

FORMACIÓN Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS AYUNTAMIENTOS. ANÁLISIS Y PROPUESTAS DE REFORMA

Nicolás Sánchez García

*Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana
Profesor de Derecho Financiero y Tributario del CEF y UDIMA*

EXTRACTO

La aprobación y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos debería convertirse en un procedimiento de tipo técnico, ausente de connotaciones políticas, que permita una adecuada fiscalización por parte de las instituciones de control de cuentas.

Las medidas que pueden adoptar las instituciones de control de cuentas para hacer efectiva la obligación de rendir cuentas de los ayuntamientos no han conseguido los objetivos previstos y es necesaria la adopción de medidas más eficaces.

El incumplimiento de la obligación de rendir cuentas es una infracción muy grave, pero el régimen jurídico actualmente vigente no es operativo, pues la competencia para la incoación y resolución de los expedientes debería asignarse al Tribunal de Cuentas y a las instituciones autonómicas de control de cuentas.

El Tribunal de Cuentas debe aprobar una normativa en la que se determinen los supuestos y momentos en los que debe realizarse la retención del importe de las entregas a cuenta, anticipos y liquidaciones de la participación en los tributos del Estado, garantizando la participación de las instituciones autonómicas de control de cuentas.

Palabras claves: cuentas ayuntamientos, rendición de cuentas ayuntamientos y no rendición de cuentas ayuntamientos.

Fecha de entrada: 27-10-2015 / Fecha de aceptación: 30-11-2015

TRAINING AND ACCOUNTABILITY OF COUNCILS. ANALYSIS AND PROPOSALS FOR REFORM

Nicolás Sánchez García

ABSTRACT

The approval and presentation of Councils accounts should become a technical procedure, absent of political connotations, allowing an adequate control by the institutions of account control.

The measures that can be adopted by the account control institutions to enforce the obligation of presenting the accounts of Councils have failed to meet the objectives and the adoption of more effective measures is required for.

The breach of the obligation of accountability is a very serious infringement, but the current legal regime is not operating, as competition for the initiation and resolution records should be allotted to the Court of Auditors and the autonomous institutions of account control.

The Court of Auditors must approve regulations which determine assumptions and moments that should be the retention of the deliveries on account, advance payments and liquidations of participation in State taxes, guaranteeing the participation of the autonomous institutions of account control.

Keywords: accounts Council, accountability Council and no accountability Council.

Sumario

1. Elaboración y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos
 - 1.1. Significado de la rendición de cuentas
 - 1.2. Liquidación del presupuesto
 - 1.3. Rendición de la cuenta general por el alcalde
 - 1.4. Análisis de la Comisión Especial de Cuentas y exposición pública
 - 1.5. Aprobación de la cuenta general por el pleno del ayuntamiento
 - 1.6. Rendición a las instituciones de control de cuentas
 - 1.7. Valoración del procedimiento de formación y rendición de la cuenta general
2. La fiscalización de la cuenta general de los ayuntamientos
 - 2.1. Fundamento de la rendición de cuentas de los ayuntamientos
 - 2.2. Consecuencias de la no rendición de cuentas por los ayuntamientos
 - 2.3. Medios del Tribunal de Cuentas para hacer efectiva la obligación de rendir las cuentas
 - 2.4. Medios de las instituciones autonómicas de control de cuentas para hacer efectiva la obligación de rendir las cuentas
3. Consideración de la no rendición de cuentas como infracción muy grave
 - 3.1. Régimen jurídico aplicable
 - 3.2. Procedimiento para la imposición de la sanción
 - 3.3. Graduación de las sanciones
 - 3.4. Valoración del régimen jurídico vigente
4. Retenciones en las participaciones de tributos del Estado
 - 4.1. Régimen jurídico vigente
 - 4.2. Valoración del régimen jurídico vigente
5. Conclusiones

1. ELABORACIÓN Y RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL DE LOS AYUNTAMIENTOS

1.1. SIGNIFICADO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

La rendición de cuentas es una de las obligaciones principales de todos aquellos que manejan fondos públicos, de forma que si no se presentan en las instituciones de control, se presentan de forma incompleta o con errores significativos, además de incumplir la obligación de ejemplaridad y transparencia que debe presidir la gestión de fondos públicos, está impidiendo, o al menos dificultando, que se puedan ejercer los mecanismos establecidos en las sociedades democráticas para el control de la gestión pública¹.

La obligación que tienen los alcaldes de rendir la cuenta general del ayuntamiento y el procedimiento establecido para su aprobación y posterior remisión a las instituciones de control de cuentas se orienta a garantizar que la actividad desarrollada por los órganos de gobierno de los ayuntamientos se ajuste al presupuesto aprobado cada año, facilitar una gestión transparente que pueda ser controlada en el ámbito político, arbitrar un mecanismo de participación de la sociedad y de los grupos representativos de esta, permitir un control efectivo por parte de las instituciones de control de cuentas y promover eventuales responsabilidades de los gestores públicos².

El procedimiento de elaboración de la cuenta general de los ayuntamientos se recoge en los artículos 212 y 223.2 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL)³ y se trata de un procedimiento complejo y largo, que tiene un elevado número de trámites, circunstancia que determina que se retrase en exceso el plazo de rendición y su posterior fiscalización por parte de las instituciones de control de cuentas⁴.

¹ SANCHEZ GARCÍA, N.: «La rendición de cuentas de los ayuntamientos», *RCyT. CEF*, n.º 346, 2012, pág. 180.

² Ídem, pág. 190.

³ El actual texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales fue aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, aunque ha sido modificado posteriormente. El texto vigente de la LRHL se puede consultar en la legislación consolidada del Boletín Oficial del Estado.

⁴ RUIZ DEL MOLINO, J. A.: «Una visión crítica de la regulación de la cuenta general de las entidades locales y de otras cuestiones», *Auditoría Pública*, n.º 45, 2008, págs. 33 y 34.

Se trata de un procedimiento que difiere del establecido en el ámbito estatal y autonómico para el examen de sus correspondientes cuentas, por las Cortes Generales o las asambleas legislativas de las comunidades autónomas, y posteriormente por el Tribunal de Cuentas o por las instituciones autonómicas de control de cuentas, en los que se establece la rendición de las cuentas con carácter previo a su examen por los correspondientes parlamentos.

El análisis de las diversas fases que se integran en el procedimiento de elaboración, aprobación y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos permite formular una serie de consideraciones sobre su régimen jurídico actual.

1.2. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

Con carácter previo a la elaboración de la cuenta general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 191 y 192 de la LRHL, los ayuntamientos deben confeccionar la liquidación del presupuesto de la entidad y de los organismos autónomos, antes del día 1 de marzo del ejercicio siguiente, que debe ser aprobada por el alcalde, previo informe de la Intervención municipal.

Los citados preceptos legales deberían modificarse, en el sentido de garantizar que en la citada fecha la liquidación del presupuesto se encuentre aprobada por el alcalde, con la finalidad de facilitar la posterior formación y aprobación de la cuenta general de la entidad, sin que sea suficiente que haya sido confeccionada por la Intervención municipal.

La liquidación del presupuesto constituye un estado fundamental de la cuenta general de la entidad, resumen de ejecución de las previsiones de ingresos y gastos aprobados para un ejercicio económico, estando sometida a un trámite de aprobación previo e independiente de dicha cuenta general y que se encuentra atribuido a un órgano distinto de la entidad.

1.3. RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL POR EL ALCALDE

Los estados y cuentas de la entidad han de ser rendidos por el alcalde antes del día 15 de mayo del ejercicio siguiente al que correspondan, denominación que no se considera adecuada y que es equívoca, debiendo utilizarse el término formulación, en la medida en que la rendición constituye la remisión de la cuenta general a las instituciones de control de cuentas.

Se considera que la formulación de las cuentas por el alcalde debería hacerse en el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio presupuestario⁵, debiendo formalizarse previamente un

⁵ Se considera adecuado el plazo de formulación de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles por sus administradores que se recoge en el artículo 253.1 de la Ley de Sociedades de Capital, cuyo texto refundido fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

informe de la intervención municipal en el que se recoja de forma expresa que la cuenta general recoge fielmente la situación financiera y patrimonial de la entidad local.

En este contexto es imprescindible que se adopten las medidas precisas para que un funcionario con habilitación de carácter nacional se encuentre al frente de las intervenciones municipales y que estas cuenten con los medios suficientes para elaborar la cuenta general en el citado plazo y elaborar el informe correspondiente.

La Comisión Mixta de Relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas ha destacado la necesidad de reforzar la capacidad de las intervenciones locales para el ejercicio de sus funciones, entre ellas la formación de la cuenta general, destacando los factores que dificultan y desvirtúan su ejercicio, entre los que se encuentran el elevado número de vacantes existentes, el hecho de que con frecuencia tengan asignadas funciones de gestión y administración, así como que se trata de una función que no está suficientemente desarrollada en las entidades locales⁶.

1.4. ANÁLISIS DE LA COMISIÓN ESPECIAL DE CUENTAS Y EXPOSICIÓN PÚBLICA

La cuenta general formada por la Intervención ha de ser sometida antes del día 1 de junio a informe de la Comisión Especial de Cuentas del ayuntamiento, trámite relevante que debe mantenerse, en la medida en que esta comisión está constituida por miembros de los distintos grupos políticos integrantes de la entidad, que pueden conocer y analizar con detalle la cuenta general.

Este puede ser el momento de analizar las observaciones que se recojan en el informe de la intervención municipal sobre la cuenta general y de solventar posibles carencias de esta, aunque el informe de la comisión debería emitirse en el plazo de un mes desde la formulación de la cuenta general, con la finalidad de agilizar su tramitación, de forma que debería estar emitido el día 30 de abril.

En la regulación actual se realiza la exposición al público de la cuenta general, junto con el informe de la Comisión Especial, por un plazo de 15 días, durante los cuales y ocho más los interesados, se pueden presentar reclamaciones, reparos u observaciones.

Se trata de un trámite cuya utilidad es muy limitada, especialmente si se tiene en cuenta que la cuenta general ha sido analizada por la Comisión Especial de Cuentas y que no acaba de estar claro su objetivo y sus consecuencias concretas, pues en el artículo 212.3 de la LRHL solo se menciona como posibles reclamantes a los interesados, sin que se concrete si se trata de titu-

⁶ Moción del Tribunal de Cuentas relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que las entidades locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos (Suplemento del BOE n.º 15, de 18 de enero de 2005), pág. 9.

lares de un mero interés de cumplimiento de la legalidad o se exige la presencia de un interés legítimo de carácter subjetivo⁷.

En la medida en que es imprescindible que la ciudadanía conozca los datos fundamentales de la gestión presupuestaria y financiera que se recogen en la cuenta general, la exposición al público debería sustituirse por un plazo de información pública, que se realizaría con posterioridad a la rendición de la cuenta general⁸.

En este trámite de información pública debería ofrecerse una amplia información a través de la página web del ayuntamiento, para que la ciudadanía tuviera información sobre el grado de cumplimiento de los compromisos asumidos en los programas electorales y de forma específica sobre los niveles de endeudamiento de la entidad, su solvencia financiera y el resultado presupuestario⁹. Se considera que la publicación de esta información en las páginas web de los ayuntamientos es la opción más adecuada, en la línea de conseguir una mayor transparencia y rendición de cuentas de las entidades locales en España¹⁰.

En la información a publicar por los ayuntamientos se debe garantizar que se ofrezcan indicadores de gestión adecuados, con la finalidad de que la ciudadanía pueda apreciar el uso que se hace de los recursos públicos y poder comparar el nivel de servicios prestados con otros municipios, información que se ofrece de forma muy limitada por los ayuntamientos actualmente y que es muy necesaria desde el punto de vista de una rendición de cuentas democrática¹¹.

Se trata de combinar los objetivos tradicionales de la rendición de cuentas, de suministrar información sobre el grado de ejecución del presupuesto y sobre el grado de cumplimiento de los procedimientos y normas legales; con el objetivo de poner el acento en la evaluación de los costes y los objetivos alcanzados, en un proceso encaminado a contribuir a una adecuada toma de decisiones por parte de los gestores públicos y a proporcionar parámetros que permitan que las instituciones de control de cuentas puedan medir la eficacia y la eficiencia de las Administraciones públicas¹².

La previsión anterior se encuentra en la línea de lo previsto en la actual Instrucción de Contabilidad Local, que dispone que en la cuenta general del ejercicio 2017 los municipios con más

⁷ NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General de las Entidades Locales: regulación actual y perspectivas», *Auditoría Pública*, n.º 67, 2012, pág. 19.

⁸ RUIZ DEL MOLINO, J. A.: «Una visión crítica...», *op. cit.*, pág. 34.

⁹ GUERRA PARIS, D. A.: «La rendición de cuentas de los municipios gallegos», *Auditoría Pública*, n.º 43, 2007, pág. 31.

¹⁰ ROYO MONTAÑÉS, S.; ACERETE GIL, B. y MARTÍ LÓPEZ, C.: «Rendición de cuentas en los ayuntamientos españoles a través de indicadores de gestión», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 66-1, 2012, págs. 193-194.

¹¹ Ídem, págs. 184 y 194.

¹² RUIZ GARCÍA, E.: «Rendición de cuentas y control externo», *Revista Española de Control Externo*, n.º 17, 2004, págs. 149-150.

de 50.000 habitantes y las entidades locales de ámbito superior deberán incluir en la memoria información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión, aunque sería necesario concretar la información a facilitar por los ayuntamientos¹³.

En el citado trámite de información pública debería garantizarse que los ciudadanos, con independencia de que ostenten la condición de interesados, pudieran consultar cualquier documento relacionado con la cuenta general, con la finalidad de hacer efectivo lo dispuesto en el artículo 8 e) de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno¹⁴.

En un Estado Social y Democrático de Derecho es imprescindible que exista una transparencia efectiva sobre la forma en que los ayuntamientos han empleado los fondos públicos, garantizando que la ciudadanía pueda conocer y valorar su destino, así como el grado de cumplimiento de las decisiones adoptadas en los presupuestos aprobados y asegurando una comunicación eficaz de la información¹⁵.

En la normativa vigente, examinadas las reclamaciones, reparos u observaciones presentados por la Comisión Especial y practicadas por esta cuantas comprobaciones estime necesarias, esta emitirá un nuevo informe. Este trámite no tiene relevancia práctica y, en la medida en que no se realizaría el trámite de exposición pública, podría ser omitido.

1.5. APROBACIÓN DE LA CUENTA GENERAL POR EL PLENO DEL AYUNTAMIENTO

En el artículo 212.4 de la LRHL se dispone que la cuenta general, acompañada de los informes de la Comisión Especial y de las reclamaciones y reparos formulados, se someten al pleno de la entidad para que, en su caso, pueda ser aprobada antes del día 1 de octubre.

Se considera imprescindible que el pleno del ayuntamiento tenga conocimiento de la cuenta general, pero su aprobación no resulta necesaria, en los supuestos en los que exista un informe

¹³ En la disposición transitoria 3.ª de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local se prevé la inclusión en la memoria de la cuenta general del ejercicio 2017 de las notas 26 y 27 relativas a información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión, en el marco de una adecuada contabilidad de costes en las entidades locales.

¹⁴ Los destinatarios de la información financiera de las Administraciones públicas son muy numerosos y se puede afirmar que es de interés general, por lo que no puede limitarse a los que ostenten la condición de interesados. CRESPO DOMÍNGUEZ, M. A.: «La rendición de cuentas generales en el sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 20, 1996, pág. 112.

¹⁵ CABELLO, M. L. y FERRÁN, J.: «Una aproximación a las responsabilidades derivadas de la obligación legal de rendir cuentas en la Administración Local», *Auditoría Pública*, n.º 38, 2011, pág. 159. RUIZ GARCÍA, E.: «Rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 143.

de la intervención municipal en el que se exprese que la cuenta general se ajusta a la situación financiera y patrimonial de la entidad, circunstancia que contribuiría a resaltar que la posterior rendición de cuentas es un acto de carácter técnico, en el que no concurre ningún componente de tipo político.

Se trataría de un procedimiento similar al previsto en el artículo 131.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria en el que se dispone que la cuenta general del Estado se formará por la Intervención General de la Administración del Estado y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas, sin necesidad de que sea aprobada por ninguna instancia política¹⁶.

La aprobación de la cuenta general por el pleno del ayuntamiento responde al esquema que, con carácter general, se recoge en el artículo 272.1 de la Ley de Sociedades de Capital, que exige la aprobación de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles por la junta general. Este trámite es imprescindible en las sociedades de capital, si se tiene en cuenta que las personas presentes en la junta general son sus propietarios y que, en la inmensa mayoría de los supuestos, las cuentas anuales no han sido objeto de informes de auditoría específicos.

Los diferentes trámites y controles legalmente establecidos, que finalizan con la presentación de la cuenta general al pleno de la entidad para su aprobación, aunque están destinados a examinar y valorar las cuentas formadas, pueden derivar en ocasiones en un examen de la gestión municipal desarrollada y contenida en las mismas, pudiendo originar su no aprobación como un rechazo a la actividad desarrollada, aunque no se esté cuestionando la representatividad de las cuentas¹⁷.

La opción que se propone se fundamenta, asimismo, en la práctica de las instituciones de control de cuentas que consideran que las cuentas se han rendido de forma adecuada, en los supuestos en que no hayan sido aprobadas por el pleno de la entidad, cuando se hayan presentado para su aprobación y se acompañe la documentación justificativa de que se ha formalizado este trámite.

1.6. RENDICIÓN A LAS INSTITUCIONES DE CONTROL DE CUENTAS

Los ayuntamientos rendirán al Tribunal de Cuentas la cuenta general correspondiente al ejercicio económico anterior, debidamente aprobada, antes del día 15 de octubre de cada año, conforme se dispone en el artículo 223.2 de la LRHL, aunque en determinadas leyes de las insti-

¹⁶ Hay que tener en cuenta que no está justificado que las instituciones de control de cuentas revisen las cuentas de los ayuntamientos, que han sido previamente aprobadas por el pleno de la entidad, sin que se prevea la posibilidad de que puedan ser modificadas posteriormente, por iniciativa de las citadas instituciones de control de cuentas y de que sean de nuevo aprobadas por el pleno. MAYANS FERRER, F.: *La rendición de cuentas en el sector público local*. Seminarios 1994-1995«d», Madrid: Tribunal de Cuentas, 1996, págs. 291-293.

¹⁷ Moción del Tribunal de Cuentas relativa a..., *op. cit.*, pág. 7.

tuciones autonómicas de control de cuentas se prevén otros plazos para la rendición de las cuentas de las entidades locales.

En las comunidades autónomas que cuentan con una institución de control de cuentas propia la cuenta general de los ayuntamientos también se debe rendir ante estas instituciones. En las comunidades autónomas de Aragón, Cataluña, Islas Baleares, Navarra y País Vasco se aplica el citado plazo que finaliza el día 15 de octubre, establecido con carácter general¹⁸.

En otras comunidades autónomas, sin embargo, se han previsto plazos diferentes de rendición de cuentas, en concreto los siguientes:

- En Andalucía se presentan dentro del mes siguiente a su aprobación por los respectivos plenos y, en todo caso, antes del día 1 de noviembre inmediato posterior al ejercicio económico a que se refieran¹⁹.
- En Asturias las cuentas de las entidades locales se han de rendir dentro de los 30 días siguientes a aquel en el que, de acuerdo con la normativa reguladora de las haciendas locales, deban ser aprobadas²⁰.
- En Canarias las cuentas de las entidades locales se han de presentar dentro del mes siguiente a su aprobación por los plenos respectivos y, en todo caso, antes del 30 de septiembre inmediato posterior al ejercicio presupuestario a que se refieran²¹.
- En Castilla y León y en la Comunidad de Madrid el plazo establecido es de un mes desde el día 1 de octubre, fecha establecida en el artículo 212.4 de la LRHL para la aprobación de la cuenta general por el pleno de fecha señalada en dicha norma para la aprobación de sus respectivas cuentas²².
- En la Comunidad Valenciana las entidades locales han de rendir sus cuentas antes del 31 de octubre del año siguiente al del ejercicio económico al que correspondan²³.

¹⁸ Se prevé este plazo en el artículo 10.2 de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón y en el artículo 41.4 de la Ley 18/2010, de 7 de junio, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña. Existe una remisión expresa al plazo previsto en la LRHL en el artículo 11.2 de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares. No existe previsión alguna de un plazo de presentación de las cuentas en la Ley foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra y en la Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, por lo que se aplica el plazo establecido en el artículo 223.2 de la LRHL.

¹⁹ Artículo 11.1 b) de la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

²⁰ Artículo 8.3 de la Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas.

²¹ Artículo 16.1 b) de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

²² Artículo 8.1 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León y artículo 15.1 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.

²³ Artículo 9.1 de la Ley 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Cuentas.

- En Galicia se han de rendir las cuentas de las entidades locales antes del día 31 de julio del año siguiente al del final del ejercicio²⁴.

En relación con los citados plazos, hay que hacer notar que en el informe del Tribunal de Cuentas de fiscalización del Sector Público Local del ejercicio 2012 se indica que la circunstancia de que existan dos plazos diferentes de rendición de cuentas solo se produce en Andalucía, Castilla y León, Comunidad de Madrid y Comunidad Valenciana, de lo que se puede deducir que en las otras comunidades autónomas se aplica el plazo establecido con carácter general en el artículo 223.2 de la LRHL y no el que se prevé en las leyes autonómicas correspondientes²⁵.

Como se puede apreciar, en determinadas comunidades autónomas existen dos plazos diferentes, el establecido con carácter general para el Tribunal de Cuentas y el establecido de forma específica para la institución autonómica de control de cuentas, aunque en estos casos los ayuntamientos atienden mayoritariamente a este último²⁶. Esta circunstancia no constituye por sí misma una causa que determine la no rendición de cuentas, pero dificulta el cumplimiento de esta obligación y la acción de control externo en su verificación²⁷.

Se trata de una situación que debería ser resuelta, en el sentido de que el Estado y las comunidades autónomas promovieran las reformas legislativas necesarias, con la finalidad de establecer un plazo uniforme para la rendición de las cuentas de las entidades locales, en la línea seguida respecto a la efectiva coordinación de los diferentes procedimientos de rendición de cuentas actualmente existentes²⁸.

Se considera que una adecuada fiscalización de las cuentas generales de los ayuntamientos por parte de las instituciones de control de cuentas exige que sean rendidas con anterioridad a la fecha establecida actualmente con carácter general, en un plazo que podría finalizar el día de 30 de junio del año posterior al que se refiera la cuenta general, coincidiendo con el plazo que tienen las sociedades mercantiles para la aprobación de sus cuentas anuales²⁹.

²⁴ Artículo 25.2 de la Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consejo de Cuentas de Galicia.

²⁵ Informe del Tribunal de Cuentas de fiscalización del sector público local, ejercicio 2012 (BOE de 9 de marzo de 2015), apartado II.2 y cuadro 6.

²⁶ Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartado II.2.1.

²⁷ ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R.: «Fiscalización del sector público local y rendición de cuentas», *Revista Española de Control Externo*, n.º 23, 2006, pág. 36.

²⁸ Moción del Tribunal de Cuentas relativa a..., *op. cit.*, pág. 8. Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas del Congreso de los Diputados de 25 de noviembre de 2014, en relación con el informe de fiscalización del sector público local, ejercicio 2012, punto 2. ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R.: «Fiscalización del sector público...», *op. cit.*, págs. 36-37.

²⁹ Este plazo para la aprobación de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles se recoge en el artículo 164.1 de la Ley de Sociedades de Capital.

El Tribunal de Cuentas ha tenido ocasión de manifestar que el actual plazo de rendición de cuentas que remite al día 15 de octubre del ejercicio siguiente se determinó hace más de 25 años y han quedado superadas las circunstancias que lo hacían aconsejable, entre otras razones, por la mayor agilidad y rapidez en la obtención y procesamiento de la información para la elaboración y formación de las cuentas resultante del empleo de las nuevas herramientas o aplicaciones que ofrecen las tecnologías de la información, circunstancias que determinan que el actual plazo sea innecesariamente excesivo³⁰.

La cuenta general de los ayuntamientos debe rendirse al Tribunal de Cuentas debidamente aprobada por el pleno del ayuntamiento³¹, aunque no se contempla trámite, ni plazo alguno de subsanación de unas cuentas no aprobadas por el citado órgano, circunstancia que determina que el Tribunal de Cuentas, en una opción extremadamente formalista, considere que la cuenta general no debe considerarse rendida, cuando se remiten telemáticamente a la plataforma de rendición de cuentas sin fecha de aprobación³².

En este contexto, no está previsto legalmente que, en el supuesto de que no fuera aprobada la cuenta general por el pleno del ayuntamiento, se pueda rendir acompañada de un acta que recoja las circunstancias que motivaron la no aprobación, aunque se trata de una práctica que ha sido admitida en la práctica de las instituciones de control de cuentas, entre otros argumentos porque tampoco están previstas legalmente las consecuencias jurídicas de la no aprobación de la cuenta general por el pleno del ayuntamiento.

La Comisión Mixta de Relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas ha instado al gobierno a valorar la conveniencia de la revisión de la normativa actual, en relación con el procedimiento de rendición de la cuenta general de las entidades locales, en el caso de no ser aprobadas por el pleno municipal u órgano de representación equivalente³³.

1.7. VALORACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FORMACIÓN Y RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL

La rendición de la cuenta general por los ayuntamientos no es un hecho formal que se limita a la presentación de determinada documentación para tramitar su integración y consolidación, sino que se orienta a generar iniciativas que conduzcan a optimizar o mejorar la gestión de los ayuntamientos³⁴.

³⁰ Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados II.2 y VII.

³¹ Artículo 212.5 de la LRHL.

³² Moción del Tribunal de Cuentas relativa a..., *op. cit.*, pág. 7. Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados II.2.1 y II.2.2.

³³ Resolución de la Comisión Mixta..., *op. cit.*, punto 5.

³⁴ BURNEO SEMINARIO, M. N.: «Auditoría a la Rendición de Cuentas: un enfoque para la Administración Pública», *Auditoría Pública*, n.º 41, 2007, pág. 67.

El procedimiento de formación y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos es muy singular y tiene una serie de peculiaridades que no existen en los procedimientos de rendición de cuentas de otras Administraciones públicas, que debería ser objeto de una profunda reforma, con la finalidad de agilizar los trámites de elaboración y de revisión por parte de las instituciones de control de cuentas, evitando la reiteración de fases y la dilatación de trámites que se producen actualmente³⁵.

La reducción de los plazos en el procedimiento de tramitación y rendición de la cuenta general, unido a una simplificación de los numerosos documentos que deben integrarse en ella, recogiendo únicamente los fundamentales para representar la situación económica, financiera y patrimonial de la entidad y la ejecución de sus presupuestos, contribuiría a que un mayor número de ayuntamientos rindan la cuenta general y formalicen este trámite en los plazos establecidos, en especial aquellos que tienen menor población y cuentan con menos medios materiales y personales³⁶.

La rendición de cuentas en el mes de octubre del ejercicio siguiente al que se refieren es una práctica superada a nivel internacional, e incluso a nivel nacional, en el caso de algunas comunidades autónomas y debería avanzarse en la línea de que los plazos de rendición de cuentas, junto con los controles que se deban realizar, tengan lugar dentro del año posterior al cual se refieran³⁷.

En el mismo sentido, se deben promover mecanismos efectivos de publicidad, al objeto de que los ciudadanos y sus asociaciones representativas tengan un conocimiento efectivo de sus rasgos más significativos y garantizando un procedimiento objetivo y técnico, desprovisto de cualquier connotación de tipo político.

Las disposiciones comentadas deben completarse con una reforma de la estructura y contenido de la cuenta general de las entidades locales, y de los ayuntamientos en particular, que amplíe su ámbito subjetivo e incorpore los criterios aplicados al ámbito de la cuenta general del Estado, regulada en la Ley General Presupuestaria, de modo que recoja, no solo las cuentas de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las mismas, sino también las de aquellas en las que tenga una participación mayoritaria y las de las fundaciones³⁸.

Se trata de una exigencia del principio de transparencia, en virtud del cual la contabilidad de los ayuntamientos, así como sus presupuestos y liquidaciones, deberán contener informa-

³⁵ NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General...», *op. cit.*, págs. 18-19.

³⁶ Moción del Tribunal de Cuentas relativa a..., *op. cit.*, págs. 6 y 7.

³⁷ CRESPO DOMÍNGUEZ, M. A.: «La rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 119.

³⁸ En el mismo sentido, deberían arbitrase las reformas necesarias para que la cuenta general de las entidades locales incluyera información sobre las sociedades mercantiles locales participadas por más de una entidad local en proporción agregada superior al 50 %, pero en las que, sin embargo, no participa mayoritariamente ninguna entidad local de forma individualizada; entidades que, en la actualidad, se encuentran, en la práctica, fuera del control realizado por los órganos fiscalizadores. Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados III y VII.

ción suficiente y adecuada que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera y la observancia de los requerimientos acordados en la normativa europea en esta materia respecto a todas sus entidades dependientes³⁹.

2. LA FISCALIZACIÓN DE LA CUENTA GENERAL DE LOS AYUNTAMIENTOS

2.1. FUNDAMENTO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS AYUNTAMIENTOS

Uno de los indicadores de la madurez de una sociedad democrática es el grado de transparencia y control de la gestión pública, así como el hecho de que los gestores públicos respondan y asuman sus responsabilidades por los resultados de esa gestión⁴⁰. En este contexto, los ayuntamientos, en su condición de entidades locales, se encuentran sometidos al régimen de contabilidad pública, que lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas, siendo esta rendición el presupuesto necesario para el ejercicio de la función de control de las cuentas que le atribuye el artículo 136 de la Constitución⁴¹.

En el artículo 223 de la LRHL se dispone que la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece su ley orgánica reguladora y su ley de funcionamiento⁴², sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus estatutos las comunidades autónomas⁴³.

³⁹ Artículo 6.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

⁴⁰ ORDOKI URDAZI, L. M.: «La necesidad de una transformación radical de las Instituciones de Control Financiero Externo en España», *Auditoría Pública*, n.º 57, 2012, pág. 28. BURNEO SEMINARIO, M. N.: «Auditoría a la Rendición...», *op. cit.*, pág. 65.

⁴¹ Artículos 200 y 212 de la LRHL. CABELLO, M. L. y FERRÁN, J.: «Una aproximación a las responsabilidades...», *op. cit.*, pág. 166.

⁴² Se trata de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTIC) y de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTIC).

⁴³ En la actualidad existen instituciones de control de cuentas en las siguientes comunidades autónomas: Sindicatura de Comptes de Cataluña (Ley 6/1984, de 5 de marzo, y Ley 18/2010, de 7 de junio), Cámara de Comptos de Navarra (Ley foral 19/1984, de 20 de diciembre), Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana (Ley 6/1985, de 11 de mayo), Consello de Contas de Galicia (Ley 6/1985, de 24 de junio), Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (Ley 1/1988, de 5 de febrero), Cámara de Cuentas de Andalucía (Ley 1/1988, de 17 de marzo), Audiencia de Cuentas de Canarias

Esta es la única referencia en la normativa vigente a las instituciones autonómicas de control de cuentas, a pesar de que en sus leyes reguladoras se prevé, de forma expresa, la obligación que tienen los ayuntamientos de rendir las cuentas ante estas instituciones, a las que se les asignan competencias efectivas para fiscalizar su actividad económico-financiera, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional⁴⁴.

Una interpretación razonable de la normativa vigente exige que en los supuestos en los que exista una institución autonómica de control de cuentas, la rendición a esta suponga automáticamente la redición al Tribunal de Cuentas, como expresión de la necesaria colaboración entre todas las instituciones dedicadas al control de las cuentas públicas⁴⁵.

Con la finalidad de dar cumplimiento de una forma eficaz, económica y eficiente a la normativa sobre rendición de cuentas se han suscrito diversos convenios de colaboración entre el Tribunal de Cuentas y la práctica totalidad de las instituciones autonómicas de control de cuentas, con la finalidad de implantar medidas de coordinación de la rendición telemática de las cuentas generales de las entidades locales de forma que cuando se ha realizado la rendición de las cuentas rendidas en las instituciones autonómicas, se entiende que han sido rendidas en el Tribunal de Cuentas⁴⁶.

Estos convenios han supuesto una simplificación del trámite de rendición de la cuenta general por parte de los ayuntamientos, que evita una duplicidad en las actuaciones, al tiempo que garantiza el conocimiento por ambas instituciones de las cuentas rendidas, al objeto de que cada una de ellas puedan ejercer las competencias de control de la gestión económico-financiera de los ayuntamientos que les reconocen las leyes estatales y autonómicas⁴⁷.

(Ley 4/1989, de 2 de mayo), Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid (Ley 11/1999, de 29 de abril), Cámara de Cuentas de Aragón (Ley 10/2001, de 18 de junio), Consejo de Cuentas de Castilla y León (Ley 2/2002, de 9 de abril), Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias (Ley 3/2003, de 24 de marzo) y Sindicatura de Comptes de las Islas Baleares (Ley 4/2004, de 2 de abril).

⁴⁴ ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R.: «Fiscalización del sector público...», *op. cit.*, pág. 29.

⁴⁵ NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General...», *op. cit.*, pág. 20.

⁴⁶ La información sobre las cuentas rendidas se pueden consultar en el portal www.rendiciondecuentas.es, en el que se pone a disposición de los ciudadanos información sobre las entidades locales y sus cuentas anuales. Este portal de rendición de cuentas es una iniciativa liderada por el Tribunal de Cuentas, con la participación de la Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana, la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Cámara de Cuentas de Madrid, la Sindicatura de Comptes de las Islas Baleares, el Consejo de Cuentas de Castilla y León, la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, la Cámara de Cuentas de Andalucía, la Sindicatura de Comptes de Cataluña, la Cámara de Cuentas de Aragón, el Consello de Contas de Galicia y la Cámara de Comptos de Navarra. El Tribunal de Cuentas ha formalizado acuerdos con estas instituciones autonómicas de control de cuentas para la implantación de medidas de coordinación de la rendición telemática de las cuentas generales de las entidades locales, dando cumplimiento a la obligación de rendir las cuentas en el Tribunal de Cuentas y en la institución autonómica, mediante su presentación ante cualquiera de ellas de conformidad con lo dispuesto en las Instrucciones reguladoras de la rendición telemática, aprobadas por las respectivas Instituciones.

⁴⁷ Se puede obtener información sobre estos mecanismos de coordinación del acto de rendición de cuentas por parte de las entidades locales y sobre la forma en que este trámite ha de formalizarse en la página web <http://www.rendiciondecuentas.es>.

La plataforma de rendición de cuentas puesta en marcha por el Tribunal de Cuentas y las instituciones autonómicas de control de cuentas ha facilitado una mejora sensible de la calidad de la información de las cuentas rendidas y que estas ofrezcan una información más íntegra y coherente⁴⁸, al tiempo que ha contribuido a una mejora progresiva en los niveles de rendición de cuentas de los ayuntamientos y que esta se realice en el plazo establecido al efecto⁴⁹.

Es imprescindible evitar trámites innecesarios en la formación de la cuenta general de los ayuntamientos y evitar las duplicidades en la posterior rendición en las diversas instituciones de control de cuentas, teniendo en cuenta que no es el momento de suprimir ninguna de ellas, sino de potenciar sus funciones, de forma que puedan servir a la mejora de la gestión financiera pública⁵⁰.

2.2. CONSECUENCIAS DE LA NO RENDICIÓN DE CUENTAS POR LOS AYUNTAMIENTOS

La rendición de cuentas es una obligación fundamental de las entidades locales, en la medida en que una contabilidad correctamente llevada y regularmente rendida ante los órganos encargados del control externo del sector público es un instrumento de primer orden para fiscalizar la gestión económica de las entidades locales y para detectar y prevenir supuestos de responsabilidad contable que se deriven de la gestión de los fondos públicos.

La omisión del deber de rendición de cuentas o su rendición incompleta o con graves defectos es un atentado tan rotundo e injustificable de todos los principios presupuestarios y, especialmente, del principio de transparencia, que constituyen conductas que no pueden quedar sin consecuencias en el ordenamiento jurídico⁵¹.

⁴⁸ Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartado III. En la medida en que la plataforma permite a los ayuntamientos obtener información sobre las carencias, deficiencias e incidencias de la cuenta general, así como sobre la coherencia interna de la información contable contenida en los distintos estados que forman dicha cuenta, pueden ser corregidas con anterioridad al envío de la cuenta general al órgano fiscalizador o, en caso de no poder solventarlas, incluir los comentarios que estime oportunos, para que sean analizadas por el Tribunal de Cuentas o por la institución autonómica de control de cuentas.

⁴⁹ Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados II.2.1 y II.2.3. El porcentaje del 65 % de las cuentas generales del ejercicio 2012 que fueron rendidas hasta el 15 de octubre de 2013 representa un incremento del 16 % respecto al nivel de rendición del ejercicio 2011, un incremento del 30 % respecto al nivel del ejercicio 2010 y de un 51 % en relación con el ejercicio 2009. Además, comparando el nivel de rendición a los cinco meses de finalizar el plazo legal, los resultados también reflejan una notable mejoría respecto a los ejercicios precedentes: a la fecha indicada se rindieron el 81 % de las cuentas de 2012, mientras que en 2011, a esa fecha, el nivel de rendición alcanzado era del 76 %, siendo en 2010 un 65 % y en 2009, tan solo, un 46 %.

⁵⁰ ORDOKI URDAZI, L. M.: «La necesidad de una transformación...», *op. cit.*, pág. 30.

⁵¹ NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General...», *op. cit.*, pág. 21.

Una situación que se produce con cierta frecuencia es que no se incorporen a la cuenta general las cuentas anuales de las entidades dependientes de un ayuntamiento o que no se incluya la totalidad de los documentos exigidos en la normativa aplicable, en especial aquellos referidos a la contabilidad patrimonial, situaciones que condicionan la función de control externo y afectan a la capacidad financiera de los ayuntamientos, que se encuentran obligados a explicar el uso dado a los fondos públicos recibidos⁵².

La obligación de rendir cuentas, como el resto de las obligaciones previstas en el ordenamiento jurídico, debe ir ligada a la existencia de unas sanciones para los supuestos en los que se incumpla esta obligación o no se realice de forma adecuada, en la medida en que impide o dificulta la correcta actuación de los mecanismos de control externo, mermándose la transparencia de la gestión de los ayuntamientos⁵³. En este contexto, respecto a las medidas tradicionales que se han previsto en nuestras leyes se pueden realizar las siguientes consideraciones⁵⁴:

- En estos supuestos no se produce responsabilidad disciplinaria, en la medida en que los cuentadantes, que son los alcaldes, no ostentan la condición de funcionarios públicos.
- En el ámbito del Derecho penal interesa resaltar el régimen del delito de desobediencia previsto en el artículo 502.2 del Código Penal, para los supuestos en los que una autoridad obstaculizare la investigación del Tribunal de Cuentas u órganos equivalentes de las comunidades autónomas, negándose o dilatando indebidamente el envío de los informes que estos solicitaren o dificultando su acceso a los expedientes o documentación administrativa necesaria para tal investigación.

En el delito de desobediencia se incluyen los supuestos de falta de rendición de cuentas, o de rendición de estas de forma incompleta o deficiente, entre otros supuestos, aunque siempre que se hayan formalizado previamente escritos conminatorios de las instituciones de control de cuentas y de forma reiterada se haya incumplido por parte de los cuentadantes, teniendo en cuenta que el ámbito de aplicación del Derecho penal debe reservarse a supuestos muy excepcionales.

- Con independencia de que en la redacción originaria de la Ley General Presupuestaria la no rendición de cuentas recibía la calificación de supuesto de responsabilidad contable⁵⁵, actualmente no puede tener por sí misma esta consideración, en

⁵² ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R.: «Fiscalización del sector público...», *op. cit.*, pág. 37.

⁵³ CABALEARO CASAL, R. y BUCH GÓMEZ, E. J.: «Las cuentas de las Administraciones Locales en Portugal y España: situación y limitaciones en su fiscalización externa», *Auditoría Pública*, n.º 41, 2007, pág. 60.

⁵⁴ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades», *Revista Española de Control Externo*, n.º 4, 2000, págs. 87-99. CABELLO, M. L. y FERRÁN, J.: «Una aproximación a las responsabilidades...», *op. cit.*, págs. 167-189.

⁵⁵ Artículos 140 y 141 e) de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria. En estos preceptos se indicaba que las autoridades y funcionarios de cualquier orden que por dolo, culpa o negligencia grave adoptaran resoluciones o

la medida en que no concurre necesariamente la existencia de un menoscabo de caudales públicos.

En los supuestos de incumplimiento muy grave y reiterado de la obligación de rendir cuentas, el Tribunal de Cuentas ha ordenado la investigación a través de unas actuaciones previas, al objeto de comprobar si este tipo de actuaciones encubren irregularidades contables que merezcan la consideración de responsabilidad contable⁵⁶.

- Es evidente que existe una responsabilidad política de las autoridades que no han cumplido con sus obligaciones de rendición de cuentas, que es una responsabilidad de tipo ético, que debe ser valorada por la ciudadanía, fundamentalmente en los procesos electorales, sin perjuicio de otras responsabilidades que pudieran concurrir⁵⁷.

2.3. MEDIOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS PARA HACER EFECTIVA LA OBLIGACIÓN DE RENDIR LAS CUENTAS

En el artículo 42 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTG) se dispone que toda persona sujeta a la obligación de rendir cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado, o lo hiciera con graves defectos, o no solventara sus reparos, será compelido a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas, de forma que si este no fuera atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, se tomará alguna de las siguientes medidas⁵⁸:

- La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación, opción teóricamente original, pero que es de muy dudosa aplicación práctica⁵⁹. En cualquier caso, la formación de oficio de la cuenta debería ser encargada por el Tribunal de

realizaran actos con infracción de las disposiciones de esta ley estaban obligados a indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios que fueran consecuencia de aquellos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pudiera corresponder. En este sentido, se indicaba de forma expresa que constituía una infracción no rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos. Este precepto legal no tuvo ninguna aplicación práctica y es la expresión de que algunas normas son derogadas por el hecho de no haberse aplicado nunca, siendo este un caso típico de esa solución. NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General...», *op. cit.*, pág. 21.

⁵⁶ CORTELL GINER, R. P.: «Supuestos de responsabilidad contable», *Auditoría Pública*, n.º 50, 2010, pág. 58.

⁵⁷ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Cuentadantes, rendición de cuentas, responsabilidades por la no rendición», *Crónica 1990-1991«d»*, Madrid: Tribunal de Cuentas, 1992, pág. 292. MAYANS FERRER, F.: La rendición de cuentas..., *op. cit.*, pág. 302.

⁵⁸ Estas medidas no han sido nunca adoptadas por el Tribunal de Cuentas, circunstancia que pone de manifiesto los significativos problemas que comporta su aplicación. LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas...», *op. cit.*, págs. 100-101 y 103. CABELLO, M. L. y FERRÁN, J.: «Una aproximación a las responsabilidades...», *op. cit.*, pág. 170.

⁵⁹ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Cuentadantes, rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 285.

Cuentas a expertos independientes, pues no puede formar una cuenta que posteriormente debe fiscalizar⁶⁰.

- La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca, previsión legal que no se ha cumplido, pues no se han previsto legalmente las cuantías de estas multas, debiendo ser determinadas atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, de acuerdo con el principio de proporcionalidad⁶¹ y estando sujetas a la tutela judicial efectiva, en la medida en que producen los mismos efectos que una sanción, aunque no tengan naturaleza sancionadora⁶².
- La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable. Se trata de una disposición con una gran indefinición, en la que no se hace mención a los mecanismos concretos para exigir las responsabilidades a las que se hace referencia y que no ha tenido ninguna aplicación práctica⁶³.

Las medidas expuestas han tenido graves problemas para ser aplicadas por el Tribunal de Cuentas y han tenido una relevancia prácticamente nula⁶⁴, circunstancia que ha determinado que la Comisión Mixta de Relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas haya propuesto la conveniencia de promover las reformas legales oportunas para que la rendición de cuentas fuera considerada requisito indispensable para el acceso por las entidades locales y sus entes dependientes a los procedimientos de concesión de ayudas y subvenciones públicas, así como para la percepción de su participación en los tributos de otras Administraciones públicas⁶⁵.

⁶⁰ AZNAR LÓPEZ, M.: «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», *Revista Española de Control Externo*, n.º 45, 2013, págs. 27-28. LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 101.

⁶¹ Esta es la doctrina del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 4 de junio de 2008, con ocasión de la reducción de una multa coercitiva del Tribunal de Cuentas que no se ajustó a este principio, pudiéndose citar también la Sentencia de 10 de julio de 1984. En este sentido, los criterios a tener en cuenta para graduar las multas coercitivas deberían ser la importancia de la perturbación sufrida y otros elementos de orden subjetivo y objetivo, como serían la intencionalidad del cuentadante, la actividad que hubiera podido desarrollar para cumplir con su obligación, así como la capacidad técnica y económica de la entidad local. AZNAR LÓPEZ, M.: «La función de fiscalización...», *op. cit.*, págs. 25-26.

⁶² AZNAR LÓPEZ, M.: «La función de fiscalización...», *op. cit.*, pág. 27. LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 101. Sobre este particular se mantiene que, al ser la multa coercitiva una parte de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, no tiene carácter administrativo y no constituye una sanción, por lo que no es susceptible de revisión en vía jurisdiccional, tesis que ha sido mantenida en algunas sentencias anteriores del Tribunal Supremo. MAS CALDERA, P. A.: «Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008», *Auditoría Pública*, n.º 30, 2008, págs. 106-118.

⁶³ CABALEIRO CASAL, R. y BUCH GÓMEZ, E. J.: «Las cuentas de las Administraciones...», *op. cit.*, pág. 10. LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Cuentadantes, rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 286.

⁶⁴ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas...», *op. cit.*, págs. 101 y 103. MAYANS FERRER, F.: La rendición de cuentas..., *op. cit.*, pág. 303.

⁶⁵ Resolución de la Comisión Mixta..., *op. cit.* Punto 3.

Se trata de una propuesta que se realiza de una forma extremadamente prudente, en la medida en que el texto de la resolución aprobada se refiere al acuerdo de analizar la conveniencia de promover las citadas reformas legales, sin que se tenga noticia de que exista ningún estudio específico o propuesta de modificación legal. En cualquier caso, cualquier reforma en esta instancia no debería limitarse a los supuestos de incumplimiento de la obligación de rendición de cuentas, sino que debería ampliarse a los supuestos de rendición incompleta o con graves carencias, e incluso a los supuestos en que se han incumplido de forma notoria los plazos para la presentación de las cuentas.

2.4. MEDIOS DE LAS INSTITUCIONES AUTONÓMICAS DE CONTROL DE CUENTAS PARA HACER EFECTIVA LA OBLIGACIÓN DE RENDIR LAS CUENTAS

En las leyes reguladoras de las instituciones autonómicas de control de cuentas, se proponen diversas medidas, que no han contribuido a hacer efectivo el control de las cuentas de los ayuntamientos⁶⁶, que se pueden agrupar de la siguiente forma:

- En un número significativo de supuestos las facultades de las instituciones de control de cuentas se limitan a la posibilidad de formular un requerimiento conminatorio y a la concesión de un nuevo plazo perentorio, con la comunicación posterior al gobierno autonómico y a la entidad local interesada del incumplimiento, al tiempo que se comunica la falta de colaboración a la asamblea legislativa de la comunidad autónoma⁶⁷.
- En otras ocasiones las leyes de las Instituciones autonómicas de control de cuentas prevén la posibilidad de que las circunstancias que se presenten se puedan poner en conocimiento de la asamblea legislativa, así como de los órganos de gobierno de la entidad de que se trate, para la exigencia de las responsabilidades que procedan⁶⁸, o proponiendo, en su caso, a quien corresponda, la exigencia de responsabilidades en que se hubiera incurrido⁶⁹.

⁶⁶ CABEZAS DE HERRERA PÉREZ, M. A.: «El sector local desde el punto de vista del control», *Auditoría Pública*, n.º 17, 1999, pág. 10.

⁶⁷ En este sentido se expresa el artículo 10.3 de la Ley foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra; el artículo 10.2 de la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Comptes; el artículo 6 de la Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas; el artículo 10 de la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía; el artículo 11.3 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid; el artículo 9.3 de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón.

⁶⁸ Artículo 5.2 de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares.

⁶⁹ Artículo 9.3 de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón.

- En la ley reguladora del Consello de Contas de Galicia se recoge una regulación similar a lo previsto en el artículo 42 de la LOTC, en la medida en que se prevé la posibilidad de formular un requerimiento conminatorio, la imposición de multas coercitivas y la formación de oficio de cuenta retrasada y de los estados o documentos que se pidan, a cargo y riesgo del apremiado, al tiempo que se puede deducir el tanto de culpa por desobediencia a los efectos de instrucción del proceso penal⁷⁰.

La práctica del Consello de Contas de Galicia ha determinado que, además de los requerimientos y de las advertencias de la posible imposición de una multa coercitiva, se ha optado por recomendar a los alcaldes de las entidades que no han presentado las cuentas que, en los plenos respectivos, analicen las causas de la no rendición, con la finalidad de adoptar las medidas necesarias para la corrección de estos incumplimientos; al tiempo que se han incluido en los planes anuales de fiscalización de la institución de control de cuentas⁷¹.

- En el caso del Consejo de Cuentas de Castilla y León se dispone que, una vez efectuado el requerimiento, el pleno del consejo podrá imponer multas coercitivas, previa tramitación del oportuno procedimiento y audiencia al interesado, así como de la entidad en cuyo nombre y representación actúe. Las cuantías de las multas serán establecidas en las correspondientes leyes de acompañamiento de los presupuestos de la comunidad autónoma y tendrán a todos los efectos la naturaleza de ingresos de derecho público. Estas medidas se adoptarán, sin perjuicio de las responsabilidades penales y de otro tipo a que hubiera lugar⁷².
- En el caso de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias se prevé en su ley reguladora que, sin perjuicio de las responsabilidades penales y de otro tipo que pudiera haber lugar, se puedan imponer multas coercitivas, de un mínimo de 150 euros y un máximo de 3.000 euros, atendiendo a la importancia de la perturbación sufrida, a la intencionalidad, a los medios materiales y personales disponibles. Se dispone que la Institución debe dirigir previo apercibimiento, en el que se indique el plazo para cumplir y la cuantía de la multa que proceda en caso de incumplimiento⁷³.

⁷⁰ Artículo 27 de la Ley 6/1985, do 24 de junio, del Consello de Contas de Galicia.

⁷¹ GUERRA PARIS, D. A.: «La rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 34.

⁷² Artículo 13.4 y 5 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León. Se trata de un precepto legal que es consecuencia de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 4/2013, de 19 de junio, por la que se modifica la organización y el funcionamiento de las instituciones propias de la Comunidad de Castilla y León.

⁷³ Artículo 5.4 de la Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de Sindicatura de Cuentas, que debe su actual redacción a lo dispuesto en la Ley 7/2015, de 20 de marzo (BOE de 27 de mayo de 2015). En la redacción anterior del citado precepto legal se indicaba que, cuando no se rindieran las cuentas o hubiera obstrucción, la Institución pondría esta circunstancia en conocimiento de la asamblea legislativa, así como de los Tribunales de Justicia a los efectos de lo previsto en el artículo 502.2 del Código Penal.

- En la Ley reguladora de la Audiencia de Cuentas de Canarias, además de prever la posibilidad de requerir conminatoriamente por escrito con un nuevo plazo perentorio, proponer a quien corresponda la exigencia de responsabilidades y comunicar el incumplimiento a los órganos de gobierno de la comunidad autónoma y de la entidad local⁷⁴; se dispone que, una vez producido el requerimiento, si en el plazo de 15 días no se atiende el mismo, la institución de control de cuentas lo pondrá en conocimiento de la Tesorería de la comunidad autónoma, que procederá a retener el 2% de los pagos que puedan corresponder a la Administración o entidad incumplidora⁷⁵.
- En los supuestos en los que los entes locales incumplen el deber de remisión a la Sindicatura de Comptes de Cataluña la cuenta general o información complementaria, una vez dado el trámite de audiencia, sin que se haya acreditado ninguna causa justificada del incumplimiento, el pleno de la Sindicatura de Comptes debe comunicarlo al departamento competente en materia de Administración local de la Generalitat.

Con la citada comunicación se realiza la inscripción en el inventario público de control de cumplimiento de las obligaciones financieras de los entes locales, que debe estar a disposición de los departamentos de la Generalitat y en el departamento competente en materia de economía y finanzas, para que se adopten las medidas destinadas a suspender la entrega al ente infractor de subvenciones o transferencias a las que tenga derecho con cargo a los presupuestos de la Generalitat, siempre y cuando no provengan de otras Administraciones públicas. Esta suspensión se mantiene hasta que no se acredite la remisión de las cuentas, y no genera, en ningún caso, derecho a compensación financiera⁷⁶.

Los diferentes medios asignados a las instituciones de control de cuentas han tenido una relevancia práctica muy limitada, en el mismo sentido que los previstos para el Tribunal de Cuentas, salvo la última comentada respecto a la Sindicatura de Comptes de Cataluña, que puede ser un instrumento útil, siempre que no se limite a los supuestos de falta de rendición de las cuentas por los ayuntamientos y se aplique a todas aquellas actuaciones que dificultan el ejercicio de las tareas de fiscalización por parte de la institución de control de cuentas.

⁷⁴ No se trata de un orden jerarquizado entre ellas, pues responden a situaciones de hecho distintas, por lo que se deben utilizar de forma alternativa. En cualquier caso, la experiencia ha puesto de manifiesto que se trata de medidas que no han resultado operativas. MAYANS FERRER, F.: La rendición de cuentas..., *op. cit.*, págs. 297-300.

⁷⁵ Artículos 14 y 44 de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

⁷⁶ Artículo 41.5 de la Ley 18/2010, de 7 de junio, de la Sindicatura de Comptes, redactada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70.8 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

3. CONSIDERACIÓN DE LA NO RENDICIÓN DE CUENTAS COMO INFRACCIÓN MUY GRAVE

3.1. RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE

La necesidad de hacer efectiva la obligación de rendir cuentas ha determinado que el artículo 28 p) de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (LTBG), haya establecido que el incumplimiento de la obligación de rendir cuentas, de acuerdo con la normativa presupuestaria aplicable, sea considerada una infracción muy grave, cuando sea culpable.

En el artículo 30.3 y 4 de la LTBG se dispone que los sancionados por la comisión de una infracción muy grave serán destituidos del cargo que ocupen, salvo que ya hubiesen cesado, y no podrán ser nombrados para ocupar ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un periodo de entre cinco y diez años, al tiempo que se le impondrán las siguientes sanciones:

- La declaración del incumplimiento y su publicación en el Boletín Oficial del Estado o diario oficial que corresponda.
- La no percepción, en el caso de que la llevara aparejada, de la correspondiente indemnización para el caso de cese en el cargo.

Es muy adecuado que se tipifique como infracción muy grave el incumplimiento de la obligación de rendir cuentas, dado que se trata de una actuación especialmente relevante, pudiéndose formular las siguientes consideraciones, respecto al régimen jurídico previsto en los artículos 28 p) y 30 de la LTBG:

- No se indica de forma expresa, pero se desprende que los sujetos infractores han de ser los alcaldes, a quienes corresponde la obligación legal de rendir cuentas. En este contexto, resulta adecuado que la sanción principal prevista sea la destitución en el cargo que ocupen y la imposibilidad de ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un periodo de tiempo determinado.
- No existe ninguna referencia a las posibles responsabilidades de las personas que ejercen las funciones de intervención municipal, entre las que se encuentra la formación de las cuentas de la entidad, debiendo entenderse que se incardinan en el marco de la responsabilidad disciplinaria a la que están sometidos, con carácter general, los funcionarios públicos.
- Se considera una técnica legislativa adecuada no haber modificado el Código Penal para incluir este tipo de actuaciones, en la medida en que debe procurarse un procedimiento efectivo para conseguir que los gestores públicos presenten las cuentas, sin necesidad de criminalizar este tipo de actuaciones y las posteriores actuaciones orientadas a hacer efectiva esta obligación.

- Resulta adecuado que no se exija para la comisión de la infracción la concurrencia de dolo, culpa o negligencia grave, circunstancia que contribuirá a que los alcaldes promuevan las actuaciones necesarias para dotar de medios personales y materiales suficientes a las intervenciones municipales, para que puedan formar adecuadamente las cuentas de la entidad.
- Únicamente se hace mención al incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, sin que exista referencia alguna a la rendición fuera de los plazos establecidos al efecto⁷⁷ o con graves deficiencias, que hayan sido observadas por las instituciones de control de cuentas. Se trata de actuaciones relativamente frecuentes que limitan un adecuado y efectivo control de las cuentas presentadas.

3.2. PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN

El procedimiento para la imposición de las sanciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la LTBG, se desarrolla de la siguiente forma:

- El procedimiento sancionador se iniciará de oficio, por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, petición razonada de otros órganos o denuncia de los ciudadanos.
- La responsabilidad será exigida en un procedimiento administrativo instruido al efecto, sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas por sí procediese, en su caso, la incoación del oportuno procedimiento de responsabilidad contable.
- El órgano competente para la incoación e instrucción del expediente será el que tenga atribuidas estas funciones en aplicación del régimen disciplinario propio de las entidades locales en las que presten servicios los cargos contra los que se dirige el procedimiento.
- La competencia para la imposición de sanciones corresponderá a los órganos que tengan atribuidas estas funciones en aplicación del régimen disciplinario propio de la entidad local en la que preste servicios el cargo contra los que se dirige el procedimiento o, en su caso, el pleno de la Junta de Gobierno de la entidad local de que se trate.
- Las resoluciones que se dicten en aplicación del procedimiento sancionador serán recurribles ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

⁷⁷ En relación con la cuenta general del ejercicio 2012, que son los últimos datos publicados por el Tribunal de Cuentas, se indica que el 67% de los ayuntamientos presentaron la cuenta general en el plazo establecido al efecto, mientras cinco meses después de acabado el plazo de presentación de las cuentas este porcentaje se elevó al 84% de los ayuntamientos. Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados II.2.1 y II.2.3.

En relación con el órgano que tiene atribuidas las competencias en materia de régimen disciplinario, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL) y el Texto Refundido de Régimen Local (TRRL)⁷⁸, se pueden hacer las siguientes consideraciones:

- En el artículo 21.1 h) de la LBRL se dispone que corresponde al alcalde desempeñar la jefatura superior de todo el personal y acordar las sanciones que se promuevan, incluida la separación del servicio de los funcionarios de la entidad y el despido del personal laboral, dando cuenta al pleno, en estos dos últimos casos, en la primera sesión que celebre.
- En el artículo 151 b) del TRRL se especifica que el pleno de la entidad será el órgano competente para imponer sanciones por infracciones muy graves, cuando se trate de la separación del servicio de funcionarios cuyo nombramiento esté atribuido a la entidad.
- En los municipios de gran población la potestad sancionadora se encuentra atribuida a la Junta de Gobierno Local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 127.1 l) de la LBRL.
- La facultad disciplinaria de destitución del cargo y de separación definitiva del servicio, en relación con los funcionarios con habilitación de carácter nacional, queda reservada en todo caso al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, conforme se dispone en los artículos 99.3 de la LBRL y 151 del TRRL.

En relación con el procedimiento de imposición de las sanciones y al órgano que tiene encomendada la competencia para su imposición, a la vista del régimen jurídico previsto en el artículo 31 de la LTBG, cabe realizar las siguientes observaciones:

- La referencia a que la competencia se encuentra asignada al órgano que tiene atribuidas las competencias en materia de régimen disciplinario no resulta muy adecuada, en la medida en que, con carácter general, se encuentran asignadas al alcalde, que es la misma persona que ha incumplido con la obligación de rendir las cuentas.
- En los municipios de gran población la potestad sancionadora se atribuye a la Junta de Gobierno Local, que preside el alcalde y cuyos miembros son nombrados y separados libremente por este. Estas circunstancias determinan que no sea el órgano más apropiado para la incoación del expediente y la imposición de sanciones.
- En el supuesto de que se hubiera querido que la capacidad para incoar e imponer las sanciones residiera en la propia entidad local, el pleno hubiera sido el único órgano adecuado pues, aunque en numerosas ocasiones se encuentra mediatizado por

⁷⁸ Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

el alcalde, tiene la posibilidad de ejercer las citadas funciones con independencia y de forma eficaz.

La competencia del pleno para imponer sanciones es residual, pues se limita a la imposición de sanciones por infracciones muy graves, cuando se trate de la separación del servicio de funcionarios cuyo nombramiento esté atribuido a la entidad. No parece este órgano el encargado de incoar e imponer las sanciones por incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, pues debería haberse realizado de forma expresa en el artículo 31.2 c) de la LTBG.

3.3. GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES

Las sanciones que se imponen en las infracciones muy graves deben guardar la debida adecuación con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción, de acuerdo con los siguientes criterios, recogidos en el artículo 131.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP)⁷⁹:

- La existencia de intencionalidad o reiteración.
- La naturaleza de los perjuicios causados.
- La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza, cuando así haya sido declarado por resolución firme.

Los criterios de graduación anteriores, que se establecen con carácter general en la LRJAP, se completan con los siguientes, que se establecen de forma específica en el artículo 30.5 de la LTBG:

- La naturaleza y entidad de la infracción.
- La gravedad del peligro ocasionado o del perjuicio causado.
- Las ganancias obtenidas, en su caso, como consecuencia de los actos u omisiones constitutivos de la infracción.
- Las consecuencias desfavorables de los hechos para la Hacienda Pública respectiva.
- La circunstancia de haber procedido a la subsanación de la infracción por propia iniciativa.
- La reparación de los daños o perjuicios causados.

⁷⁹ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En la graduación de las sanciones se valorará la existencia de perjuicios para el interés público, la repercusión de la conducta en los ciudadanos y, en su caso, la percepción indebida de cantidades por el desempeño de actividades públicas incompatibles.

3.4. VALORACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE

El régimen jurídico previsto en los artículos 29 a 32 de la LTBG, siendo un avance positivo, frente a una situación en la que prácticamente no existían mecanismos que permitieran sancionar el incumplimiento de una obligación tan relevante como la de no rendir las cuentas de un ayuntamiento, presenta notables problemas en su aplicación práctica que aconsejan una revisión de su régimen jurídico, en el que deberían tenerse en cuenta las siguientes cuestiones:

- En la medida en que los receptores de las cuentas de los ayuntamientos son el Tribunal de Cuentas y las instituciones autonómicas de control de cuentas, estas instituciones deberían ser las que tuvieran la competencia para la incoación de los expedientes por infracción muy grave, en los supuestos de incumplimiento de la obligación.

En concreto, debería ser la sección de fiscalización del Tribunal de Cuentas la que promoviera, de oficio o a propuesta de los órganos autonómicos de control de cuentas, la incoación de los expedientes, en atención a que la rendición de cuentas se realiza de forma conjunta en el Tribunal de Cuentas y la correspondiente institución autonómica.

La participación del Tribunal de Cuentas y de los órganos de control autonómicos de cuentas garantizaría que se pueda promover la apertura de los correspondientes procedimientos de responsabilidad contable, en los supuestos en los que proceda, conforme se indica en el artículo 31.1 de la LTBG.

- La instrucción de los procedimientos debería estar asignada a los servicios de las instituciones que han incoado el expediente, el Tribunal de Cuentas o las instituciones autonómicas de control de cuentas, que cuentan con medios humanos y materiales para desarrollar esta función de forma ordenada y eficaz, en especial cuando se trate de valorar los diversos criterios de graduación de las sanciones.

La inmensa mayoría de los ayuntamientos españoles no tienen medios materiales y personales para desarrollar estos procedimientos, que exigen un alto nivel de cualificación profesional y ser realizados garantizando de forma efectiva los derechos de las personas contra las que se desarrollan.

- La imposición de las sanciones debería asignarse a un órgano diferente al que ha formalizado la incoación del expediente y ha desarrollado la instrucción, con la finalidad de garantizar una resolución objetiva del procedimiento. En cualquier caso, es necesario que se trate de un órgano que pueda resolver con objetividad e imparcialidad, en el que no puedan influir las personas contra las que se desarrollan los procedimientos sancionadores.

En este sentido, se les podría asignar esta competencia a la sección de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, que es una institución directamente relacionada con la materia objeto de resolución, que cuenta con la suficiente independencia y autonomía para el desarrollo de estas funciones.

Como ha tenido ocasión de manifestar el Tribunal Constitucional, el principio de autonomía local es compatible con la existencia de controles de legalidad sobre el ejercicio de las competencias de las entidades locales, siempre que no las sitúen en una posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquica de la Administración del Estado u otras entidades territoriales y siempre que exista la posibilidad de un posterior recurso jurisdiccional⁸⁰.

En una revisión del régimen jurídico de las infracciones por incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas por los ayuntamientos, por otra parte, debe diseñarse un sistema en el que se tuvieran en cuenta las siguientes circunstancias:

- Con independencia de que se exija dolo o culpa para la imposición de las sanciones, debería establecerse un sistema objetivo que determine que la no rendición de las cuentas en un plazo determinado determine una sanción, con independencia de las circunstancias que concurran en cada caso concreto. Esta es la única opción que garantizaría que los ayuntamientos dediquen medios personales y materiales suficientes a las intervenciones de las entidades locales, a diferencia de la situación que se produce actualmente, en la que generalmente tienen que desarrollar sus funciones con notables carencias de todo tipo.
- Deberían estar previstas otras infracciones, además del incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, como son el incumplimiento de los plazos o la rendición con deficiencias, que normalmente son puestas de manifiesto en los informes de las instituciones de control de cuentas. Este tipo de actuaciones limitan y condicionan la revisión de las cuentas de determinados ayuntamientos por estas instituciones de control de cuentas y deben ponerse medidas precisas, con la finalidad de impedir que se realicen.
- Es necesario que se regulen unos procedimientos sumarios para la resolución de los procedimientos sancionadores, en los que se garanticen, tanto los derechos de las personas contra las que se siguen los procedimientos, como la rapidez en su resolución, de forma que esta no se produzca cuando no pueda tener efectos prácticos. En este contexto, estos objetivos solo pueden conseguirse si las instrucciones son desarrolladas por órganos independientes y especializados.
- Los criterios de graduación específicos que se recogen en el artículo 30.5 de la LTBG deberían suprimirse, en unos supuestos porque son de muy difícil aplica-

⁸⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero de 1981 (BOE de 24 de febrero de 1981).

ción por los encargados de imponerlas, máxime si se tiene en cuenta que no se han presentado las cuentas de la entidad, y en otros porque pueden constituir otro tipo de infracción. En este contexto los criterios establecidos con carácter general en el artículo 131.3 de la LRJAP deberían ser suficientes, sin necesidad de introducir otros criterios complementarios.

4. RETENCIONES EN LAS PARTICIPACIONES DE TRIBUTOS DEL ESTADO

4.1. RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE

El régimen jurídico de la rendición de cuentas de los ayuntamientos se completa con lo dispuesto en el artículo 36.1 de la Ley de Economía Sostenible (LES), redactado por la disposición final 3.^a de la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL)⁸¹, que dispone que en el supuesto de que las entidades locales incumplan la obligación de rendir sus cuentas al Tribunal de Cuentas, se podrá retener el importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado que les corresponda, y hasta que se considere cumplida tal obligación de remisión.

En el citado precepto legal se indica que para que las citadas retenciones o suspensiones se puedan practicar, será necesaria una comunicación previa del Tribunal de Cuentas a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.

Se trata de una medida que había sido prevista anteriormente en la redacción original del artículo 36.1 de la LES, para los supuestos en que las entidades locales incumplieran la obligación de remitir la información relativa a la liquidación de sus presupuestos a la Intervención General de la Administración del Estado y que constituyó un primer paso para lograr una mayor rendición de cuentas y la presentación de información contable de forma oportuna⁸².

Se ha comprobado que la citada disposición ha contribuido a un incremento significativo de los ayuntamientos que han remitido la liquidación del presupuesto a la Administración del Estado y a la comunidad autónoma en el plazo establecido, con la finalidad de evitar las consecuencias del incumplimiento de esta obligación, que se concretan en la retención del importe de las entregas mensuales a cuenta de la participación en los tributos del Estado que les corresponda, hasta que se produzca la citada remisión⁸³.

⁸¹ El artículo 36.1 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible debe su redacción actual a lo previsto en la disposición final 3.^a de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

⁸² ROYO MONTAÑÉS, S.; ACERETE GIL, B. y MARTÍ LÓPEZ, C.: «Rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 195.

⁸³ En relación con el ejercicio 2012 se ha observado una significativa reducción, respecto del ejercicio anterior, en el número de entidades que remitieron a la Administración del Estado y a la comunidad autónoma la liquidación del

4.2. VALORACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE

Las medidas complementarias previstas en el artículo 36.1 de la LES para los supuestos de incumplimiento de la obligación de rendición de cuentas merecen un juicio positivo y están llamadas a ser más efectivas que las previstas en los artículos 28 a 32 de la LTBG, en la medida en que son mucho más sencillas de aplicar y permiten la adopción de medidas efectivas en unos plazos de tiempo razonables.

La retención del importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado que les corresponda a los ayuntamientos también se prevé en el artículo 36.1 de la LES para los supuestos de incumplimiento de la obligación de remitir al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la información relativa a la liquidación de sus respectivos presupuestos de cada ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 193.5 de la LRHL.

En el supuesto anterior la retención se practicará de oficio por la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, pero en el supuesto referido al incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, se dispone la necesidad de que se realice una comunicación previa por parte del Tribunal de Cuentas, sin que se especifiquen los supuestos y los momentos en los que esta puede realizarse, ni exista la previsión de aprobar una norma reglamentaria en la que se determinen estas cuestiones.

En consecuencia, debe ser el propio Tribunal de Cuentas el que apruebe una normativa específica para determinar los procedimientos para formalizar la preceptiva comunicación a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, en los que deberían regularse las siguientes cuestiones:

- El plazo de tiempo que debe haber transcurrido desde la finalización del plazo establecido para la rendición de cuentas para formalizar las comunicaciones y los momentos concretos en las que estas deben formalizarse.
- Los supuestos en los que debe considerarse que no se ha cumplido la obligación de rendición de cuentas establecida en el artículo 212.5 de la LRHL, entre los que deben incluirse los supuestos en los que se hayan presentado con defectos importantes en su elaboración, falta alguno de los documentos esenciales o no se han presentado al pleno de la entidad para su aprobación.
- La posibilidad de que, con carácter previo a realizar la comunicación, se notifique esta situación a los ayuntamientos afectados, con la finalidad de que pueda presen-

presupuesto con posterioridad al día 31 de marzo del ejercicio siguiente al que se refieren. En este periodo, únicamente 71 ayuntamientos aprobaron las liquidaciones del ejercicio 2012 con posterioridad al 31 de marzo de 2013, frente a los 503 ayuntamientos que, en ese mismo periodo, lo hicieron en cuanto a las liquidaciones del ejercicio 2011. De igual modo, para el ejercicio 2012, solo 2 ayuntamientos aprobaron la liquidación con posterioridad al 31 de diciembre del ejercicio siguiente al referido, mientras que para el ejercicio 2011 el número fue de 80. Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartado II.3.1.

tar las cuentas o las alegaciones que estimen convenientes, siempre dentro de unos procedimientos sumarios.

- Las consecuencias jurídicas que comportaría la presentación de las cuentas con posterioridad a la realización de la comunicación a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.
- La participación en el procedimiento de las instituciones autonómicas de control externo, que son las que reciben materialmente las cuentas y las analizan, para posteriormente hacer informes específicos de fiscalización.
- Valorar la conveniencia de que sean las instituciones autonómicas de control de cuentas las encargadas de promover las comunicaciones para su posterior aprobación y formalización por el Tribunal de Cuentas.
- En los supuestos en que no se hayan incoado los procedimientos por infracción muy grave, de acuerdo con el artículo 31.1 de la LTBG, el Tribunal de Cuentas podría presentar una petición razonada en este sentido, con la finalidad de promover el inicio del expediente sancionador, que también podría presentar posteriormente la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.

5. CONCLUSIONES

La aprobación y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos debería simplificarse, reduciendo los plazos actualmente establecidos y convirtiéndolo en un procedimiento de tipo técnico, ausente de connotaciones políticas, que permita una adecuada fiscalización por parte de las instituciones de control de cuentas.

La obligación de rendir cuentas, como el resto de las obligaciones previstas en el ordenamiento jurídico, debe ir ligada a la existencia de unas sanciones para los supuestos en los que se incumpla esta obligación o no se realice de forma adecuada, en la medida en que impide o dificulta la correcta actuación de los mecanismos de control externo, mermándose la transparencia de la gestión de los ayuntamientos.

Las medidas que se han aprobado para que el Tribunal de Cuentas y las diversas instituciones autonómicas de control de cuentas puedan hacer efectiva la obligación de rendir cuentas de los ayuntamientos no han conseguido los objetivos previstos y es necesaria la adopción de medidas más eficaces, entre las que se encuentra que los ayuntamientos que no hayan rendido sus cuentas, o lo hayan hecho de forma tardía o incompleta, no puedan beneficiarse de las subvenciones públicas y de la participación en los tributos de otras Administraciones públicas.

Los diversos informes publicados por las instituciones de control de cuentas ponen de manifiesto que todavía no existe una cultura asentada en los ayuntamientos de rendir las cuentas en los plazos establecidos al efecto y con todos los documentos establecidos en la normativa vigen-

te. En este contexto han de ser valoradas de forma positiva las nuevas medidas adoptadas en la LTBG y en la LRSAL, orientadas a establecer mecanismos que garanticen el cumplimiento de esta obligación por parte de las entidades locales.

El incumplimiento de la obligación de rendir cuentas se ha configurado como una infracción muy grave, aunque el órgano que tiene encomendada la competencia para la imposición de las sanciones es el alcalde, que es la misma persona que ha incumplido con la citada obligación, circunstancia que determina que no ha de ser una medida muy operativa.

La competencia para la incoación de los expedientes debería asignarse a la sección de fiscalización del Tribunal de Cuentas y a las instituciones autonómicas de control de cuentas, mientras que la imposición de las sanciones debería asignarse a un órgano diferente, que podría ser la sección de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

El régimen jurídico actualmente vigente se completa con la posibilidad de retener el importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado que les corresponda, aunque se necesita una comunicación previa por parte del Tribunal de Cuentas, que tendrá que aprobar una normativa específica, en la que se determinen los supuestos y momentos en los que deberá realizarse y en la que se regule la participación en el procedimiento de las instituciones autonómicas de control externo.