

INFORME DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA COMUNIDAD DE MADRID DE 10 DE MAYO DE 2004 POR EL QUE SE RESUELVE DISCREPANCIA. SUBVENCIONES. INCUMPLIMIENTO DE LAS BASES REGULADORAS: ACTUACIONES INICIADAS CON ANTERIORIDAD A LA FECHA PREVISTA EN LA CORRESPONDIENTE CONVOCATORIA.

Se recibe en esta Intervención General, procedente del A.....@ escrito de discrepancia, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, y en el artículo 16 del Decreto 45/1997, de 20 de marzo, por el que se desarrolla el Régimen de Control Interno y Contable ejercido por la Intervención General de la Comunidad, al reparo formulado a la propuesta de pago de la subvención otorgada a AD. F. I. F.@ por un importe de 2.100 euros para la financiación de una instalación de energía solar térmica, concedida al amparo de la *Orden 6383/2002, de la Consejería de Economía e Innovación Tecnológica, por la que se regula la concesión de ayudas cofinanciadas por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional, para la promoción de las energías renovables y del ahorro y la eficiencia energética.*

ANTECEDENTES

- 1.- Mediante Resolución de 13-11-2002, de la Gerencia del A.....@ se concede a AD. F. J. I. F.@ al amparo de lo dispuesto en la *Orden 6383/2002, de la Consejería de Economía e Innovación Tecnológica, por la que se regula la concesión de ayudas cofinanciadas por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional, para la promoción de energías renovables y del ahorro y la eficiencia energética*, una subvención por importe de 2.100 euros para la financiación de una instalación de energía solar térmica, con una superficie de 10 m² y un gasto subvencionable de 3.836,71 euros.
- 2.- A tenor de lo dispuesto en el artículo 5.7 de dicha Orden:

"Tendrán la consideración de inversiones subvencionables las que se realicen entre el 11 de septiembre del año 2001 y el 31 de octubre de 2002, ambos inclusive.

Las obras no podrán estar iniciadas antes del 11 de septiembre del año 2001.

A estos efectos se considerará como fecha de realización de la inversión la fecha de la factura correspondiente."
- 3.- En el presupuesto aportado por el beneficiario en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.2.B.) 2. de las bases reguladoras se detalla la siguiente forma de pago de la instalación: *"30 % a la aceptación del presupuesto, 196.055 ptas., 30 % a la entrega de los materiales, 196.055 ptas., y 40 % a la entrega de la instalación, 261.406 ptas."*, siendo la fecha de presentación de dicho presupuesto el 1-6-2001.
- 4.- El artículo 11.2 a) de la Orden 6383/2002, establece como documentación justificativa de realización de la inversión, entre otra, *"Facturas y justificantes de pago correspondientes a las inversiones realizadas"*, figurando en el expediente la siguiente documentación:

S Pago realizado con fecha 11-6-2001, por importe de 196.055 ptas. (1.178,31 euros), al que corresponde un gasto subvencionable de 1.015,79 euros, correspondiente a la Factura n133-01, de 13-12-2001, en concepto de "energía solar".

- S Pago efectuado con fecha 13-7.2001, por importe de 196.055 ptas. (1.178,31 euros), al que corresponde un gasto subvencionable de 1.075,79 euros, correspondiente a la Factura 28-01, de 13-12-2001, en concepto de "segundo 30% instalación".
- S Pago realizado con fecha 5-6-2002, por importe de 1.888,74 euros (314.259 ptas.), al que corresponde un gasto subvencionable de 1.354,38 euros, correspondiente a la Factura n172-02, de 7-6-2002 (factura que tiene apariencia de fotocopia simple).
- 5.- Con fecha 17-1-2003, se emite certificación por parte de la Subdirectora General del A.....@de A.....@con el contenido y fines expresados en el art. 25.7 b) del Decreto 45/1997, de 20 de marzo, por el que se desarrolla el régimen del control interno y contable ejercido por la Intervención General de la Comunidad de Madrid, que acompaña el expediente de propuesta de pago de la subvención por importe de 2.100 euros.
- 6.- Con fecha 1-4-2003, el Interventor adjunto formula reparo a dicha propuesta de gasto esgrimiendo los siguientes motivos:
- "Las facturas 28-01 y 33-01 expedidas por A.T., S.L. en diciembre de 2001 fueron abonadas mediante transferencia en junio de 2001 (es decir, antes de ser emitidas). La fecha de pago está fuera del periodo subvencionable."*
- 7.- Con fecha 16-4-2003, se formula escrito de contestación a dicho reparo, del que se discrepa por los siguientes motivos:
- "El artículo 5 punto 7 de la Orden 6383/2002, reguladora de las ayudas, dispone que "se considerará como fecha de realización de la inversión la fecha de la factura correspondiente". Las facturas aportadas por el interesado están dentro del periodo de inversión subvencionable, por lo que la fecha de realización del pago de las mismas no se computa como fecha de la inversión."*
- 8.- Con fecha 2-6-2003, el Interventor reitera el reparo formulado con fecha 1-4.2003 considerando que "no consta que se haya acreditado el pago de la actuación subvencionada..." y que "El segundo párrafo del punto 7 del artículo 5 de la Orden 6383/2002 determina que, para ser consideradas subvencionables las obras no podrán estar iniciadas antes del 11 de septiembre de 2001. Los documentos de pago presentados obligan a inferir que la inversión fue realizada antes del periodo subvencionable (entre el 11 de septiembre de 2001 y 31 de octubre de 2002).
- 9.- Con fecha 10-6-2002, el Centro Gestor reitera ante la Intervención Delegada el argumento esgrimido en su escrito de 16-4-2003, aportando escrito del beneficiario en el que se especifica que los pagos acreditados mediante facturas 28-01 y 33-01 son entregas a cuenta de capital para la instalación del sistema.
- 10.- Con fecha 16-6-2003, el Interventor reitera nuevamente el contenido del reparo formulado el 1-4-2002 y mantenido el 2-6-2003.
- 11.- Con fecha 20-6-2003, el Gerente del A.....@formula discrepancia "por las razones que se detallan en nuestro escrito de 10.6.03."

En relación con la discrepancia descrita, se formulan las siguientes

CONSIDERACIONES

I

Antes del proceder al análisis de la discrepancia planteada, interesa poner de manifiesto diversas irregularidades observadas en la documentación que obra en el expediente:

Las relaciones internas entre el beneficiario de la subvención, AJ. I. F. @ y su proveedor: AAT., S.L. @ parten de la existencia de un Presupuesto previo, emitido por AAT., S.L. @ de fecha 1 de junio de 2001, sin que conste la aceptación del mismo por el beneficiario: AJ. I. F. @ en concepto de "Sistema de Energía Solar Térmica para la producción de A.C.S. en Urb. xxxxx" por un importe total de 653.515 ptas.- (IVA incluido).

En el mismo se consigna la siguiente forma de pago:

30 % a la aceptación del presupuesto	196.055 ptas. (IVA incluido)
30 % a la entrega de materiales	196.055 ptas. (IVA incluido)
40 % a la entrega de la instalación	261.406 ptas. (IVA incluido)

En los justificantes de gasto y pago aportados se observa lo siguiente:

- S La factura 28-01 emitida por AAT., S.L. @ C.I.F. B-82830563, por importe 196.055 ptas. (IVA Incluido) en **fecha 13 de diciembre de 2001**, y cuya forma de pago es: contado, está grapada a un justificante de transferencia bancaria de fecha **13-07-01**¹, a favor de S.R. @ si bien en el adeudo en cuenta justificativo consta AAt., S.L. @ por el citado importe nominal, y constando como concepto: 30 % Instalación.

Por tanto, como se observa, por una parte que, no existe coincidencia entre el beneficiario del pago y proveedor, y por otra, no existe concordancia en cuanto a la forma de pago consignada en la factura, que por otra parte se efectúa con anterioridad a la fecha de emisión de factura.

- S La factura 33-01 emitida por AAT., S.L. @ C.I.F. B-82830563, por importe de 196.055 ptas. (IVA Incluido) en **fecha 13 de diciembre de 2001**, y cuya forma de pago es: a la entrega de los materiales, está grapada a un justificante de transferencia bancaria de fecha **11-06-01**², a favor de AS. R. @ si bien en el adeudo en cuenta justificativo consta AAt., S.L. @, por el citado importe nominal, y constando como concepto: Energía Solar.

En esta segunda factura, tampoco existe coincidencia entre el beneficiario del

1

Este Centro Directivo considera que el justificante bancario de 13-07-01 corresponde a la Factura n1 33-01, -en función de la correlación entre el orden de abono establecido en el Presupuesto, número de factura y fecha del justificante bancario- si bien está grapado a la Factura n1 28-01.

2

Este Centro Directivo considera que el justificante bancario de 11 de junio de 2.001 corresponde a la Factura n1 28-01, -en función de la correlación entre el orden de abono establecido en el Presupuesto, número de factura y fecha del justificante bancario- si bien está grapado a la Factura n1 33-01.

pago y proveedor, y el pago se efectúa con anterioridad a la fecha de emisión de factura.

- S Factura 72-02 emitida por AAT., S.L.@C.I.F. B-82830563 por importe de 314.259 ptas.(IVA incluido) correspondiente a una base imponible de 1.354,38 euros (261.406 ptas = 40 % presupuesto) **en fecha 7 de junio de 2002**, y cuya forma de pago es transferencia, estando grapada a un justificante de transferencia bancaria de fecha **5-06-02**, a favor de AS. R. - AT., S.L.@ por el citado importe nominal.

Esta es la única factura en la que existe una coincidencia entre el beneficiario del pago-proveedor, y el pago y plazo de emisión de factura se ajusta a los requisitos establecidos en el R.D. 1402/1985, si bien se constata que el abono de la misma se ha producido con anterioridad a la emisión de la factura.

Vistas las discordancias enunciadas anteriormente, y en función del *artículo 11.2 a) de la Orden 6383/2002 de la Consejería de Economía e Innovación Tecnológica, que establece que el pago de la subvención estará supeditado a la presentación, entre otra, de la siguiente documentación: Facturas y justificantes de pago correspondientes a las inversiones realizadas*, este Centro Directivo comparte el criterio del interventor actuante puesto de manifiesto mediante reparo de fecha 2 de junio de 2003, debiéndose acreditar el vínculo existente entre AS. R.@y AAT., S.L.@ a efectos de justificar documentalmente el pago de las Facturas 28-01 y 33-01.

II

Dos son los requisitos que deben cumplir las acciones subvencionables, a tenor del art. 5.7 de la Orden 6383/2002:

- S *Las obras no podrán estar iniciadas antes del 11 de septiembre del año 2001.*
- S *Tendrán la consideración de inversiones subvencionables las que se realicen entre el 11 de septiembre de 2001 y el 31 de octubre de 2002, ambos inclusive. A estos efectos se considerará como fecha de realización de la inversión la fecha de la factura correspondiente.*

Por su parte, el artículo 11 de la Orden 6383/2002, establece que el pago de la ayuda estará supeditado a la presentación de la documentación justificativa de realización de la inversión, figurando entre la citada documentación:

"2.a) Facturas y justificantes de pago correspondientes a las inversiones realizadas".

En los antecedentes descritos, se ha puesto de manifiesto que los tres justificantes del gasto aportados por el beneficiario para justificar la inversión realizada fueron emitidos dentro del período subvencionable (13-12-2001, 13-12-2001 y 7-6-2002 para las facturas, respectivamente, n1 28-01, 33-01 y 72-02), de ahí que, a juicio del órgano gestor, deba entenderse realizada la inversión dentro del período subvencionable.

Ahora bien, el problema surge en la medida en que dos de los pagos efectuados, los correspondientes a las facturas 28-01 y 33-01, se produjeron fuera del período subvencionable, en fechas 11-6-01 y 13-7-01, circunstancia ésta de la que, a juicio del Interventor, se infiere que la inversión fue realizada con anterioridad al 11 de septiembre de 2001, con incumplimiento del requisito de que las obras no podrán estar iniciadas antes del 11 de septiembre de 2001.

Por ello, el objeto de esta segunda consideración es analizar la adecuación de los dos pagos realizados en fechas 11 de junio y 13 de julio de 2001, y por tanto, con anterioridad al período subvencionable (de 11 de septiembre de 2001 a 31 de octubre de 2002, ambos inclusive) correspondientes a dos facturas n1 28-01 y 33-01, ambas de 13 de diciembre de 2001, a efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos en *el artículo 5 apartado 71 de la Orden 6383/2002* en cuanto a actuaciones subvencionables y período de ejecución de las mismas.

La factura es el documento que los empresarios están obligados a expedir con motivo del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En el supuesto analizado, se devengará el IVA, bien cuando se produzca la entrega del bien, o bien si se ha producido un pago anticipado al hecho imponible, - como en el supuesto que nos ocupa - cuando se produce el cobro por el contratista, conforme a lo dispuesto en *el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*.

De los datos del expediente, consta un Presupuesto de 1 de junio de 2001 emitido por AAT., S.L. en el que se consigna como forma de pago tres pagos parciales correspondientes al 30 %, 30 % y 40 % del importe total (incluido IVA) del coste de la actuación subvencionada, hechos efectivos en el período de tiempo de ejecución de la actividad subvencionada.

Siendo esto así, y de conformidad con *el artículo 75 de la Ley del IVA* el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, existiendo una obligación del empresario de expedir factura por pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible.

Por su parte, la expedición de la correspondiente factura o documento equivalente es la única forma de que la obligación de pago del Impuesto sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido quede documentalmente acreditada.

Además de ello, la factura es el documento que permite el propio funcionamiento de la técnica impositiva que el tributo supone, ya que a través de la factura o documento equivalente va a efectuarse la repercusión del impuesto y sólo la posesión de una factura en regla va a permitir, en su caso, al destinatario de la operación practicar la deducción de las cuotas soportadas.

La repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido se regula en *el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre*, de conformidad con el cual:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

...

Dos. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo, que podrán emitirse por vía telemática, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente."

De lo expuesto anteriormente, se deduce que el empresario tiene la obligación de expedir factura por las operaciones realizadas que dan lugar al devengo del IVA, y que tal documento es el medio de acreditar el pago del impuesto y requisito para efectuar su repercusión.

De acuerdo con lo anterior interesa analizar los requisitos que deben reunir las facturas emitidas por los empresarios a la luz del *Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre por el que se regula el deber de expedición y entrega de facturas por empresarios y profesionales*, en el supuesto de pagos parciales efectuados con anterioridad a la realización del hecho imponible.

El artículo 2.2 del citado Real Decreto establece:

"Deberán ser objeto de facturación la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad",

siendo requisito que debe contener la factura, entre otros, conforme al artículo 3, el *"del lugar y fecha de su emisión"*.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 3 del R.D. 2402/1985 establece el deber que incumbe a los empresarios y profesionales

"de expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación. En la correspondiente factura se hará indicación expresa de esta circunstancia."

En cuanto al plazo de emisión de facturas, en el artículo 6 del R.D. 2402/1985 se dispone:

"Las facturas o documentos sustitutos deberán ser emitidos en el mismo momento de realizarse la operación, o bien cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro del plazo de treinta días a partir de dicho momento Las operaciones se entenderán realizadas según los criterios establecidos en el artículo 14 de la Ley del IVA para el devengo de este impuesto."

En el expediente de referencia, y dado que el beneficiario de la subvención, AD. F. I. F. es una persona física, y que en función de la documentación que obra en el expediente no se acredita su condición de empresa, tendría que haberse emitido factura por parte del proveedor AAT., S.L. por los pagos parciales realizados y abonados en el mismo momento de realizarse la operación, esto es, en fechas 12 de junio de 2001 - 14 de julio de 2001 y 5 de junio de 2001 (según datos del adeudo bancario, no figurando el citado adeudo en el último pago), fechas éstas que son anteriores a 11 de septiembre de 2001, momento al que se condiciona en el artículo 7 de la Orden 6383/2002 la no iniciación de las obras, y al requisito establecido en citado artículo *"Se considerará como fecha de realización de la inversión la fecha de la factura correspondiente"*.

En consecuencia, este Centro Directivo considera que ha existido un incumplimiento del plazo de emisión de expedición y entrega de facturas n128-01 y 33-01 por parte de AAT., S.L. incumplimiento que afecta a la declaración del devengo del IVA y consiguiente repercusión del tributo, y en el supuesto que nos ocupa, al incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 7 de la Orden 6383/2002 anteriormente señalados.

III

En estos momentos, interesa analizar la naturaleza de los pagos parciales realizados en función del Presupuesto emitido por AAT., S.L. en fecha 1-06-01, teniendo en cuenta el requisito establecido en el artículo 7 apartado 2 de la Orden 6383/2002 *"Las obras no podrán estar iniciadas antes del 11 de septiembre de 2001"*.

El primer pago, efectuado el 11-06-01, por importe nominal de 196.055 ptas.- correspondiente al 30 % del Presupuesto, es realizado en el momento de la aceptación del mismo, y vendría a cumplir una función de señal de la celebración del contrato de prueba de su perfección, configurándose como un *arra confirmatoria* entregada a cuenta del precio³.

Sin embargo, el segundo pago realizado en fecha 13-07-01, por importe nominal de 196.055 ptas.- correspondiente al 30 % del Presupuesto, y dados los datos que constan en el citado Presupuesto así como en la correspondiente transferencia bancaria, es consecuencia de la entrega de materiales.

Dicho pago -con independencia de que tendría que haberse documentado en la correspondiente factura expedida en el plazo legalmente establecido tal como se ha analizado en la consideración anterior - es consecuencia de las actuaciones preparatorias que conllevan la ejecución de obra consistentes en el acopio y entrega de materiales adscritos a la obra, dando lugar en ese momento al inicio de las obras que conllevan la actuación subvencionada -instalación de sistema de energía solar térmica para la producción de A.C.S. -.

Dado que la entrega de materiales se produce el 13 de julio de 2001, se observa un incumplimiento del artículo 7.2 de la Orden 6383/2002, en cuanto las obras se han iniciado con anterioridad al 11 de septiembre de 2001.

Por último, el tercer pago realizado en fecha 5-06-02 por importe nominal de 261.406 ptas.- correspondiente al 40 % del Presupuesto se efectúa a la entrega de la instalación, dando por concluida la actividad subvencionada.

Por todo lo anterior, esta Intervención

RESUELVE

- 1.- Ratificar, con los efectos establecidos en el artículo 88.1.b) de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, el reparo interpuesto por el Interventor actuante en relación con el expediente de referencia, por incumplimiento de los requisitos establecidos en el *artículo 5 apartado 7 de la Orden 6383/2002 de la Consejería de Economía e Innovación Tecnológica*, en cuanto que las obras que conllevan la actividad subvencionada se han iniciado con anterioridad al 11 de septiembre de 2001, circunstancia que se deduce del justificante de pago aportado, existiendo por otra parte, un incumplimiento de la legislación vigente en la emisión de

3

El concepto de arra confirmatoria ha sido delimitado jurisprudencialmente, ya que las arras reguladas en el art. 1454 del Código Civil, a cuyo tenor, *«Si hubiesen mediado arras o señal en el contrato de compra y venta, podrá rescindirse el contrato allanándose el comprador a perderlas o el vendedor a devolverlas duplicadas»* son arras penitenciales. En relación con este precepto, la jurisprudencia ha establecido que deberá ser interpretado restrictivamente, siendo de aplicación sólo cuando de las cláusulas contractuales se desprenda una voluntad indubitada de las partes de establecer arras penitenciales, ya que, en otro caso, la suma recibida sirve precisamente para confirmar un contrato celebrado, mediante la constitución de un anticipo del precio o la realización de un pago parcial del precio de venta pactado (Ss. Del T.S. de 12-12-1991, de 6-2-1992, 3-10-1992). En este sentido, las arras confirmatorias han sido definidas como el *«Andice o expresión de un contrato con fuerza vinculante, ..., y, normalmente, se corresponden con las entregas o anticipos a cuenta del precio, de lo que es ejemplo, el supuesto previsto en el artículo 343 del Código de Comercio»* (S.T.S. de 21-6-1994). Establece este precepto lo siguiente: *«Las cantidades que, por vía de señal se entreguen en las ventas mercantiles se reputarán siempre dadas a cuenta del precio y en prueba de la ratificación del contrato, salvo precepto en contrario»*

las facturas n128-01 y 33-01, que en el caso de haberse respetado, corresponderían a fechas anteriores a dicho término.

- 2.- Sin perjuicio de lo anterior, deberá acreditarse documentalmente el vínculo existente entre AS. R.@y AAT., S.L.@ a efectos de justificar documentalmente el pago de las Facturas n128-01 y n133-01.

En el supuesto de subsistir la discrepancia, corresponderá adoptar la resolución definitiva al Consejero de A.....@ de conformidad con lo establecido en los artículos 12.3 de la Ley 2/1995 de Subvenciones de la Comunidad de Madrid y 88.1.b) de la Ley 9/1990 anteriormente mencionada.