludible acto de justificación del cumplimiento de las condiciones impuestas y de la consecución de los objetivos previstos en el acto de concesión de la subvención.

En este punto, y antes de proseguir con el análisis de las actuaciones de justificación y comprobación, poner de relieve que estas actividades de verificación o comprobación coexisten con otras actuaciones de control interno adelantadas con anterioridad: el control financiero de las subvenciones por la Intervención general. En este sentido, a fin de contextualizar correctamente la verificación interna y externa de las subvenciones, hay que poner de manifiesto que el control financiero, es decir, el control interno de subvenciones, se realiza por la Administración controladora (en la Administración General del Estado, la IGAE), y que coexiste con los medios de justificación y comprobación que son objeto de análisis en el presente estudio, que es una actuación propia de la Administración concedente encargada de la gestión.

En efecto, en lo que atañe a este estudio, el deber de justificación y posterior sometimiento a control trae causa de hecho de que el beneficiario de una subvención, por su obtención, no adquiere derecho subjetivo alguno a que la ayuda otorgada se mantenga sea cual sea el resultado de su aplicación, sino que, y como se viene señalando durante todo el estudio, el beneficiario viene obligado a su aplicación conforme los requisitos generales que son de obligada observancia así como de las circunstancias que habilitaron su aplicación. En definitiva, el beneficiario deviene sujeto tanto a las normas en materia de subvención así como a las bases reguladoras.

Por tanto, puede afirmarse que el hecho de obtener ayuda por parte de una Administración Pública no vincula a ésta respecto del beneficiario o entidad colaboradora, sino que es la propia Administración la que adquiere

financiero que competen a la Intervención General de la Administración del Estado. Como señala CASAS AGUADO en su estudio citado en la nota al pie n.º 2, la razón de ser del carácter complementario de ambas actuaciones la encontramos en su distinta naturaleza y alcance comprobador. Así, las actuaciones de comprobación del órgano gestor recaen directamente sobre la obligación de justificación que incumbe a todo beneficiario y entidades colaboradoras (comprobación documental) y sobre la comprobación de la realización de la actividad y del valor de la inversión (comprobación material), proyectándose, por tanto, sobre todos los beneficiarios y entidades colaboradoras. Por su parte, el control financiero de la IGAE es un control intensivo y adicional a los controles extensivos realizados por los órganos gestores y no está sometido a los límites que sujetan a estos, que se plasman exclusivamente en el examen de la contabilidad del beneficiario, el requerimiento de información a terceros relacionados con el objeto de la subvención y, en definitiva, en la imposibilidad de descubrir aquello que no ha sido previamente declarado, puesto que la labor de investigación corresponde en exclusiva a los funcionarios competentes que forman parte de la Intervención General.

por el acto de otorgamiento unas potestades de control del cumplimiento estricto de los requisitos que motivaron la ayuda.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 14 de julio de 1997 (RJ 1997/6108) recordaba que la naturaleza jurídica del acto de concesión de la subvención, es un acto que queda supeditado al cumplimiento de cargas libremente ofrecidas y aceptadas por el propio beneficiario, y por tanto, afirma el alto Tribunal que el incumplimiento por el subvencionado de cualquiera de las condiciones generales o especiales a las que se supeditó la concesión de los beneficios, que suponen una carga modal, faculta a la Administración para resolver el acuerdo o acto de concesión. De lo anterior se infiere, además, y como ha señalado la doctrina, que la subvención no puede ser considerada como un deber que nace tan solo durante la fase de ejecución de un proyecto o actividad, sino que ha «de remontarse más allá en el tiempo, concretamente a los compromisos adquiridos en a fase de solicitud, ya que en todo momento debe mantenerse la coherencia entre lo que la entidad se comprometió a ejecutar en la solicitud y lo que después se realiza»⁹.

Y con base en esta coherencia y sujeción al momento de solicitud, sin embargo, y sentado lo anterior, hay que manifestar y de acuerdo con el fin del presente estudio, que estas potestades que la Administración adquiere *ex lege* para el control de las ayudas otorgadas no pueden configurarse extramuros de las normas de aplicación. Al respecto, también el Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de abril de 2002 FJ 3 (RJ 2003/3541) siendo ponente el Excmo. Sr. Montalvo, en un análisis de las potestades que adquiere la Administración tras otorgar una ayuda, establece claramente que el propio otorgamiento de la misma hace finalizar el ámbito de discrecionalidad que puede ser propio del otorgamiento, pasando a quedar sujeto a la estricta legalidad de la norma reguladora de las subvenciones así como de sus bases. Señalaba el Tribunal Supremo que «la subvención se configura tradicionalmente como una medida que utilizan las Administraciones Públicas para fomentar la actividad de los particulares o de otras Administraciones Públicas hacia fines de interés general que representa o gestiona la Administración concedente. Como resulta de la jurisprudencia de esta Sala, la naturaleza de dicha medida de fomento administrativo puede caracterizarse por las notas que a continuación se reseñan. En primer lugar, el establecimiento de la subvención puede inscribirse en el ámbito de las potestades discrecionales de las Administraciones públicas, pero una vez que la subvención ha sido regulada nor-

⁹ DE ASÍS, Agustín. *La justificación técnica y administrativa de proyectos subvencionables*. Edit. Centro de Estudios Ramón Areces, 2003, p. 77.

mativamente termina la discrecionalidad y comienza la previsión reglada cuya aplicación escapa al puro voluntarismo de aquéllas».

Por tanto, y con base en lo anterior, ante el necesario cumplimiento del principio de seguridad jurídica que ha de presidir toda actuación de las Administraciones Públicas, y aunque traigan causa de una potestad discrecional, la actividad de justificación y posterior control ha de quedar limitada a aquellos requisitos que justificaron el otorgamiento de la ayuda, no pudiendo extenderse más allá de los mismos.

B) *Ámbito subjetivo, objetivo y de actividad de la justificación y comprobación*

La actividad de justificación y control no puede ser ejecutada por cualquier órgano ni respecto de cualquier actividad del beneficiario, sino que ésta ha de quedar sujeta, y como señalábamos anteriormente, con base en lo dispuesto en la normativa de aplicación y las bases reguladoras de la subvención, tanto en su ámbito subjetivo, objetivo y de actividad.

En cuanto al ámbito subjetivo de las obligaciones, éste tiene un ámbito definido: desde un punto de vista pasivo, los beneficiarios, y en su caso, las entidades colaboradoras, y desde un punto de vista activo, a diferencia de lo que ese establecía en la regulación anterior, ante el órgano concedente. En este sentido hay que dirigirse a lo dispuesto en el artículo 30 y 30.6 LGS que fijan las obligaciones respecto del beneficiario y entidades colaboradoras, sin bien con especialidades, pues dispone que los miembros de las entidades previstas en el apartado 2 y segundo párrafo del apartado 3 del artículo 11 de esta ley vendrán obligados a cumplir los requisitos de justificación respecto de las actividades realizadas en nombre y por cuenta del beneficiario, del modo en que se determina en los apartados anteriores. Esta documentación formará parte de la justificación que viene obligado a rendir el beneficiario que solicitó la subvención. Todo lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad contable que se establece con base en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, junto con la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de cuentas.

En lo que se refiere al elemento objetivo, hay que remitirse de nuevo, en primer lugar, al artículo 14.1.b) LGS citado anteriormente en cuanto que impone, como primera obligación del beneficiario, el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determina la aplicación de la subvención otorgada. Este precepto, a su vez, obliga a dirigirse al artículo 17 y 30 LGS, los cuales, en el caso del primero en su punto 3.i) establece como requisito

objetivo determinar una correcta «aplicación de los fondos percibidos», y en el caso del segundo, en su apartado primero, que alude al necesario cumplimiento de las condiciones impuestas y de la consecución de los objetivos previstos en el acto de concesión.

La doctrina más autorizada, entre otros Pascual García¹⁰, concluye que estos tres preceptos citados permiten identificar una doble vertiente en cuanto al ámbito objetivo de justificación y control: i) desde un punto de vista material supone que la actividad que ha sido objeto de subvención ha debido realizarse, y ii) desde una perspectiva formal, que aquella utilización de la modalidad de gasto por parte de la Administración, es decir, la ayuda o subvención, debe quedar debidamente acreditada. Fuera de estos supuestos, estaríamos en el estadio propio del reintegro de subvenciones *ex* artículo 30.8 que dispone que el incumplimiento de la obligación de justificación de la subvención en los términos establecidos, o en su caso, la justificación insuficiente, la misma llevará aparejada el reintegro de la ayuda.

En este punto es necesario hacer referencia, y por cuanto atañe al núcleo de este estudio, al supuesto de insuficiencia de la justificación, por cuanto como es fácil barruntar, nos estamos refiriendo a una zona gris entre la correcta e incorrecta justificación. En efecto, la principal problemática que plantea este supuesto es la carga de la prueba sobre qué elementos entran dentro de la exigencia de la justificación. En efecto, si por el órgano concedente se determinase que la justificación efectuada no es suficiente o está incorrectamente planteada, atendiendo a criterios generales de prueba, *ex* artículo 217 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil de 7 de enero, es al beneficiario al que le correspondería completar el acto de justificación. En este sentido, el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de junio de 2003 (RJ 2003/4590) afirmó que la prueba en materia de subvenciones, y concretamente, de las condiciones establecidas para el disfrute de las mismas, corresponden al beneficiarios, corriendo así en su perjuicio la ausencia o insuficiencia de justificación de la misma. En igual sentido se pronunció la Sentencia, también del Tribunal Supremo, de 16 de diciembre de 2004 que afirmó que «(s)e desprende de ello que el juicio desestimatorio se apoya en la doble circunstancia de falta de acreditación por el interesado de los requisitos y las condiciones necesarias para acceder al pago de la ayuda y agotamiento de las disponibilidades presupuestarias, que tienen distinto alcance respecto a la efectividad de la obligación, pues el cumplimiento de los requisitos y condiciones para acceder al pago de la deuda, como hechos determi-

¹⁰ MORALES PLAZA, Antonio y RUBIO GONZÁLEZ, Alejandro. *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*. Aranzadi. 2011, p. 446.

nantes del pago, corresponde acreditarlos al interesado, por lo que no cabe apreciar al respecto la inversión de la carga de la prueba que se invoca como fundamento de este motivo de casación, pues, como ha declarado la sentencia de 26 de julio de 2002, citada por la de 21 de enero de 2003 “la infracción de las normas sobre la carga de la prueba sólo puede invocarse en casación cuando la sentencia impugnada imputa erróneamente las consecuencias de la falta de la prueba a una parte a la que no corresponde. Dicha invocación no permite discutir la conclusión del Tribunal acerca del hecho mismo de la falta de prueba de un hecho”».

Por último, y en lo relativo a los elementos de justificación, cabe mentar los denominados elementos de actividad. Estos elementos de actividad, y siguiendo la literalidad del artículo 71.1 del Reglamento, quedarán determinados según la estructura y alcance que se haya fijado en las bases reguladoras. Serán pues estas normas reguladoras las que fijarán el contenido de la justificación, si bien del texto de la LGS puede entenderse su contenido atendiendo principalmente a los documentos exigidos para su otorgamiento así como según la modalidad de justificación que se haya establecido, y que se analizan a continuación.

C) *El procedimiento de justificación y comprobación*

La justificación del cumplimiento de las condiciones y de los objetivos previstos constituye un acto con forma documental y de carácter obligatorio que corresponde al beneficiario de la subvención. Si bien, estas actividades de justificación, en sus distintas modalidades, no suponen un derecho subjetivo del beneficiario a la finalización del control de las subvenciones otorgadas, sino que propiamente, dan inicio a la actividad de comprobación del órgano concedente en orden a su verificación. Pasamos a estudiar a continuación por separado las fases de justificación y control.

a) *Justificación de subvenciones: modalidades*

De conformidad con todo lo expuesto anteriormente en este estudio, puede llegarse a la siguiente conclusión: Es la norma la que establece el deber de justificación así como de sometimiento a la actividad de comprobación.

Sin embargo, aquella obligación ha de quedar sujeta en opinión de este autor, y de manera escrupulosa por razones correlativas a los requisitos y procedimiento de concesión de la subvención, a los medios tasados para ello, pudiendo así exigir solo y únicamente los documentos específicos y concre-

tos relativos al acto de subvención. Tales medios de justificación, *ex* artículo 30 de la Ley de Subvenciones, como se estudiará a continuación, podrán revestir la forma de cuenta justificativa del gasto realizado o acreditarse dicho gasto por módulos o mediante la presentación de estados contables, según se disponga en la normativa reguladora.

Entre las modalidades de justificación de las subvenciones, a tenor de lo indicado en citado el artículo 30 de la LGS, y en lo que aquí interesa, destaca la modalidad de justificación consistente en cuenta justificativa del gasto realizado con base en las bases reguladoras de la ayuda. Esta modalidad de rendición de cuenta, a la que debe acompañar los justificantes del gasto realizado y los documentos que acrediten el cumplimiento de la actividad, proyecto o finalidad que constituye su objeto, es un acto del particular, en el que caso que nos ocupa una fundación por medio del cual acredita de una forma directa la realización de la función pública pretendida.

Sobre esta modalidad de justificación se pronuncia el apartado 2 y 3 del artículo 30 de la LGS que disponen que la rendición de la cuenta justificativa constituye un acto obligatorio del beneficiario o de la entidad colaboradora, en la que se deben incluir, bajo responsabilidad del declarante, los justificantes de gasto o cualquier otro documento con validez jurídica que permitan acreditar el cumplimiento del objeto de la subvención pública. La forma de la cuenta justificativa y el plazo de rendición de la misma vendrán determinados por las correspondientes bases reguladoras de las subvenciones públicas.

Es la propia Ley de Subvenciones la que prevé que, para el caso que las bases reguladoras no establezcan cómo ha de procederse en la cuenta justificativa, la misma 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, y su presentación se realizará, como máximo, en el plazo de tres meses desde la finalización del plazo para la realización de la actividad, y todo lo anterior, dentro del plazo fijado por las bases reguladoras de la subvención.

Con base en lo anterior, el beneficiario de la subvención habrá de cumplir, no solo con aquellos requisitos y condiciones que motivaron el otorgamiento de la subvención, sino también con las condiciones formales relativas a la forma y tiempo que se fijen en las bases reguladoras. Lo anterior no es baladí, porque como se ha indicado anteriormente, el incumplimiento meramente formal puede llevar consigo la exigencia del reintegro, puesto que, como indica el artículo 37 c) de la LGS, constituye causa de reintegro el incumplimiento de la obligación de justificación o la justificación insuficien-

te, en los términos establecidos en el artículo 30 de esta ley, y en su caso, en las normas reguladoras de la subvención.

En este sentido, la Audiencia Nacional en Sentencia de 15 de abril de 2015 (Rec.311/2014) afirmó respecto de la modalidad de gasto público que supone la figura de la subvención, que la misma requiere de una rigurosa justificación y acreditación de la aplicación y destino de tales fondos, con el objeto de garantizar «el correcto cumplimiento de los fines que justificaron la subvención. Por ello, la falta de cumplimiento de los requisitos documentales determinados en la norma convocante, determina como consecuencia que no se tenga por justificado y aplicado en forma el gasto».

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo se ha pronunciado numerosas veces sobre los requisitos formales y su incumplimiento. En efecto, el alto Tribunal, en sentencia de 7 de julio de 2005 (RJ 2005/5170) señaló que, como resulta evidente, han de cumplirse los requisitos y condiciones de fondo que motivan la subvención, pero «también han de cumplirse las condiciones formales que se establezcan relativas al tiempo y forma de la acreditación y ese cumplimiento incumbe acreditarlo a la actora, que en el caso de autos, aun cuando se acepte su cumplimiento respecto del fondo, no lo hizo respecto de los requisitos formales».

Por tanto, presentada la justificación de la subvención con la estructura y alcance que establece su normativa reguladora, la misma pueda ser discutida por el órgano competente para la comprobación, y que se desarrolla en el apartado siguiente.

Por último, y a parte de la cuenta justificativa, encontramos dos modalidades más de justificación: Acreditación por módulos y presentación de estados contables. Respecto de la acreditación por módulos, a la que se refiere no solo la Ley de Subvenciones, sino también su Reglamento en el artículo 69. Este sistema se configura como un método de justificación que puede ser usado para subvenciones concedidas para la realización de actividades medibles en unidades físicas o en otros parámetros y cuantificable en función de los mismos. En estos casos, el beneficiario acreditará el cumplimiento de los requisitos mediante la presentación de i) una memoria de actuación, con el mismo alcance que en la cuenta justificativa, ii) Una memoria económica que se limitará a recoger la acreditación del número de unidades físicas consideradas como módulo, el importe imputable de unidad o módulo, que deberá indicado en las bases reguladoras, el cálculo de la cuantía de la subvención en función de los módulos realizados y el precio establecido para el mismo: el producto de los dos números anteriores, la existencia de otros ingresos o de cofinanciación, y finalmente, el pago del reintegro del rema-

nente en su caso si se procedió al pago anticipado de la subvención por el órgano concedente.

Por último, y en lo que respecta a la presentación de estados contables, las bases reguladoras podrán prever que la subvención se justifique mediante la presentación de estados contables. Para la aplicación de este sistema de justificación habrán de cumplirse los siguientes requisitos: i) Que 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) que la citada información contable haya sido auditada conforme al sistema previsto en el ordenamiento jurídico al que esté sometido el beneficiario, en el caso del presente estudio, conforme la Ley de Fundaciones. Adicionalmente, conforme las bases reguladoras, se podrá prever la entrega de un informe complementario elaborado por el auditor de cuentas. Su retribución podrá tener la condición de gasto subvencionable cuando lo establezcan dichas bases hasta el límite que en ellas se fije. Esta modalidad de justificación requerirá el desarrollo de un sistema contable de costes que permitan diferenciar el importe total de gastos imputables por actividades desarrolladas del beneficiario.

b) Comprobación de subvenciones

Como afirmábamos con anterioridad, el beneficiario no tiene un derecho subjetivo a que la ayuda otorgada se mantenga tal y como fue adjudicada, sino que la misma podrá ser retraída ante el incumplimiento de aquellos elementos que la motivaron. En efecto, y para la determinación de este supuesto, *ex* artículo 32 de la Ley de Subvenciones, 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.

En consecuencia, y de acuerdo con la LGS, el órgano gestor de la subvención realiza dos tipos de comprobación, a saber, una comprobación formal de la justificación presentada por el beneficiario, y una comprobación material destinada a verificar la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad comprometida.

No obstante, debe tenerse presente que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, expresada entre otras en las sentencias de 15 de diciembre de 2009 (RJ 2571/2007), de 7 de abril de 2003 (RJ 11328/1998), de 4 de mayo de 2004 (RJ 3481/2000), de 17 de octubre de 2005 (RJ 158/2000) y de 20 de mayo de 2008 (RJ 5005/2005), la naturaleza de la medida de fomento administrativo que configura la subvención como

elemento de promoción del interés general, supone que «el establecimiento de la (citada) subvención puede inscribirse en el ámbito de las potestades discrecionales de las Administraciones públicas, pero una vez que la subvención ha sido regulada normativamente termina la discrecionalidad y comienza la previsión reglada cuya aplicación escapa al puro voluntarismo de aquéllas».

De lo anterior se infiere con claridad, y en lo que respecta al objeto del presente estudio, que los requisitos y mandatos de forma del procedimiento de justificación han de ceñirse a lo preceptuado en la normativa que la rige, es decir, *sensu contrario*, no tendrá la Administración discrecionalidad alguna para exigir lo no reglamentado previamente ya sea en la propia norma o en las bases reguladoras, pues aprobadas aquéllas y éstas, la actuación de comprobación solo podrá ajustarse a la previsión reglada del procedimiento que se haya acordado.

Sin embargo, y ante la afirmación realizada en el párrafo anterior, a salvo de las bases reguladoras, habrá de estarse a la regulación legal de la comprobación de subvenciones a realizar por el órgano concedente de la Ley de Subvenciones, recogida en un único precepto de su articulado, completándose con Capítulo IV del Título II del Reglamento, sobre el procedimiento de gestión. Sin embargo, los citados artículos no atienden a determinadas cuestiones o aspectos materiales y formales de extraordinaria relevancia, pues en primer lugar siendo de incuestionable trascendencia práctica precisar las facultades y los elementos de comprobación de que dispone el órgano concedente, estos no vienen precisados, y en segundo lugar, tampoco se viene a establecer la determinación del plazo de ejercicio de sus actuaciones de comprobación.

La norma reglamentaria a la que nos referimos establece una separación entre la comprobación formal y material del órgano gestor en sus artículos 84 y 85 respectivamente bajo las rúbricas de la comprobación de la adecuada justificación de la subvención y comprobación de la realización de la actividad y del cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión y disfrute de la subvención, y que según el criterio del este autor, es insuficiente e incompleta.

— *La comprobación formal.*

La fase de justificación culmina con la fase de comprobación, como se ha adelantado. En efecto, una vez realizada la justificación de la subvención por el beneficiario, se inicia la actividad administrativa dirigida a verificar la utilización de las ayudas percibidas, y para ello, el órgano concedente de la

misma de acuerdo con las bases reguladoras y el Reglamento, concretamente su artículo 84.1, «revisará la documentación que obligatoriamente debe aportar el beneficiario».

Con base en lo anterior, la comprobación formal se configura con el propósito de revisar la documentación aportada por el beneficiario y verificar si es o no suficiente para entender cumplido su deber. Para ello, la comprobación formal consistirá principalmente en el cotejo de los gastos subvencionados, concretando si corresponden con las actividades objeto de ayuda. Esta comprobación no tendrá por objeto valorar la realidad de lo declarado, siendo esta última actividad de comprobación objeto de la denominada comprobación material.

Es importante reseñar que numerosas subvenciones son objeto de abono una vez que se aporta la cuenta justificativa (como método principal de justificación de subvenciones). En estos casos, *ex* artículo 72 del Reglamento, la comprobación formal solo podrá extenderse i) la memoria de actuación justificativa del cumplimiento de las condiciones impuestas, desarrollando la actividad efectuada y su resultado, ii) la relación de gastos realizados y su forma de inversión, con identificación de acreedor, importe, documento justificativo, emisión y fecha de abono, habiendo de indicarse las posibles desviaciones, y iii) la existencia de otros ingresos o subvenciones que hayan financiado la actividad desarrollada.

Sin embargo, en la práctica, los órganos competentes para la práctica de la comprobación no solo efectúan una comprobación forma, sino que por el contrario asumen de facto actuaciones propias de la comprobación material, es decir, de la realización de la actividad y el cumplimiento de la actividad de interés general.

—*La comprobación material.*

El Reglamento regula por su parte en el artículo 85 antecitado la comprobación material consistente en la verificación de la realización de la actividad y del cumplimiento de la finalidad que dio lugar a la concesión de la ayuda.

La comprobación material requiere que el órgano concedente elabore un plan anual en el que ha de indicar el alcance de la comprobación, podrá ser general, si engloba todas las subvenciones concedidas, o en su caso de carácter parcial, si solo se refiere a una muestra de las concedidas. En este último caso habrá de indicar su forma de selección. Asimismo este plan anual debe indicar el momento de su realización.

En la práctica, este último supuesto en virtud de cual se incluye a un beneficiario en una muestra de aquellos que serán objeto de comprobación, supone a juicio de este autor, el propio inicio del procedimiento de comprobación, pues *ab initio*, el mismo sabe que será objeto de una comprobación formal y material. Lo anterior supone que, y por criterios o principios de buena fe y de confianza legítima a los que se refiere el artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante «LRJPAC») y que son principios que han de presidir la actuación de las Administraciones Públicas, el beneficiario debería ser notificado al interesado precisando los aspectos de la subvención que van a ser objeto de verificación.

Desde un punto de vista de la comprobación material, las normas reguladoras de subvenciones y de su justificación y comprobación no delimitan las actuaciones a las que el órgano concedente y/o gestor está habilitado para realizar esta actividad de verificación. Igualmente, no se regula, como adelantábamos, su procedimiento, así como su plazo y concretas potestades.

Como no puede ser de otra manera, en este punto, surge la cuestión principal, y que es el que motiva este estudio, de dónde quedan los derechos y garantías de los beneficiarios. Como se exponía al inicio de este estudio el ejercicio constitucional del derecho de fundación ostenta unas garantías internas de respeto a su autonomía de la voluntad, y externas, en cuanto que son el instrumento para la ejecución de fines de interés general previstos en la Constitución. Por tanto, a juicio de este autor, la comprobación de las subvenciones públicas no puede configurarse con base en la discrecionalidad de la Administración, sino en los derechos y garantías del beneficiario de la subvención. La sujeción de la comprobación a los derechos y garantías del beneficiario, así como a los principios de buena fe y confianza legítima que han de presidir la actuación administrativa, habría de dar lugar a la regulación de una correcta y pormenorizada vía o procedimiento adecuado que evite el riesgo de aquella discrecionalidad administrativa.

— *Finalización.*

Finalizadas las actuaciones de comprobación que constituyen el objeto de la subvención, finaliza el procedimiento de justificación y comprobación. Esta finalización habrá de efectuarse mediante acto administrativo en el que se refleje el resultado del procedimiento, determinando la adecuada aplicación de la subvención a los objetivos propuestos, o por el contrario, manifestando aquellos extremos de incumplimiento parcial o total y la necesidad de iniciar un procedimiento de reintegro de la subvención *ex* artículo 37 Ley de Subvenciones.

III. Conclusión y propuesta de actuación de las fundaciones privadas ante las actuaciones de comprobación

De lo examinado con anterioridad, la siguiente afirmación podría presidir la regulación actual en materia de comprobación de subvenciones por los órganos concedentes: Existencia de discrecionalidad en favor del órgano concedente/gestor de la ayuda en detrimento del principio de buena fe, confianza legítima y proporcionalidad que ha de presidir toda relación administrativa sujeto público-sujeto privado.

Es indudable que los beneficiarios de subvenciones, en el caso que nos ocupa, las fundaciones privadas, tienen un definido deber de «cumplir con las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido», y en efecto, dentro de este conjunto de obligaciones encontramos la de justificar ante el órgano gestor el cumplimiento de las condiciones, la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determina la concesión o disfrute de la subvención.

Sin embargo, en opinión de este autor, de igual manera, aquel deber del beneficiario genera una obligación inexorable en la Administración concedente, cual es que en el momento de la aprobación de las bases reguladoras de la subvención habrá de determinarse, como mínimo en lo relativo al plazo de comprobación, plazo y la forma de comprobación, y en lo relativo al procedimiento, un correcto trámite de audiencia. En efecto, y como afirmábamos *supra*, una vez que la subvención ha sido regulada normativamente, termina la discrecionalidad y comienza la previsión reglada cuya aplicación dependerá de la norma y de las bases reguladoras, y no de la voluntad de la administración. En este sentido, *ad exemplum*, desde la perspectiva de la comprobación formal, las Administraciones Públicas concedentes solo deberían poder desarrollar su actuación de comprobación en relación a la actividad subvencionada.

En este sentido, y respecto del control financiero interno de la subvención, que podría servir como guía en la delimitación de las competencias de la Administración gestora, la documentación a solicitar, y con base así en la LGS, solo debería referirse a aquella documentación propia de operaciones individualizadas y concretas relacionadas con la subvención así como aquellos soportes que pudiesen servir a una comprobación de aspectos parciales y concretos de una serie de actos que pudiesen afectar a la subvención o características especiales de las actividades subvencionadas, y que para evitar dudas sobre estos conceptos jurídicos indeterminados, lo más aconsejable, es que queden definidos en las bases reguladoras de la ayuda.

En opinión de este autor, a lo que la LGS autoriza es a acceder libremente a documentación siempre y cuando ésta esté relacionada con la subvención, y para poder en este sentido identificar cuál es esa documentación, hay que dirigirse a toda aquella documentación y requisitos que sean exigibles para el otorgamiento de la ayuda pública así como de la documentación que pudiese requerirse para justificar su correcta aplicación. Por tanto, aquellos beneficiarios-fundaciones privadas que sean objeto de comprobación deberán poner de manifiesto a la Administración concedente, *ex ante* la obtención de la subvención, que tendrán a su disposición en cualquier momento durante la ejecución de la actividad subvencionada así como en fase de comprobación, aquella documentación o soportes susceptibles de ser justificativos de la correcta utilización de los fondos percibidos (y que, reiteramos, serán aquellos que se hayan requerido para el otorgamiento de la subvención o que en su caso venga así exigido en las bases reguladoras).

En relación con lo manifestado, hay un caso concreto que requiere especial mención y es el requerimiento de documentos o libros contables. Sobre el concreto caso del examen de los registros contables debe entenderse que será aplicable el examen de la documentación conforme la legislación sectorial aplicable (en el caso concreto, la Ley de Fundaciones, en su art. 25). Esto implica, en mi opinión, que el órgano que otorga la subvención y quiera examinar documentación contable extramuros de los apuntes que afecten a la subvención, podrán requerirla, pero solo aquella que esté debidamente conformada, y ésta es aquella que se ha presentado al Protectorado *ex artículo* 25 de la Ley de Fundaciones.

Ha quedado claro, pues, que las subvenciones quedan sujetos a dos estadios de comprobación claramente diferenciados dentro de la Administración, existiendo una primera comprobación formal y material que se efectúa por el órgano concedente y que finaliza mediante acto administrativo de confirmación del cumplimiento de las condiciones y resultados previstos, o bien con el inicio de un procedimiento de reintegro en supuesto contrario. Todo ello, además, sin perjuicio del control financiero del que es competente la Intervención General. Ambos controles tienen distinto alcance, y es importante insistir en que 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, y por tanto, las fundaciones en el ejercicio de su derecho constitucional a desarrollar su actividad de interés general con todas las garantías así como con base en su libertad individual como persona jurídica, según entiende este autor, deberán negarse a prestar aquella documentación no delimitada en las bases reguladoras citadas.

En conclusión, la Ley de Subvenciones, en efecto, no reconoce a los citados órganos gestores de la subvención mayor capacidad indagadora o inquisitiva. Ergo, las Administraciones Públicas no podrán pedir más documentación que la prevista en la normativa reguladora de la subvención que aquella a la que quede el solicitante-beneficiario obligado a presentar en su solicitud. A mayor abundamiento, hay que recordar que el control financiero que lleva a cabo la intervención es de alcance general.

En lo relativo a la falta de regulación de los plazos aplicables al procedimiento y su posible pérdida de capacidad de examinar documentación, en primer lugar hay que poner de manifiesto que la Administración tiene un plazo de 4 años para la revisión o comprobación de los documentos, debe hacerlo a través del procedimiento administrativo correspondiente. Por tanto, iniciado el procedimiento de comprobación de la subvención otorgada, éste ha de finalizar mediante el correspondiente acto administrativo. En lo relativo a los plazos del propio procedimiento, sin embargo, y como se indicaba anteriormente, la Ley de Subvenciones no establece plazo del mismo (a diferencia de lo que se podría aplicar al procedimiento de control financiero, al que le son aplicable los plazos tributarios de 12 meses) ni tampoco el Reglamento indican el plazo de duración del mismo. En opinión de este autor y siguiendo la realidad práctica, ante tal falta de determinación de plazo, es la propia Ley de Subvenciones *ex* artículo 5 la que obliga a acudir a la normativa supletoria, es decir, al artículo 42.3 de la LRJPAC que establece un plazo de duración del procedimiento de 3 meses. En efecto, transcurrido este plazo, podrá alegarse caducidad del mismo, pues nos encontramos ante un procedimiento iniciado de oficio susceptible de producir efectos desfavorables o de gravamen para el beneficiario (recordar los efectos de reintegro que se derivan de posibles incumplimientos).

A mayor abundamiento, y de manera correlativa a la imposibilidad de extralimitación en el ejercicio de funciones de los órganos gestores de la ayuda, la Ley de Subvenciones en lo relativo al control financiero, cuando regula al personal controlador, señala que éstos tienen el deber, en lo que se refiere a solicitud de datos, informes o antecedentes en el ejercicio de control, solo podrán ser utilizados aquellos para los fines asignados al mismo, cual es exigir la debida utilización de la subvención. Realizando una interpretación sistemática de la LGS en este punto (art. 48), en conexión con lo argumentado con anterioridad, cabría colegir que el órgano gestor de la subvención tiene inherente en sus funciones un deber de no extralimitarse en su actividad de verificación cuando ello supusiese requerir el examen de documentos extramuros de la actividad subvencionada.

En definitiva, y concluyendo el presente estudio, la comprobación de la certeza de la justificación efectuada por el beneficiario de la subvención respecto de los fines de interés general que origina la correspondiente ayuda, en la actualidad puede llegar a generar un desequilibrio entre las facultades administrativas que se atribuyen al órgano gestor para el ejercicio de sus funciones de comprobación —que pueden dilatarse en el tiempo y alcanzar documentación que no fue requerida inicialmente para el otorgamiento de la ayuda, como registros contables, cuentas bancarias relacionadas con la subvención— y el respeto de los derechos y garantías del beneficiario. Es más, de un examen de este estudio, en ningún momento se ha mencionado que la Ley de Subvenciones o su Reglamento regule un trámite de audiencia *strictu sensu* para poder alegar lo que en su derecho convenga al beneficiario, lo que supone otro elemento más que pone de relieve el desequilibrio referido.

Bibliografía

- DE ASÍS, A., *La justificación técnica y administrativa de proyectos subvencionables*, Edit. Centro de Estudios Ramón Areces, 2003.
- DE LORENZO, R.; PIÑAR, J. L.; SANJURJO, T., y otros, *Tratado de Fundaciones*, Aranzadi, 2010.
- CASAS AGUDO, D., «El control financiero interno de las ayudas y subvenciones públicas, régimen jurídico y cuestiones conflictivas», en *Gaceta fiscal*, n.º 355, 2015.
- CAZORLA PRIETO, L. M.; BLÁZQUEZ LIDOY, A.; GARCÍA DELGADO, R., y otros, *Fundaciones: Problemas actuales y reforma legal*, Aranzadi, 2011.
- GARCÉS SANAGUSTÍN, M.; PALOMAR OLMEDA, A., y otros, *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, Aranzadi, 2011.
- JORDANA DE POZAS, L., «Ensayo de una teoría del Fomento en el Derecho Administrativo», en *Revista de Estudios Políticos*.
- MIRALLES, O., *La Justificación de subvenciones y su comprobación material y formal. La posibilidad del control financiero*, Cremades & Calvo-Sotelo abogados.
- PARADA VÁZQUEZ, J. R., «Las fundaciones desde el Derecho Público», en *Revista de la Facultad de Derecho de la UNED*, n.º 4, 1993.