

EL TRATAMIENTO PRESUPUESTARIO DE LAS SUBVENCIONES EN ESPECIE EN LAS ENTIDADES LOCALES

Gemma MASMIQUEL BOADA

Jefa del Servicio de Control Interno. Diputación de Gerona

Trabajo de evaluación presentado para obtener el Diploma de especialización en presupuestos y contabilidad local. (CEMCI)

SUMARIO

1. Introducción.
 2. Ayuda en especie.
 - 2.1. Concepto jurídico.
 - 2.2. Procedimiento de concesión de la ayuda.
 - 2.3. Procedimiento de adquisición del bien.
 - 2.4. Fiscalización.
 3. Tratamiento presupuestario de los expedientes.
 - 3.1. Fases de gestión presupuestaria.
 - 3.2. De las aplicaciones presupuestarias.
 4. Conclusiones.
- Abreviaturas.
- Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La regulación de las subvenciones en especie es reducida sin mucho desarrollo normativo ni en la normativa específica subvencional ni en la normativa presupuestaria, motivo por el cuál considero interesante analizar el tratamiento presupuestario de las mismas, para determinar un procedimiento claro a aplicar ante las concesiones de ayudas en especie en el ámbito local.

Con el análisis de este trabajo quiero clarificar y esquematizar el procedimiento de concesión relacionado con el expediente de contratación del bien a subvencionar,

desde la perspectiva presupuestaria y desde la perspectiva del control previo en ejercicio de la función interventora. Para ello, será necesario estudiar los dos supuestos de adquisición del bien en relación con el expediente de concesión de la ayuda: adquisición previa a la convocatoria o adquisición posterior a la convocatoria.

2. AYUDA EN ESPECIE

2.1. Concepto jurídico

La regulación de la ayuda en especie se encuentra en la disposición adicional quinta de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante, LGS) y artículo 3 del 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, RGLS).

La disposición adicional quinta regula el régimen jurídico de las ayudas en especie, remitiéndose a tres cuerpos normativos: el subvencional, el contractual y el patrimonial. Esta disposición dice: *“1. Las entregas a título gratuito de bienes y derechos se registrarán por la legislación patrimonial.*

2. No obstante lo anterior, se aplicará esta ley, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, cuando la ayuda consista en la entrega de bienes, derechos o servicios cuya adquisición se realice con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero.

3. En todo caso, la adquisición se someterá a la normativa sobre contratación de las Administraciones públicas.”

En el primer apartado se habla del régimen jurídico aplicable a las entregas de los bienes a título gratuito que es la legislación patrimonial, no obstante, en las ayudas en especie, al tratarse de una entrega que su finalidad exclusiva es la entrega a un tercero del bien adquirido se deben aplicar simultáneamente ambos cuerpos normativos, el patrimonial y el subvencional.

La normativa subvencional se debe tener presente por la confección del expediente de concesión de la ayuda en especie (aprobación de bases y convocatoria, instrucción del procedimiento y justificación del destino del bien entregado según lo establecido en las bases), en cambio, la normativa patrimonial, se debe tener presente en el momento de la transmisión del bien al beneficiario, previamente adquirido por la administración, ya que entregar un bien no es lo mismo que entregar dinero. La LGS regula la entrega de toda disposición dineraria como indica su artículo 2, pero son las leyes patrimoniales las que regulan la administración y disposición de los bienes de las administraciones públicas, por lo tanto, con este matiz e intervención de la legislación patrimonial se intenta evitar que en los expedientes de concesión de ayuda en especie consistentes en un acto de disposición o cesión de bienes públicos se vulneren las garantías y requisitos que la legislación patrimonial requiere para transmitir, ceder o entregar bienes de su patrimonio.

La adquisición del bien se registrará por la normativa contractual de las Administraciones Públicas, Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE de 26 de febrero de 2014 (en adelante, LCSP).

La definición del concepto se regula en el artículo 3 del RGLS y dice que son ayudas en especie “las entregas de bienes, derechos o servicios que, habiendo sido adquiridos con la finalidad exclusiva de ser entregados a terceros, cumplan los requisitos previstos en las letras a), b) y c) del artículo 2.1 de la LGS, tendrán la consideración de ayudas en especie y quedarán sujetas a dicha Ley y al presente Reglamento, con las peculiaridades que conlleva la especial naturaleza de su objeto.” Esa especial naturaleza de su objeto se refiere, en el marco de la LGS, que no consiste en una entrega dineraria y, a consecuencia de ello, se modifican aspectos en el procedimiento de concesión, como por ejemplo: la manera de justificación de la ayuda por parte del beneficiario; la forma de acreditar por el órgano concedente la concesión de la ayuda; y, la intervención de dos regímenes jurídicos adicionales necesarios para la concesión de la ayuda, el contractual y el patrimonial.

El artículo 2.1 de la LGS define el concepto de subvención y dice: “1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública”

La ayuda en especie debe cumplir los requisitos de la subvención, pero sin considerarse ni definirse como subvención ya que no es una disposición dineraria sino una entrega de bienes, derechos o servicios. En adelante, me referiré a entrega de bienes, derechos o servicios como exclusivamente entrega de bien. Así pues, la aplicación de la LGS se extiende a ciertas entregas de bienes que se adquieren con la finalidad exclusiva de ser entregados a un tercero, pero sin por ello considerarlas subvenciones, sino ayudas en especie.

Por lo tanto, las ayudas en especie deben cumplir los mismos requisitos que una subvención, excepto el carácter de disposición dineraria. Ambas tienen un contenido económico o patrimonial, pero esta es distinta, una el dinero y la otra un activo.

Como dice Francisco TOSCANO GIL, en su artículo Los tipos de ayudas públicas a los 20 años de la LGS de fecha 12/04/2024, “es ayuda en especie la entrega a título gratuito de bienes, derechos o servicios por la administración, cuya adquisición se haya realizado con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero. Es esta entrega la que se rige por la LGS, atendiendo al correspondiente desarrollo reglamentario. Cuando

los bienes entregados no hayan sido adquiridos con esa finalidad, estaremos ante una cesión gratuita del uso o propiedad de bienes patrimoniales de la Administración, que, en consecuencia, deberá regirse por la legislación patrimonial.” La clave está, en que en el momento de la adquisición ya se tenga previsto que los bienes a adquirir no son para la propia administración sino para su entrega a terceros, y en función de eso, el tratamiento de la entrega de los bienes se considerara ayuda en especie o transmisión patrimonial, regulándose en el primer caso, por la normativa subvencional o, en el segundo caso, por la normativa patrimonial, influyendo también este aspecto en el tratamiento presupuestario de la adquisición como veremos más adelante.

En el mismo sentido se pronuncia la Sindicatura de cuentas de la Comunidad Valenciana en su Guía de fiscalización del área de subvenciones concedidas sección 4900, aprobado por el Consejo de la Sindicatura en fecha 3 de julio del 2019¹.

Es importante tener en cuenta, que toda concesión de una ayuda en especie lleva relacionado un expediente de contratación para la adquisición de los bienes objeto de la ayuda. Así que, para un análisis completo es necesario estudiar la tramitación de ambos expedientes y la relación entre ellos en función del momento temporal que se realicen, porque en función de ello, su gestión e imputación presupuestaria es distinta, afectando también al control posterior del gasto que se debe realizar.

2.2. Procedimiento de concesión de la ayuda

El artículo 3 del RGLS determina que las ayudas en especie cumplen los requisitos de las letras a), b) y c) del artículo 2.1 de las subvenciones y, por ese motivo, les es de aplicación la LGS y su RGLS. Para ello, nos remitimos al artículo 9 de la LGS relativo a los requisitos para el otorgamiento de una subvención y que son los siguientes:

¹ La sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, en el Manual de Fiscalización, sección 4900: Guía de fiscalización del área de subvenciones concedidas, aprobado por el Consejo de la Sindicatura de fecha 03/07/2019, cuando define el concepto de subvención y sus requisitos, también se refiere a la excepción del concepto de disposición dineraria que prevé la disposición adicional quinta admitiendo las ayudas consistentes en la entrega de bienes cuya adquisición se realice con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero. En este caso, estas ayudas en especie se les aplica la LGS con las especialidades previstas en el artículo 3 del RGS.

- a) Competencia del órgano concedente
- b) Existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido económico que se derivan de la concesión
- c) Tramitación del procedimiento de concesión de acuerdo con las normas que resulten de aplicación
- d) Fiscalización previa de los actos administrativos de contenido económico
- e) Aprobación del gasto por el órgano competente para ello

Como vemos, en un procedimiento de concesión de subvención existen unos requisitos relacionados con el gasto presupuestario: existencia de crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones, fiscalización previa y aprobación del gasto, que a priori, en el caso de las ayudas en especie, no procederían debido que por su definición no existe ninguna disposición dineraria, no obstante, hay alguna excepción a esa no aplicación por imperativo legal de la LGS, que más adelante analizaremos. Por lo tanto, nos quedamos únicamente con el requisito del órgano competente y la tramitación del procedimiento que es igual para ambos casos.

El procedimiento ordinario de concesión de subvenciones es el de concurrencia competitiva² y el cuál nos referiremos en este trabajo.

Así pues, vamos a analizar el procedimiento de concesión de la ayuda aplicando el procedimiento ordinario de concesión de una subvención. El procedimiento se encuentra regulado en los artículos 23 y siguientes de la LGS.

El procedimiento de concesión de una ayuda se inicia siempre de oficio mediante la aprobación de una convocatoria pública, artículo 23.1 de la LGS, previa aprobación de las correspondientes bases reguladoras de la ayuda. Debido a que la aprobación de las bases no tiene impacto económico, ni, por lo tanto, presupuestario, al no aprobarse ningún gasto, no lo analizaremos.

² Artículo 22.1 de la LGS. Este artículo establece como procedimiento ordinario de concesión de subvenciones la concurrencia competitiva y, excepcionalmente, la concesión directa, en las formas de subvención nominativa, aquellas cuya concesión venga por imperativo normativo o aquellas de interés público, social, económico o humanitario que dificulten una convocatoria pública.

Como contenido necesario de la convocatoria deberá figurar, entre otros aspectos, el crédito presupuestario a los que se imputa la ayuda y cuantía máxima de las subvenciones convocadas dentro de los créditos disponibles o, en su defecto, cuantía estimada de las subvenciones, artículo 23.2 de la LGS.

Así pues, la convocatoria de una ayuda es un acuerdo con impacto presupuestario determinándose una cuantía para destinarla a la ayuda. Para ello, los artículos 34.1 de la LGS y 58 del RGLS determinan que con carácter previo a la convocatoria deberá efectuarse la aprobación del gasto en los términos previstos en la Ley General Presupuestaria o normas presupuestarias de las restantes administraciones públicas. En este caso, debemos aplicar las normas presupuestarias de las Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) y el Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos (en adelante, RD 500/1990). Según el artículo 52 del RD 500/1990, corresponde en ese momento hacer la autorización del gasto de la convocatoria consistiendo en el acto por el que se acuerda la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario. Este acto constituye el inicio del procedimiento de ejecución de gasto, si bien no implica relaciones con terceros externos de la Entidad, como es el caso.

No obstante, para las ayudas en especie, el artículo 3 del RGLS excluye de la tramitación de estas el procedimiento de gestión presupuestaria previsto en el artículo 34 de la LGS cuando la adquisición de los bienes es anterior a la convocatoria de la ayuda, sin perjuicio de que los requisitos exigidos para efectuar el pago de las subvenciones, recogidos en el mismo artículo 34, deben entenderse referidos a la entrega del bien objeto de ayuda. Esta exclusión es acorde con la propia naturaleza de la ayuda en especie que no tiene contenido dinerario. En el apartado del tratamiento presupuestario lo desenvolveré en detalle.

A continuación, presentadas las solicitudes por los interesados y evaluadas las mismas en fase de instrucción, se debe proceder a la resolución de la concesión.

Según el artículo 34.2 de la LGS, este acto conlleva el compromiso del gasto correspondiente debido a que la resolución, según artículo 25.3 de la LGS, indica los beneficiarios de la subvención o ayuda. Por lo tanto, como dice la propia norma subvencional, coincidiendo con la norma presupuestaria, procede el acto de compromiso o disposición del gasto ya que se determina un crédito presupuestario, previamente autorizado, a favor de un tercero, implicando efectos jurídicos para la entidad versus el tercero beneficiario. El acto de compromiso de gasto se define en el artículo 56 del RD 500/1990.

No obstante, como ya hemos visto, para las ayudas en especie se excluye la aplicación de casi todo el artículo 34 de la LGS y, por tanto, también este acto de compromiso o disposición del gasto. Esto no quiere decir, que en la resolución de concesión no se deba identificar el importe concedido de la ayuda a cada beneficiario, ya que sí es necesario identificar el importe concedido a los beneficiarios individualmente y refiriéndose el importe de la subvención concedida al precio de adquisición de los bienes objeto de la ayuda, como así se explica en el documento de preguntas frecuentes de la Base de Datos Nacional de Subvenciones (en adelante, BDNS), emitido por el Ministerio de Hacienda y la Intervención General de la Administración del Estado, de marzo 2022. Esta información es necesaria para comunicar a la BDNS los beneficiarios de las ayudas, ya que las ayudas en especie al estar sujetas a la LGS, están también sujetas al régimen de publicidad y transparencia de esta ley.

Finalmente, una vez el beneficiario haya destinado el bien a la finalidad pública para la cual se le entregó y dentro el plazo otorgado para ello, deberá justificar la aplicación de este a la finalidad o interés público para la cual se le entregó. La LGS, en su artículo 30, regula los medios de justificación de las subvenciones, consistentes en una cuenta justificativa, una acreditación del gasto por módulos o presentación de estados contables, no obstante, para los casos de ayudas en especie no tienen sentido

estos medios de justificación ya que no se trata de justificar un gasto sino el destino de unos bienes, por lo tanto, lo más adecuado sería una justificación mediante una memoria, fotos, inventarios, o registros o cualquier otra evidencia del destino efectivo del bien. Una vez justificado y revisado su cumplimiento por parte de la administración, con carácter general, ésta debe proceder al reconocimiento de la obligación a favor del beneficiario por resultar el crédito ya exigible debido al cumplimiento de las condiciones impuestas para su percepción y, a su posterior pago. A pesar de que, en este caso, el artículo 34 de la LGS no menciona expresamente la fase de gestión presupuestaria que corresponde, en base a la normativa presupuestaria, artículo 59 del RD 500/1990, corresponde el reconocimiento de la obligación ya que es el acto posterior a la justificación documental de la realización de la prestación o del derecho del acreedor.

Para las ayudas en especie, tampoco se procede al acto de reconocimiento de la obligación, por ser la última fase de gestión presupuestaria del gasto. No obstante, el artículo 3 del RGLS sí que se remite al artículo 34 de la LGS en relación con la fase de gestión presupuestaria del pago, requiriéndose para la ayuda en especie al igual que para una subvención, el cumplimiento de los mismos requisitos para el pago de la ayuda y, en el caso de la ayuda en especie, entendiéndose que estos requisitos se deben cumplir en la entrega del bien. Es decir, que en una ayuda en especie en el momento de la entrega del bien se debe verificar los requisitos que verificaríamos en el momento del pago de la subvención, como por ejemplo, que el beneficiario siga reuniendo los requisitos para ser beneficiario, que esté al corriente de sus obligaciones tributarias y de la seguridad social, que no esté incurso en causa de prohibición del artículo 13 de la LGS, y que haya cumplido todos los condicionantes requeridos en la convocatoria, exceptuando la previa justificación del gasto en este caso, ya que al ser una ayuda en especie la justificación siempre tendrá que ser posterior a la entrega del bien.

Asimismo, debemos acreditar que la concesión de la ayuda se ha hecho efectiva, es decir, lo que correspondería en una subvención, el pago material. En el caso de las ayudas en especie no existe documento acreditativo del pago material porque no existe pago dinerario, pero si es necesario acreditar que el bien ya no forma parte del

patrimonio de la administración ya sea en régimen de propiedad o en régimen de uso, sino que este se ha cedido o dado a un tercero, y para ello, es necesario levantar la correspondiente acta de entrega del bien al beneficiario.

Según el informe de fiscalización de la Audiencia de Cuentas de Canarias de las subvenciones de concesión directa de determinados ayuntamientos, del ejercicio 2020, en el análisis de las subvenciones en especie del Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, de fecha 28 de diciembre de 2023, se menciona la necesidad de acreditar documentalmente la entrega de los bienes objeto de la ayuda.

Finalmente destacar, que en esa fase final del procedimiento de la entrega de los bienes es el momento en el cual el ente concedente debe reconocer contablemente la ayuda en especie, tal y como se regula en la norma de reconocimiento y valoración número 18 de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, apartado 2.a.2), ya que será mediante el asiento contable de reconocimiento de la ayuda en especie que se dará de baja el bien en la contabilidad patrimonial que, en su momento, se dio de alta con la adquisición del mismo.

Hasta aquí, hemos visto el procedimiento de concesión de una ayuda, tanto en su aspecto, de legalidad administrativa, como de legalidad financiera³, y, en comparación con un procedimiento ordinario de subvención debido a su aplicación por mandato legal.

Pero eso no es todo, el artículo 3 del RGLS continúa su regulación diciendo: “No obstante, lo anterior, en el supuesto de que la adquisición de los bienes, derechos o servicios tenga lugar con posterioridad a la convocatoria de la ayuda, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 34.1 de la Ley General de Subvenciones respecto a la

³Toda actuación administrativa que implique la realización de un gasto o cumplimiento de una obligación económica debe cumplir la doble condicionalidad: condición de legalidad administrativa y condición de legalidad financiera. La Intervención General de la Administración del Estado en su informe de fecha 09/05/2013 explica la necesidad del cumplimiento de ambas condiciones, determinando “que la autorización presupuestaria del crédito es condición de legalidad financiera necesaria, pero no suficiente para llevar a cabo una actuación administrativa que implique obligaciones económicas, siendo además preciso en todo caso el acuerdo o resolución del órgano competente que adopte la decisión de llevar a cabo tal actuación a través del procedimiento administrativo que corresponda, y ello como condición de legalidad administrativa.” Para ello, he considerado necesario exponer en la tramitación de los expedientes ambas legalidades.

necesidad de aprobación del gasto con carácter previo a la convocatoria.” En el apartado del tratamiento presupuestario analizaremos los efectos de este apartado en las ayudas en especie.

2.3. Procedimiento de adquisición del bien

La disposición adicional quinta de la LGS determina que, en todo caso, la adquisición se someterá a la normativa sobre contratación de las Administraciones públicas, y esa es, la LCSP.

Según el artículo 116.4 de la LCSP se debe acreditar y justificar adecuadamente en el expediente de contratación, entre otros aspectos, la necesidad de la Administración a la que se pretende dar satisfacción mediante la contratación de las prestaciones correspondientes; y su relación con el objeto del contrato, que deberá ser directa, clara y proporcional. Este aspecto es importante tenerlo en cuenta y para el caso de contratos relacionados con una concesión de ayuda en especie, se debe hacer constar en el expediente de contratación esa circunstancia, que la necesidad de la contratación está vinculada a una ayuda en especie. En este sentido, tanto la Audiencia de Cuentas de Canarias, en su informe de fiscalización de las subvenciones de concesión directa a varios ayuntamientos, de fecha 28/12/2023, como el Tribunal de Cuentas en su informe número 1.582 de fiscalización de las ayudas en concepto de acción social concedidas por los ayuntamientos de municipios de más de 100.000 habitantes, ejercicio 2021, se refieren a esta necesidad de vinculación explícita de ambos expedientes.

La Audiencia de Cuentas de Canarias, en el informe referenciado, en el análisis de las subvenciones en especie del ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, en su página 35-36, dice: “Sin diferenciar entre los sucesivos contratos, las tarjetas fueron depositadas en el departamento de servicios sociales, sin vinculación alguna con cada uno de los contratos adjudicados. Procediéndose posteriormente, y una vez concedida la subvención, a su entrega a los beneficiarios. Por ello, no ha sido posible vincular las concesiones de las subvenciones de la muestra con los contratos de suministros.”

El Tribunal de Cuentas, en el informe referenciado, en el análisis del ayuntamiento de Badajoz, en su página 43, manifiesta que: “En los expedientes contractuales –algunos de los cuales se tramitaron antes de la formalización del convenio con las entidades beneficiarias de las subvenciones– tampoco se aludió a que respondieran a ayudas en especie ni a que los servicios debían prestarse a terceros, indicándose solamente que las necesidades que pretendían cubrirse mediante el contrato se encontraban dentro del ámbito competencial del Organismo Autónomo.”

En ese mismo artículo 116, en su apartado tercero, se requiere que debe incorporarse en el expediente de contratación certificado de existencia de crédito o, en el caso de entidades del sector público con presupuesto estimativo, documento que acredite la existencia de financiación. De no ser así, según el artículo 39.2.b) de la LCSP, el contrato sería nulo de pleno derecho por carencia o insuficiencia de crédito, salvo los supuestos de emergencia.

Completado el expediente de contratación, se dicta resolución motivada por el órgano de contratación aprobando y disponiendo la apertura del procedimiento de adjudicación, implicando dicha resolución la aprobación del gasto, de conformidad con el artículo 117 de la LCSP. Con este acto, se debe proceder presupuestariamente a la realización de la autorización del gasto.

A continuación, publicado el anuncio de licitación empieza el período de presentación de ofertas por los licitadores y, evaluadas las mismas por la mesa de contratación o órgano de contratación, se procede a la adjudicación del contrato. Con la adjudicación, la administración se compromete versus al adjudicatario a la ejecución de unas prestaciones por una cantidad concreta y específica y, por lo tanto, un acto con relevancia jurídica para terceros, implicando presupuestariamente, la disposición o compromiso del gasto.

Finalmente, hecha la prestación por parte del adjudicatario y recibida por parte de la administración, se valida la correspondiente factura y se procede al acto de reconocimiento de la obligación, naciendo en ese momento un crédito exigible contra la Entidad.

2.4. Fiscalización

La regulación del ejercicio del control se regula en el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (en adelante, RCIL). Concretamente, nos tenemos que referir a los artículos 7 y 20 de este Real Decreto.

El artículo 7 regula el ejercicio de la función interventora que comprende la fiscalización previa de los actos que autoricen, dispongan o comprometan gastos, así como la intervención del reconocimiento de las obligaciones y la intervención de la comprobación material de la inversión. En el artículo 20, se desarrolla el ejercicio de la intervención de la comprobación material de la inversión. También es importante tener presente el artículo 8 del mismo texto legal cuando define el que se entiende por fiscalización previa y que dice el siguiente: “Se entiende por fiscalización previa la facultad que compete al órgano interventor de examinar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores, con el fin de asegurar, según el procedimiento legalmente establecido, su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso. El ejercicio de la función interventora no atenderá a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas.” Por lo tanto, en este artículo se hace una definición más extensa del que se entiende por fiscalización previa en relación al que se define en el artículo 7, ya que en este se habla de actos o documentos susceptibles de producir obligaciones de contenido económico, así que, se refiere tanto a actos presentes con contenido económico, como a actos que son susceptibles de producirlos, trasladando a un futuro el propio efecto económico, a diferencia del artículo 7 que se refiere exclusivamente a los actos que, en el momento actual, autoricen, dispongan o reconozcan gastos.

Con relación a las subvenciones o ayudas públicas, en el artículo 9 de la LGS se define como uno de los requisitos a cumplir para el otorgamiento de las subvenciones, así como para las ayudas públicas, en el caso que proceda, la fiscalización previa de los actos administrativos de contenido económico, en los términos previstos en las leyes.

Para el caso de las ayudas en especie, con carácter general, no procede la fiscalización previa del expediente, no obstante, existen excepciones. En relación a este aspecto de ausencia de fiscalización en la concesión de las ayudas en especie se ha manifestado la Intervención General de la Administración del Estado en informe relativo a la consulta a si se encuentran sometidas a fiscalización previa las ayudas que se conceden al amparo de lo dispuesto a la Orden CTE 1043/2002, de 7 de mayo, por la que fueron establecidas las bases reguladoras y se convocaron ayudas de autorización administrativa de uso de ordenadores portátiles para la puesta en marcha del Programa de Alfabetización Digital, de fecha 30/09/2002.

Con relación a los expedientes de contratación, en el artículo 116.3 de la LCSP se determina la necesidad de la fiscalización previa de la intervención en los términos previstos en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Para las entidades locales, la disposición adicional tercera regula unas especificaciones, determinando que los actos de fiscalización se ejercen por el interventor local, que la fiscalización también abarca la valoración de cada nuevo contrato, excepto los menores, en el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera y, además, la necesidad de realización de la intervención de la comprobación material de la inversión en los términos del artículo 214.2.d) de TRLRHL y artículo 20 del RCIL.

La existencia de crédito presupuestario y adecuado a la naturaleza del gasto u obligación a contraer tiene tal importancia que, incluso para aquellas entidades con régimen de fiscalización e intervención limitada previa de requisitos básicos, su carencia en el expediente implica un reparo por parte del órgano interventor, de conformidad el artículo 13 del RCIL.

Según el artículo 20 del RCIL en relación con el artículo 210 de la LCSP, recibido el bien y antes del reconocimiento de la obligación, se debe proceder a la intervención de la comprobación material de la inversión concurriendo el Interventor en el acto de recepción cuando el valor estimado del contrato⁴ sea igual o superior a

⁴ El valor estimado del contrato se regula en el artículo 101 de la LCSP.

50.000,00 euros. De no ser así, se produciría una omisión de la función interventora, por haberse omitido el trámite preceptivo de la intervención de la comprobación material de la inversión, según el artículo 20 y 28 del RCIL.

Es importante a efectos del control, tener claro que una omisión de un trámite preceptivo ya ejecutado y sobre el cuál no se puede subsanar porque ya se ha dictado el acto administrativo, es una omisión de la función interventora y no un reparo. El reparo es una disconformidad del órgano interventor con el fondo o forma del asunto que se manifiesta antes de la adopción del acuerdo o resolución, pero nunca en posterioridad.

La obligación de comunicación a la Intervención para su asistencia al acto de recepción se regula también en el artículo 210 de la LCSP.

3. TRATAMIENTO PRESUPUESTARIO DE LOS EXPEDIENTES

3.1. Fases de gestión presupuestaria de los expedientes

El tratamiento presupuestario de las ayudas en especie se regula, como hemos visto, en el artículo 3 del RGLS, y el cuál lo podemos diferenciar en dos partes: un supuesto, de no aplicación del artículo 34.1 de la LGS y, otro supuesto, de sí aplicación de este artículo. Cuando se habla de la no aplicación del artículo 34.1 de la LGS, la ley no hace referencia a ningún orden en la tramitación de los expedientes implicados, el de concesión y el de adquisición. En cambio, en el otro supuesto, si se menciona que el expediente de adquisición de bienes es en posterioridad al de la convocatoria. Por lo tanto, podemos deducir que, en el primer supuesto, es el caso inverso, primero se tramita el expediente de adquisición del bien y, en posterioridad el de la convocatoria de la ayuda.

El análisis del primer supuesto a efectos presupuestarios es el que se ha realizado en el apartado anterior con el análisis de ambos expedientes, donde el expediente de adquisición del bien tiene la tramitación normal de cualquier expediente de contratación, con todas las fases de gestión presupuestaria A, D y O. Y, al existir fases de gestión presupuestaria, será necesaria la fiscalización previa del gasto.

Y, en relación con el expediente de concesión de la ayuda, lo mismo, me remito al análisis ya expuesto donde no procede fases de gestión presupuestaria ni, consecuentemente, fiscalización previa, porque ni existe gasto presupuestario ni un acto que es susceptible de producir obligaciones de contenido económico.

Según la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, en la primera parte del Marco conceptual de la contabilidad pública, se define el gasto presupuestario como aquél que supone el reconocimiento de una obligación presupuestaria a pagar, y en este momento, no existe ninguna obligación de pago, ya que solo se transmite un bien y el pago del bien que se cede ya se ha hecho en el expediente de adquisición del bien, motivo por el cual, es allí donde se registra el correspondiente gasto presupuestario. La Audiencia de Cuentas de Canarias, en su informe de fiscalización de las subvenciones de concesión directa de determinados ayuntamiento, de fecha 28 de diciembre de 2023, en el análisis de las subvenciones en especie del ayuntamiento de Santa Lucía de Tirajana, en su página 65, reafirma lo expuesto y dice: “Consta la fiscalización previa de la concesión, cuando no resulta aplicable el procedimiento de gestión presupuestaria, dado que las ayudas en especie no suponen, en sí mismo, gasto presupuestario (el gasto se realiza cuando se adquiere el bien que se pretende ceder, pero no cuando se cede, que, en su caso, conllevará el asiento correspondiente de contabilidad patrimonial por la salida del bien).”

A pesar de ello, es necesario indicar en la convocatoria el importe estimado de las ayudas a conceder, ya que es contenido necesario de la convocatoria como se regula en el artículo 23.2 b) de la LGS y artículo 58.1 del RGLS. En el artículo 23.2 b) de la LGS, en relación con el crédito presupuestario, se dice:” b) Créditos presupuestarios a los que se imputa la subvención y cuantía total máxima de las subvenciones convocadas dentro de los créditos disponibles o, en su defecto, cuantía estimada de las subvenciones.” Así que, parece ser que el legislador ha querido hacer una distinción, una primera parte refiriéndose a créditos presupuestarios y, otra parte, a una cuantía

estimada de subvención. Por lo tanto, en el primer caso, estaríamos ante la tramitación de una subvención y, en el segundo, de una ayuda en especie.

Según el artículo 36.1.b) de la LGS es causa de nulidad de la resolución de concesión la carencia o insuficiencia de crédito. En el caso de las ayudas en especie, esta suficiencia de crédito del propio expediente no procede su aplicación por imperativo legal del artículo 3 del RGLS ya que no se necesita crédito porque no hay ningún gasto a ejecutar.

En relación con el segundo supuesto, donde primero se tramita el expediente de concesión de la ayuda y, en posterioridad, el expediente de adquisición del bien, el artículo 3 del RGLS regula que si procede la aplicación del artículo 34.1 de la LGS y se debe proceder a la aprobación del gasto con carácter previo a la convocatoria.

Así que, en el expediente de la convocatoria de la ayuda, según el literal del artículo procede una autorización del gasto, ya que, por regla general, se entiende por aprobación del gasto la fase de autorización. No obstante, en mi opinión, no se debe interpretar esta aprobación del gasto como una fase de autorización sino como una necesidad de asegurar el crédito de la convocatoria para que su resolución pueda resultar eficaz y cuando se tramite el expediente de adquisición del bien, el crédito este asegurado para poder adquirir el bien comprometido en el expediente de la concesión y ejecutar las correspondientes fases de gestión presupuestaria que si proceden en este caso debido a que se realiza una salida de fondos y consumo de crédito presupuestario.

A mi parecer, entiendo que con la convocatoria se debe hacer una retención de crédito (RC). Con la retención de crédito certificamos la existencia de crédito en una aplicación concreta para una posterior autorización de un gasto, por una cuantía determinada, produciéndose una reserva de crédito para dicho gasto, como se regula en el artículo 31 del RD 500/1990. En la orden 1 de febrero de 1996 por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado en las reglas relativas a la tramitación de gastos de subvenciones, también se utiliza el documento RC para asegurar el crédito previo a la tramitación del correspondiente expediente con impacto presupuestario.

En relación con la fiscalización del acuerdo de la convocatoria, quiero matizar que, aun no existiendo ninguna autorización del gasto, es decir, ninguna fase de gestión presupuestaria porque la retención de crédito no es ninguna fase de gestión presupuestaria como podemos ver de los artículos 184 del TRLRHL y 52 del RD 500/1990, en base al concepto amplio de la función interventora y que hemos expuesto del artículo 8 del RCIL, este acuerdo si está sujeto a fiscalización previa. Con el acuerdo de convocatoria, la entidad se compromete a una obligación futura de contenido económico y que derivará en un expediente de adquisición de bienes con impacto presupuestario. Esta relación entre ambos expedientes, como ya hemos expuesto, debe reflejarse en el expediente, tanto de la convocatoria como de la adquisición.

Otro motivo por el cuál entiendo que no se ajusta una autorización del gasto en la aprobación de la convocatoria es porque en la tramitación del expediente de adquisición que se debe tramitar en posterioridad, con la fase de licitación o adjudicación directa, en caso de contrato menor, procede una autorización del gasto. Entonces, tendríamos ya una autorización del gasto de la convocatoria que deberíamos de barrar, pero sin tener un acuerdo acorde que justificará el barrado y, además, hubiéramos fiscalizado previamente el acuerdo de convocatoria porque teníamos una autorización del gasto y, con el expediente de contratación, deberíamos volver a fiscalizar la misma autorización del gasto, pero relacionado con otro expediente. Por todo ello, considero que lo más ajustado y correcto, cumpliendo tanto la normativa subvencional como la presupuestaria, es proceder a una retención de crédito en el acuerdo de la convocatoria de la ayuda.

Además, en este caso, estaríamos también incumpliendo el principio o condición de legalidad administrativa debido a que el acto de barrar la autorización del gasto no se justificaría documentalmente con ningún acto administrativo. No obstante, lo expuesto, en el caso de considerarse necesario hacer una fase de autorización del gasto en el expediente de aprobación de la convocatoria de la ayuda, este gasto se fiscalizaría en el expediente de concesión de la ayuda y en el momento de realizar la fiscalización de la licitación de contratación correspondiente se debería de indicar que el extremo de la

comprobación del crédito adecuado y suficiente ya está fiscalizado y se cumple mediante documentación contable inserida en el expediente de concesión de la ayuda.

A continuación, se debería tramitar el expediente de adquisición del bien. En este caso, la tramitación sería la misma que la expuesta para el otro supuesto, sin embargo, en este caso el crédito necesario para la autorización del gasto estaría vinculado al crédito retenido con la RC del acuerdo de la convocatoria de la ayuda.

3.1. De las aplicaciones presupuestarias de los expedientes

En este apartado analizaremos, en concreto, la clasificación económica de gastos de la aplicación presupuestaria que procede aplicar en el contrato de adquisición en ambas modalidades, previo y posterior a la convocatoria de la ayuda y, a la retención de crédito de la convocatoria de la ayuda, o en el caso que se considerase, aprobación del gasto.

Para ello, es necesario saber que la clasificación económica de gastos atiende a la naturaleza económica del gasto, como así se define en el artículo 5 de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Es decir, responde a la pregunta ¿en qué se gastó el crédito? A diferencia de la clasificación por programas que atiende a la finalidad del gasto y a la pregunta ¿para que se gasta el crédito? Y finalmente, la clasificación orgánica que atiende al sujeto pasivo que ejecuta el gasto y responde a la pregunta ¿quién gasta? La conjunción de todas las clasificaciones constituye la aplicación presupuestaria manifestando la expresión cifrada del crédito presupuestario definida, al menos, por la conjunción de las clasificaciones por programas y económica.

El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá con carácter general la estructura de los presupuestos de las entidades locales teniendo en cuenta la naturaleza económica de los ingresos y gastos, las finalidades u objetivos que con estos últimos se propongan conseguir, según se regula en el artículo 167 del TRLRHL. El resultado de este mandato legislativo fue la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre.

En el análisis de la clasificación económica del estado de gastos del presupuesto, encontramos la referencia a las subvenciones en especie, en dos capítulos. En el capítulo 4 de transferencias corrientes se dice: “Se incluye también las «subvenciones en especie» de carácter corriente, referidas a bienes o servicios que adquiera la Entidad local o sus organismos autónomos para su entrega a los beneficiarios en concepto de una subvención previamente concedida. Se imputará atendiendo a su destinatario.” Y, en el capítulo 7 de transferencias de capital se vuelven a mencionar: “Se incluyen también las «subvenciones en especie» de capital, referidas a bienes que adquiera la entidad local o sus organismos autónomos para su entrega a los beneficiarios en concepto de una subvención previamente concedida, debiendo imputarse al artículo que corresponda según su destinatario.”

En primer lugar, debemos matizar el concepto de subvención en especie, que como hemos visto de la norma subvencional es incorrecto, entendiendo así, que el legislador en este caso se quería referir a las ayudas en especie ya que el concepto de subvención ya se engloba en la definición precedente del capítulo cuando dice que se comprenden los créditos sin contraprestación directa de los agentes beneficiarios y con destino a financiar operaciones de capital. Por lo tanto, encajando con el concepto de subvención definido en el artículo 2.1 de la LGS.

En segundo lugar, ver que en la definición se refiere exclusivamente a uno de los supuestos analizados anteriormente, al decir, referidas a bienes que adquiera la entidad local en concepto de una subvención previamente concedida. Por lo tanto, refiriéndose únicamente en el supuesto de la tramitación previa de la convocatoria y, en posterioridad, la adquisición del bien.

Visto lo expuesto, podemos concluir que el RC de la convocatoria de la ayuda en especie, así como sus sucesivas fases de gestión presupuestaria derivadas del expediente de adquisición del bien se deben imputar al capítulo 4 o 7 de la clasificación económica de gastos, en función de si la ayuda a conceder tenga naturaleza corriente o de inversión y al artículo que corresponda según el destinatario de la ayuda.

En este sentido se ha manifestado la Intervención General de la Administración del Estado en sus informes sobre determinados aspectos relativos al régimen de control de determinadas aportaciones dinerarias a favor de entidades del sector público estatal imputables a los capítulos 4 y 7 de los Presupuestos Generales del Estado y de resolución de consulta relativa a la naturaleza jurídica e imputación presupuestaria del gasto correspondiente al pago de matrículas de máster organizados por el Instituto Nacional de la Administración Pública, de fechas, respectivamente, de 9/5/2013 y 26/10/2020. Concretamente, en el informe de mayo de 2013 se dice “Las transferencias y subvenciones, tanto dinerarias como en especie, se imputarán en función del beneficiario de las mismas.” La Guía práctica de fiscalización de los OCEX en su Guía de fiscalización del área de subvenciones concedidas GPF-OCEX 1964, también se refiere a las subvenciones concedidas imputables en los capítulos 4 y 7, refiriéndose también en su análisis a las subvenciones en especie sin hacer una mención diferenciada en relación a este tipo de ayudas.

En este caso, el concepto de subvención previamente concedida entiendo, a mi parecer, que debe interpretarse de manera amplia y no restrictivamente a que exista el acuerdo de concesión adoptado, sino que pueda existir simplemente el acuerdo de aprobación de la convocatoria. Lo que entiendo que la norma pretende asegurar es que antes de imputar un gasto que implique un desplazamiento patrimonial de bienes, exista un acuerdo de voluntad de la administración concedente de ceder estos bienes a un tercero y que sirva de justificación para su imputación a los capítulos 4 o 7 del presupuesto de gastos.

Visto el tratamiento de la adquisición del bien con una subvención previamente concedida, nos falta por valorar el supuesto inverso, la adquisición del bien con una convocatoria de ayuda posterior. En este caso, como determina la normativa de estructura presupuestaria no es posible su imputación al capítulo 4 o 7, respectivamente, ya que como marca la orden se precisa de una convocatoria previamente concedida.

La Audiencia de Cuentas de Canarias en el informe referenciado, en el análisis de las subvenciones en especie del Ayuntamiento de Granadilla de Abona, página 24, y, en el análisis del Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, página 37, concluye que

la imputación presupuestaria de las ayudas en especie se realizó en el capítulo 4 del presupuesto de gastos cuando debió figurar en el capítulo 2 del mismo. En ambos casos, se refiere al supuesto de tramitación previa del expediente de contratación y posterior convocatoria de la ayuda. En el primer caso, no detecto de la relación de los hechos que existiera relación entre el expediente de contratación y el de convocatoria de la ayuda. A diferencia, del segundo caso, que si se manifiesta expresamente que no existía vinculación entre ambos expedientes.

Además de la necesidad de la existencia de una convocatoria previamente concedida, la imputación en los capítulos 2 o 6, respectivamente, es la correcta, porque de no ser así e imputarse en los capítulos 4 o 7 la adquisición del bien, nos podríamos encontrar que en posterioridad no se aprobase la convocatoria de la ayuda en especie y tendríamos un gasto presupuestarios que no estaría reflejando la naturaleza económica del gasto y, consecuentemente, la imagen fidel de la administración, ya que tendríamos un gasto imputado en unos capítulos que implican desplazamiento patrimonial cuando no habría existido ningún desplazamiento de bienes. El documento 4 de los principios contables públicos emitido por el Ministerio de Hacienda y la Intervención General de la Administración del Estado, determinan como una de los elementos configuradores de las transferencias y subvenciones, incluidas las subvenciones en especie, el desplazamiento patrimonial entendido como aquel que supone un aumento del patrimonio del beneficiario y, simultáneamente, una correlativa disminución del patrimonio del concedente.

4. CONCLUSIONES

En este apartado haremos un resumen gráfico de todos los procedimientos expuestos de concesión de ayuda con su tratamiento presupuestario y de control previo, correspondiente: opción a): convocatoria previa y, opción b): convocatoria a posterior del expediente de adquisición del bien.

OPCIÓN A

Adquisición del bien por ser entregado a terceros

1- EXPEDIENTE DE CONCESIÓN DE AYUDA

Acto administrativo	Fase presupuestaria	Capítulo
---------------------	---------------------	----------

Aprobación convocatoria Retención crédito (RC) Cap. 4 o 7

Fiscalización previa de la convocatoria

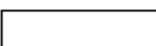
Resolución de la concesión  

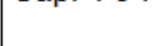
Entrega del bien  

Comunicación de todas las actuaciones a la BDNS

2- EXPEDIENTE DE ADQUISICIÓN DEL BIEN

Aprobación licitación Fase A Cap. 4 o 7

Adjudicación contrato Fase D 

Reconocimiento obligación Fase O 

Fiscalización previa de todas sus fases



OPCIÓN B

1- EXPEDIENTE DE ADQUISICIÓN DEL BIEN

Acto administrativo	Fase presupuestaria	Capítulo
Aprobación licitación	Fase A	Cap. 2 o 6
Adjudicación contrato	Fase D	
Reconocimiento obligación	Fase O	

Fiscalización previa de todas sus fases

2- EXPEDIENTE DE CONCESIÓN DE AYUDA

Aprobación convocatoria

Resolución de la concesión

Entrega del bien

Sin impacto presupuestario



Sin fiscalización previa

Comunicación de todas las actuaciones a la BDNS

ABREVIATURAS

LGS Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

RGLS 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.

LCSP Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE de 26 de febrero de 2014.

TRLRHL Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

BDNS Base de Datos Nacional de Subvenciones

RCIL Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local

BIBLIOGRAFÍA

ASOCIACIÓN DE ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICOS (ASOCEX). *Guía práctica de fiscalización de los OCEX. GPF-OCEX 1964: Guía de fiscalización del área de subvenciones concedidas*, p. 3. Aprobada por la Comisión Técnica de los OCEX y por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 19 de octubre de 2023.

AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS. *Informe de fiscalización de las subvenciones de concesión directa de los ayuntamientos de Granadilla de Abona, San Bartolomé de Tirajana, Arrecife, Santa Lucía de Tirajana y Arona, ejercicio 2020*, p. 24. 28 de diciembre de 2023.

BÁSCONES RAMOS, Juan Miguel. «Aspectos comunes a la gestión y aplicación de las subvenciones y ayudas públicas, presupuestación y contabilidad de las subvenciones y ayudas públicas. Gestión presupuestaria». En: *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*. Navarra: Aranzadi, S.A.U., p. 992. 2018.

BASE DE DATOS NACIONAL DE SUBVENCIONES; INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. *Documento de preguntas frecuentes de la Base de Datos Nacional de Subvenciones (BDNS)*, p. 50. Marzo de 2022.

DIEGO ALONSO, Javier de. «Contabilización de transferencias y subvenciones en el Plan General de Contabilidad Pública. Vertiente económico-financiera y presupuestaria». *Revista Española de Control Externo*, p. 2.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. *Circular 6/2013, sobre determinados aspectos relativos al régimen de control de determinadas aportaciones dinerarias a favor de entidades del sector público estatal imputables a los capítulos 4 y 7 de los Presupuestos Generales del Estado*. 9 de mayo de 2013.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. *Informe relativo a la consulta sobre si se encuentran sometidas a fiscalización previa las ayudas concedidas al amparo de la Orden*

CTE/1043/2002, de 7 de mayo, por la que fueron establecidas las bases reguladoras y se convocaron ayudas de autorización administrativa de uso de ordenadores portátiles para la puesta en marcha del Programa de Alfabetización Digital. 30 de septiembre de 2002.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.

Informe relativo a la naturaleza jurídica e imputación presupuestaria del gasto correspondiente al pago de matrículas de máster organizados por el Instituto Nacional de Administración Pública. 26 de octubre de 2020.

PASCUAL GARCÍA, José. «Procedimientos de concesión y gestión de las subvenciones públicas». *CEFLEGAL. Revista Práctica de Derecho*, núm. 156, p. 79. 2006.

PASCUAL GARCÍA, José. *Régimen jurídico de las subvenciones públicas: edición adaptada a la Ley General de Subvenciones y al Reglamento para su aplicación*. Madrid: Boletín Oficial del Estado, p. 51. 2016.

SINDICATURA DE COMPTES DE LA COMUNITAT VALENCIANA. *Manual de Fiscalización. Sección 4900: Guía de fiscalización del área de subvenciones concedidas*, p. 3. Aprobado por el Consejo de la Sindicatura el 3 de julio de 2019.

TOSCANO GIL, Francisco. «Los tipos de ayudas públicas a los 20 años de la Ley General de Subvenciones». *La Administración al Día (INAP)*. 12 de abril de 2024.

TRIBUNAL DE CUENTAS. *Informe de fiscalización n.º 1582 de las ayudas en concepto de acción social concedidas por los ayuntamientos de municipios de más de 100.000 habitantes, ejercicio 2021*, p. 43. Aprobado el 26 de septiembre de 2024.