



UNIVERSIDAD ESPIRITU SANTO
División de Educación Continua

**Programa para Contadores
Públicos Autorizados CPA**

**“Determinación de responsabilidades por
incumplimiento tributario en el sector público”**

**TESINA DE GRADO PARA OPTAR POR EL
TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO
AUTORIZADO**

**Elaborada por:
Carlos Xavier Dyer Valdivieso**

**Tutor:
Ángel Salazar Campos**

Samborondón, Febrero de 2012

AGRADECIMIENTOS

Expreso mi agradecimiento, sobre todo a Dios por brindarme la fortaleza y la alegría para desarrollar el presente estudio, el mismo que durante su desarrollo conllevó gratos momentos. Asimismo, agradezco a mis padres y a Ginger Jiménez, quienes me brindaron su constante apoyo y empuje para salir adelante, así como su comprensión y paciencia por el tiempo que por mis estudios les debo. Sin ellos, nada de esto hubiera sido posible.

A todos ustedes, gracias... totales!

SIGLAS Y ABREVIATURAS UTILIZADAS

CGE:	Contraloría General del Estado
eSIGEF:	Sistema Integrado de Gestión Financiera
IESS:	Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
LOAFYC:	Ley Orgánica de Administración Financiera y Control
LOCGE:	Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado
LRTI:	Ley de Régimen Tributario Interno
RLRTI:	Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno
RO:	Registro Oficial
SRI:	Servicio de Rentas Internas
UAI:	Unidades de Auditoría Interna

ÍNDICE GENERAL

Capítulo I

INFORMACIÓN INTRODUCTORIA

1.1 Introducción	09
1.2 Objetivo General y Específicos	09
1.2.1 Objetivo General	10
1.2.2 Objetivos Específicos	10
1.3 Situación práctica que se pretende mejorar	10
1.4 Justificación	11
1.5 Antecedentes	11
1.6 Propuesta de mejoramiento de la situación práctica.....	12
1.7 Viabilidad de la propuesta	12

Capítulo II

MARCO TEÓRICO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

2.1 Generalidades.....	14
2.2 Objetivos de la Auditoría Gubernamental	14
2.3 Control Interno y Externo en el Sector Gubernamental	16
2.4 Tipos de Auditoría en el Sector Gubernamental	18
2.4.1 Auditoría Financiera	18
2.4.2 Auditoría de Gestión	19
2.4.3 Auditoría Ambiental	20
2.4.4 De Obras Públicas o de Ingeniería	21
2.4.5 Examen Especial	22
2.5 Proceso de la Auditoría Gubernamental	22
2.5.1 Planificación de la Auditoría	22
2.5.2 Ejecución del trabajo	23
2.5.3 Comunicación de resultados	23

Capítulo III

CONTROL GUBERNAMENTAL Y RESPONSABILIDADES EN EL SECTOR PÚBLICO

3.1 Fundamentos legales del control gubernamental	26
3.2 Facultades de la Contraloría General del Estado	28
3.3 Responsabilidades en el sector público	32
3.3.1 Acciones y Omisiones	33
3.3.2 Clases de responsabilidades.....	34
3.3.2.1 Responsabilidad administrativa culposa	34
3.3.2.2 Responsabilidad Civil Culposa	36
3.3.2.3 Indicios de Responsabilidad Penal	37
3.3.3 Materia que puede dar lugar a la responsabilidad	38

Capítulo IV
ANÁLISIS DE DEFICIENCIAS TRIBUTARIAS EN EL SECTOR PÚBLICO

4.1 Metodología	40
4.2 Análisis de hallazgos tributarios en auditoría gubernamental	40
4.2.1 Recaudaciones sin facturar	41
4.2.2 Carencia de sistemas de facturación.....	43
4.2.3 Saldos de IVA pendiente de recuperación.....	45
4.2.4 Pagos sin efectuar retenciones	49
4.2.5 Multas e intereses por declaraciones tardías	51
4.2.6 Recepción de facturas caducadas y no autorizadas	53
4.2.7 Omisos por falta de declaraciones	54
4.3 Causas que dan lugar a debilidades tributarias	57
4.4 Responsabilidades derivadas del incumplimiento tributario.....	58
CONCLUSIONES	61
RECOMENDACIONES.....	62
GLOSARIO DE TÉRMINOS	64
BIBLIOGRAFÍA.....	66

RESUMEN

El tema propuesto se enmarca sobre la falta de competencia que tiene el Servicio de Rentas Internas en materia de auditoría gubernamental para el control tributario de las entidades públicas y a su vez sobre la facultad exclusiva que tiene la Contraloría General del Estado para auditar y determinar responsabilidades a los servidores públicos relacionados con incumplimiento legal, perjuicio al estado o enriquecimiento ilícito.

Para la elaboración de este estudio se partió de la revisión de la base legal que fundamenta las acciones de intervención por parte del Organismo Técnico de Control; y se estudió la información contenida en los informes de exámenes especiales que ha emitido el Organismo Técnico de Control a través de su Dirección Regional 1 en Guayas, en donde se observaron diferentes aspectos de índole tributario que hayan sido señalados por parte de los auditores gubernamentales.

Hallazgos tributarios habitualmente observados son: recaudación sin facturar, carencia de sistemas de facturación, saldos de IVA pendientes de recuperación, pago de multas e intereses por declaraciones tardías, retenciones efectuadas sin apego a los porcentajes estipulados, errores en la solicitud de devolución del IVA, recepción de facturas caducadas y no autorizadas, y la no presentación oportuna de declaraciones.

Se logró también identificar las principales causas de incumplimiento tributario, las cuales se dan por la inobservancia de la normativa legal que regula la administración tributaria, por la falta de acción oportuna de los servidores que gestionan las diferentes áreas encargadas del control financiero, por la ausencia de capacitación en aspectos tributarios que atañen la gestión financiera pública, la falta de integración de sistemas tecnológicos que facilitan el registro y gestión financiera y tributaria; y por la falta de un seguimiento permanente o concurrente a través de acciones de control internas y externas, y la falta de coordinación interinstitucional entre la Administración Tributaria y el Organismo Técnico de Control.

Asimismo, se determinó que los servidores públicos mayormente involucrados en las desviaciones tributarias se encuentran vinculados a las áreas de Tesorería, Recaudación y Contabilidad, todas ellas pertenecientes a los departamentos de gestión financiera. Finalmente, se evidenció que las responsabilidades que aplica el Organismo Técnico de Control son de tipo administrativas culposas, debido a la naturaleza procedimental de los hallazgos.

CAPÍTULO I

Información Introductoria

El incumplimiento procedimental y legal en materia tributaria en las entidades del sector público conlleva al establecimiento de responsabilidades por la actuación en los periodos y cargos durante el tiempo que los servidores involucrados estuvieron actuantes. Dado que la recaudación tributaria actúa como una variable de estructura y manejo fiscal, el principal macro objetivo de este trabajo es: determinar las principales causas de incumplimiento tributario por parte de servidores públicos, las cuales generan el establecimiento de responsabilidades por parte del Organismo Técnico de Control.

1.1 Introducción

El cumplimiento fiscal es la meta de la Administración Tributaria per se, en este sentido se han emitido diferentes cuerpos legales que buscan definir y ajustar las normas de desenvolvimiento contable y tributario tendientes a mejorar el sistema de recaudación impositivo. Estas normas, tales como son la Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento de Aplicación y Código Tributario han sido reformadas en múltiples ocasiones procurando desarrollar una mejor y eficiente manera de controlar a los diferentes tipos de contribuyentes. Si bien estas reglas en su mayoría están dictadas y especialmente dirigidas a los contribuyentes del sector privado, existen normativas de cumplimiento general que deben ser adoptadas por el mismo sector público y sus entidades a la hora de mantener un manejo uniforme de los procedimientos tributarios.

Aunque la Administración Tributaria dirige sus esfuerzos hacia el contribuyente del sector privado, hay numerosos aspectos de cumplimiento fiscal que deben ser tomados en cuenta en las mismas instituciones del sector público. De esta manera, los servidores públicos de las áreas contables y financieras de las diferentes entidades gubernamentales deben ser amplios conocedores en materia tributaria, de modo que su gestión no afecte los recursos institucionales.

La Contraloría General del Estado, como Organismo Técnico de Control, desarrolla sus actividades de control mediante dos modalidades, estas son la auditoría gubernamental y el examen especial, ambas acciones de control se encuentran definidas en los artículos 18 y 19 de la LOCGE (Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado). Adicionalmente, la Constitución de la República del Ecuador, faculta a la Contraloría a ejercer dicho control a través del artículo 211.

1.2 Objetivo General y Específicos

A continuación se definirán los principales objetivos que se persiguen a través del presente estudio Cabe indicar que la principal inquietud que se plantea y se pretende resolver a lo largo de este documento, es:

¿Cuáles son las causas por las que los servidores de entidades públicas generan incumplimiento tributario y posteriores responsabilidades sobre su gestión?

Para esto, será de mucha importancia el análisis realizado sobre los diferentes informes emitidos por el Organismo Técnico de Control que identifican debilidades tributarias en el sector.

1.2.1 Objetivo General

Dado que la recaudación tributaria actúa como una variable de estructura y manejo fiscal, el principal macro objetivo de este trabajo es:

- Determinar las principales causas de incumplimiento tributario por parte de servidores públicos, las cuales generan el establecimiento de responsabilidades por parte del Organismo Técnico de Control.

1.2.2 Objetivos Específicos

Como parte del desarrollo del objetivo general del presente trabajo, durante su ejecución se irán abordando diferentes puntos que permitirán:

- Determinar deficiencias en cuanto al nivel de control interno previo y concurrente en materia tributaria que aplican los servidores públicos.
- Conocer el tipo de responsabilidades que establece el Organismo Técnico de Control por las falencias tributarias en la gestión de sistemas de administración financiera.
- Comprobar el grado de importancia en cuanto a cumplimiento tributario por parte de los exámenes de auditoría que se practican a nivel de gestión pública.

1.3 Situación práctica que se pretende mejorar

El incumplimiento procedimental y legal en materia tributaria en las entidades del sector público conlleva al establecimiento de responsabilidades por la actuación en los periodos y cargos durante el tiempo que los servidores involucrados estuvieron actuantes. Las responsabilidades en este sentido podrían ser administrativas y civiles culposas según lo determinara un informe de Contraloría. Asimismo, pueden establecer indicios de responsabilidad penal, los cuales serían analizados por la Fiscalía General del Estado para su trámite pertinente.

Por lo tanto, a través de esta investigación se logran identificar los principales aspectos que inciden en la inobservancia de la normativa tributaria, por lo que los servidores encargados del manejo financiero de las instituciones lograrían poner mayor énfasis y precaución en el cometimiento de faltas tributarias que posteriormente deriven en la determinación de responsabilidades por parte del Organismo Técnico de Control.

1.4 Justificación

El tema propuesto se enmarca sobre la falta de competencia que tiene el Servicio de Rentas Internas en materia de auditoría gubernamental para el control tributario entidades públicas y a su vez sobre la facultad exclusiva que tiene la Contraloría General del Estado para auditar y determinar responsabilidades a los servidores públicos relacionados con incumplimiento legal, perjuicio al estado o enriquecimiento ilícito (en este caso todo lo relacionado con la temática tributaria).

La auditoría gubernamental no es competencia del Servicio de Rentas Internas, por lo tanto no puede intervenir a las instituciones públicas, lo cual crea un vacío en el control de la Administración Tributaria, siendo la Contraloría General del Estado el único organismo con esta facultad legal y en base a su principal objetivo, que es ejercer el control sobre la utilización de los recursos estatales, tiene la facultad de determinar responsabilidades a los servidores públicos relacionados con las gestiones de su control.

1.5 Antecedentes

En las auditorías gubernamentales, a menudo se observan diferentes aspectos tributarios relacionados con el cumplimiento fiscal de las entidades auditadas. Los servidores relacionados con estos aspectos, generalmente los encargados del área financiera, contabilidad y tesorería son los responsables del incumplimiento tributario. Ejemplos tradicionalmente observados son: carencia de un sistema de facturación, falta de declaraciones, presentación y declaraciones en cero, retenciones efectuadas sin apego a los porcentajes estipulados, errores en la solicitud de devolución del IVA, multas e intereses por declaraciones tardías, entre otros.

Es facultad del Organismo Técnico de Control analizar estos aspectos y así mismo determinar a los servidores públicos responsables y la cuantía por incumplimiento, esto conlleva a establecer diferentes tipos de responsabilidades, tales como:

- Responsabilidades Administrativas Culposas
- Responsabilidades Civiles Culposas
- Indicios de Responsabilidad Penal

Los servidores y funcionarios del sector público, estando sujetos a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y a las acciones de control que ejecuta el Organismo Técnico de Control, deben actuar con estricto apego a esta norma legal, precautelando el buen uso de los recursos públicos, procurando la eficiencia y la eficacia.

1.6 Propuesta de mejoramiento de la situación práctica

Una vez identificados los objetivos del presente estudio, es decir, las principales causas que inciden directamente en las debilidades tributarias encontradas en las auditorías externas practicadas en varias instituciones del sector público por parte del Organismo Técnico de Control, y además, habiendo sido posible identificar a los servidores generalmente involucrados, es totalmente factible que los Directores de las entidades puedan tomar las medidas necesarias y las acciones correctivas que garanticen la solución de dichas debilidades; entre las principales acciones correctivas se destacan el reforzamiento del control interno en

los procesos tributarios, aumento de la capacitación en temas tributarios, reforzamiento de las auditorías internas en temas como tesorería, recaudación, facturación, retenciones y declaraciones tributarias. Sin duda alguna, el afianzamiento de estos aspectos generará un control eficaz tendiente a mejorar la eficiencia institucional.

1.7 Viabilidad de la propuesta

Tal como se mencionó en el numeral anterior, las diferentes formas en que los Directores de las entidades podrían corregir las debilidades tributarias en las áreas financieras de sus respectivas instituciones, hacen de esta propuesta de mejoramiento una forma totalmente viable de mejorar el desenvolvimiento institucional, procurando la eficiencia y eficacia en estricto apego a las normas legales tributarias que se encuentren en vigencia. Esto también significa la inversión a realizar en cuanto a capacitación continua del talento humano, lo cual se verá reflejado en el mejoramiento de los procesos financieros y tributarios, dando como resultado que dichos aspectos no sean materia para el establecimiento de responsabilidades.

Capítulo II

Marco Teórico de la Auditoría Gubernamental

La auditoría gubernamental busca medir el grado de cumplimiento de la normativa legal bajo la cual se desempeñan las instituciones que conforman el sector público, asimismo y en función de esto, también mide el grado de consecución de los objetivos y metas institucionales respecto del buen uso de los recursos públicos. El control gubernamental que ejerce la CGE tiene como objetivo general la revisión de los procesos administrativos, financieros, operacionales y ambientales de las entidades, en relación a sus deberes y obligaciones; y los objetivos y metas institucionales.

2.1 Generalidades

Dentro de los diferentes temas de control que se ejercen a través de la auditoría gubernamental, es necesario definir algunos aspectos que enmarcar el control que ejerce la CGE. Siendo así, la LOCGE ayuda a definir los mencionados aspectos:

- **Auditoría Gubernamental:** *“La auditoría gubernamental realizada por la Contraloría General del Estado, consiste en un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación críticos de las acciones y obras de los administradores de los recursos públicos. La auditoría gubernamental, no podrá modificar las resoluciones adoptadas por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus atribuciones, facultades o competencias, cuando éstas hubieran definido la situación o puesto término a los reclamos de los particulares, pero podrá examinar la actuación administrativa del servidor, de conformidad con la ley”¹*

El principal objetivo de la auditoría gubernamental es evaluar el nivel de cumplimiento de la legislación que norma el desempeño de las entidades que forman parte del sector público, de igual manera, también evalúa la consecución de objetivos y metas institucionales, pretendiendo el buen uso de los recursos públicos en todas sus actividades, por ejemplo, en la utilización de recursos financieros, materiales, tecnológicos, ecológicos, humanos y tiempo, además de adquisiciones de bienes y servicios; siempre en pro de la eficiencia.

2.2 Objetivos de la Auditoría Gubernamental

El control gubernamental que ejerce la CGE tiene como objetivo general la revisión de los procesos administrativos, financieros, operacionales y ambientales de las entidades, lo que se traduce en las buenas prácticas que desempeñan los servidores y funcionarios públicos en el manejo de los recursos que les fueron asignados, en relación a sus deberes y obligaciones; y los objetivos y metas institucionales.

El Acuerdo 012-CG-2003 publicado en el Registro Oficial 107 del 19 de junio de 2003, señala textualmente los objetivos de la auditoría gubernamental:

- *Evaluar la eficiencia, efectividad, economía y eficacia en el manejo de los recursos humanos, materiales, financieros, tecnológicos, ecológicos y de tiempo.*²

¹ Artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

² Literal a) numeral 3.2 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 del 19 de junio de 2003.

- *Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública y de las entidades privadas, que controla la Contraloría, e identificar y de ser posible, cuantificar el impacto en la comunidad de las operaciones examinadas.*³
- *Dictaminar la razonabilidad de las cifras que constan en los estados de: Situación Financiera, Resultados, Ejecución Presupuestaria, Flujo del Efectivo y Ejecución del Programa Periódico de Caja, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas ecuatorianas de contabilidad y, en general, la normativa de contabilidad gubernamental vigente.*⁴
- *Ejercer con eficiencia el control sobre los ingresos y gastos públicos.*⁵
- *Verificar el cumplimiento de las disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los entes públicos y privados que controla al Contraloría General del Estado.*⁶
- *Propiciar el desarrollo de sistemas de información, de los entes públicos y privados que controla la Contraloría, como una herramienta para la toma de decisiones y para la ejecución de la auditoría.*⁷
- *Formular recomendaciones dirigidas a mejorar el control interno, contribuir al fortalecimiento de la gestión institucional y promover su eficiencia operativa y de apoyo.*⁸

2.3 Control Interno y Externo en el Sector Gubernamental

A manera muy sencilla, se puede explicar el control interno como aquel que realizan las mismas entidades respecto de sus operaciones; mientras que el control externo es aquel que realiza una entidad ajena a las operaciones que está verificando. Los sistemas de control interno se encuentran detallados en el capítulo 2 de la LOCGE, mientras lo referente a control externo está en el 3.

³ Literal b) numeral 3.2 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 del 19 de junio de 2003.

⁴ Literal c) numeral 3.2 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 del 19 de junio de 2003.

⁵ Literal d) numeral 3.2 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 del 19 de junio de 2003.

⁶ Literal e) numeral 3.2 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 del 19 de junio de 2003.

⁷ Literal f) numeral 3.2 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 del 19 de junio de 2003.

⁸ Literal g) numeral 3.2 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 del 19 de junio de 2003.

La LOCGE⁹ señala que la aplicación de los sistemas de control interno es plena responsabilidad de la entidad estatal que lo ejecuta.

Adicionalmente, indica los elementos del control interno:

- *Entorno de control*
- *Organización*
- *Idoneidad del personal*
- *Cumplimiento de los objetivos institucional*
- *Riesgos institucionales en el logro de tales objetivos y las medidas adoptadas para afrontarlos*
- *Sistema de información*
- *Cumplimiento de las normas jurídicas y técnicas*
- *Corrección oportuna de las deficiencias de control*

Adicionalmente, esta aplicación debe prestar las condiciones de apoyo necesarias para la ejecución del control externo por parte de la CGE, de manera que los auditores externos puedan sentar base en las diferentes etapas y tiempos de control que ha realizado la entidad entorno a sus operaciones administrativas y financieras.

En este sentido es importante distinguir los tiempos de aplicación del control interno. El artículo 12 de la LOCGE define tres instantes para la ejecución del control interno.

- **Control previo:** *Los servidores de la institución, analizarán las actividades institucionales propuestas, antes de su autorización o ejecución, respecto a su legalidad, veracidad, conveniencia, oportunidad, pertinencia y conformidad con los planes y presupuestos institucionales;*¹⁰
- **Control continuo:** *Los servidores de la institución, en forma continua inspeccionarán y constatarán la oportunidad, calidad y cantidad de obras, bienes y servicios que se recibieren o prestaren de conformidad con la ley, los términos contractuales y las autorizaciones respectivas; y,*¹¹
- **Control posterior:** *La unidad de auditoría interna será responsable del control posterior interno ante las respectivas autoridades y se*

⁹ Artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

¹⁰ Literal a) del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

¹¹ Literal b) del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

*aplicará a las actividades institucionales, con posterioridad a su ejecución.*¹²

Otro componente básico del control interno son las Unidades de Auditoría Interna que mantiene la CGE en las diferentes entidades del sector público. Al respecto, la LOCGE indica que *“Las instituciones del Estado, contarán con una Unidad de Auditoría Interna, cuando se justifique, que dependerá técnica y administrativamente de la Contraloría General del Estado (...)La auditoría interna se ejecutará de acuerdo con las normas nacionales e internacionales de auditoría aplicables al sector público (...) Las entidades del sector público deberán prestar todas las facilidades operativas y logísticas para el adecuado desenvolvimiento de las Unidades de Auditoría Interna”.*¹³

Estas unidades, al depender técnica y administrativamente de la CGE representan un apoyo fundamental al momento del control, tanto interno como externo. Incluso el control externo se ve apoyado en las labores de las UAI que son las más indicadas para conocer la problemática institucional debido a su permanencia en la entidad, además de estar al tanto en cuanto a las fases de conocimiento del negocio. Por otro lado, la CGE y las UAI podrán coordinar actividades en términos de asesoramiento y asistencia técnica.

En lo relacionado con el control externo, la LOCGE en su artículo 18 define que éste lo realiza la Contraloría General del Estado mediante el examen especial y la auditoría gubernamental. Las compañías privadas de auditoría también realizan control externo cuando son contratadas por las diferentes entidades del sector público, al igual que la CGE, estas compañías deben pronunciarse sobre el cumplimiento normativo que regula las operaciones de las entidades auditadas, plasmando su opinión, es decir, su dictamen en el informe de auditoría pertinente.

El examen especial, siendo parte del sistema de auditoría gubernamental, es una evaluación dirigida hacia aspectos limitados o ciertas actividades que se encuentran vinculadas con la gestión administrativa, financiera, operacional o ambiental. Cabe recalcar que el examen especial representa, al igual que la auditoría gubernamental, un control posterior, es decir que se aplica luego de la ejecución de los hechos o actividades. Al igual que en el caso anterior, los resultados del examen serán plasmados en un informe que contendrá los respectivos comentarios, conclusiones y recomendaciones formuladas por el auditor jefe de equipo que realizó el examen.

¹² Literal c) del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

¹³ Artículo 14 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

2.4 Tipos de Auditoría en el Sector Gubernamental

La auditoría gubernamental es la herramienta mediante la cual el Organismo Técnico de Control ejecuta acciones de control tendientes a procurar el apego a la normativa legal vigente, eficiencia y eficacia en las operaciones y el correcto uso y empleo de los recursos públicos en todas las entidades del sector público y empresas que manejen asignaciones que provengan de este mismo tipo de recursos.

2.4.1 Auditoría Financiera

Es aquella que informa sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de las entidades públicas, dentro de cierto periodo de tiempo. Determina la elaboración del informe final que será elaborado por un profesional auditor gubernamental, el cual incluirá su pronunciamiento respecto de la opinión respectiva. Como parte de una auditoría financiera gubernamental se incluye la evaluación del sistema de control interno que ha aplicado la entidad, así como la evaluación al cumplimiento de las normas legales que regulan las operaciones institucionales.

Es importante recalcar, que tanto las cifras presentadas en los estados financieros de las entidades, así como las notas explicativas son de exclusiva responsabilidad de la entidad auditada ya que son de su propiedad, sin embargo, en caso de requerirse, el auditor gubernamental puede sugerir ajustes o regulaciones que considere necesarias.

La opinión profesional y objetiva del auditor gubernamental, tal como indica el Manual de Auditoría Gubernamental, debe basarse en los elementos de juicio suficientes que permitan obtener razonabilidad respecto a:

- *La veracidad y autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.*¹⁴
- *Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos utilizados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros los hechos y fenómenos.*¹⁵
- *Que los estados financieros estén preparados y revelados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y la normativa que sobre contabilidad gubernamental se halle vigente.*¹⁶

Por eso, es importante la total independencia entre el auditor externo y la entidad sujeta a control.

¹⁴ Numeral 1) del apartado 3.4.1 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 de 19-jun-03.

¹⁵ Numeral 2) del apartado 3.4.1 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 de 19-jun-03.

¹⁶ Numeral 3) del apartado 3.4.1 del Manual de Auditoría Gubernamental. RO. 107 de 19-jun-03.

2.4.2 Auditoría de Gestión

Al igual que la auditoría financiera, parte de la valoración que se realiza mediante el enfoque de gestión es la evaluación del sistema de control interno, sin embargo, ésta difiere ya que se enfoca en el uso de los recursos, en cuanto al desempeño de la entidad con miras a la consecución de sus objetivos institucionales. Este tipo de auditoría utiliza un enfoque multidisciplinario ya que usualmente suele realizarse sobre la ejecución de programas y proyectos a fin de evaluar si éstos fueron realizados bajo los principios de economía, efectividad y eficiencia.

En estas auditorías se examinan resultados obtenidos versus resultados esperados, es decir, lo planificado versus lo real; por eso su especial aplicabilidad en la ejecución de programas y proyectos estatales. El control es realizado mediante índice e indicadores de gestión que miden el desempeño institucional. Estas valoraciones usualmente están enfocadas sobre diferentes aspectos medibles, tales como actividades administrativas, financieras, operacionales y de apoyo; de forma que los resultados obtenidos puedan ser evaluados en términos de economía, efectividad y eficiencia en cuanto al uso de recursos económicos, tecnológicos, materiales y humanos.

Una diferencia muy particular de este tipo de auditoría es que no se emite una opinión profesional, sino que el informe se enfoca sobre los comentarios, conclusiones y recomendaciones que puedan ayudar a las entidades a mejorar su desempeño original en la administración de programas y proyectos.

2.4.3 Auditoría Ambiental

Respecto de esta modalidad de auditoría, la LOGGE señala que *“La Contraloría General del Estado podrá en cualquier momento, auditar los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental en los términos establecidos en la Ley de Gestión Ambiental, publicada en el Registro Oficial No. 245 del 30 de julio de 1999 y en el artículo 91 de la Constitución Política de la República”*¹⁷

Si bien por una parte este artículo señala la facultad que tiene la CGE para realizar evaluaciones de tipo ambiental a los diferentes programas y proyectos, hace referencia al artículo 91 de la antigua Constitución, el mismo que señalaba que *“El Estado, sus delegatarios y concesionarios, serán responsables por los daños ambientales (...) Tomará medidas preventivas en caso de dudas sobre el impacto o las consecuencias ambientales negativas de alguna acción u omisión (...) Sin perjuicio de los derechos de los directamente afectados, cualquier persona natural o*

¹⁷ Artículo 22 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

*jurídica, o grupo humano, podrá ejercer las acciones previstas en la ley para la protección del medio ambiente”*¹⁸

En la nueva Constitución se hace mucho hincapié en la sustentabilidad ambiental, de cierta manera y en concordancia con el artículo mencionado en el párrafo anterior, el artículo 396 de la actual Constitución señala que *“El Estado adoptará las políticas y medidas oportunas que eviten los impactos ambientales negativos, cuando exista certidumbre de daño (...) Todo daño al ambiente, además de las sanciones correspondientes, implicará también la obligación de restaurar integralmente los ecosistemas e indemnizar a las personas y comunidades afectadas (...) Las acciones legales para perseguir y sancionar por daños ambientales serán imprescriptibles”*.¹⁹

Adicionalmente, la actual Constitución también señala que *“se declara de interés público la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados”*²⁰ Esto, sin duda, marca el compromiso que tiene el Estado con la sustentabilidad de los recursos naturales y el medio ambiente. En este sentido, la labor de las instituciones encargadas del control gubernamental debe ser enfocada hacia estos objetivos.

En cuanto a la Ley de Gestión Ambiental, ésta sigue vigente y su última codificación se promulgo en el Suplemento del Registro Oficial 418 del 10 de septiembre de 2004.

2.4.4 De Obras Públicas o de Ingeniería

En cuanto a la auditoría de obras públicas o también llamada auditoría técnica, la CGE evaluará diversos aspectos relacionados con la contratación y ejecución de obras; entre estos aspectos, tal como señala el artículo 23 de la LOCGE están:

- *Gestión de los contratistas*
- *Manejo de la contratación pública,*
- *Eficacia de los sistemas de mantenimiento,*
- *Cumplimiento de las cláusulas contractuales*
- *Resultados físicos que se obtengan en el proyecto*

Actualmente, estos aspectos de control podrán emparejarse con los que realice la Procuraduría General del Estado, en razón de que mediante

¹⁸ Artículo 91 de la Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 1 del 11 de agosto de 1998.

¹⁹ Artículo 396 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

²⁰ Artículo 14 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

Registro Oficial 460 del 01 de junio de 2011 se promulgaron las Políticas Administrativas de Contratación Pública y Especial, las mismas que tienen por objetivo prevenir y observar que los procedimientos precontractuales, contractuales, de ejecución y de liquidación cumplan con la normativa legal vigente al momento de la contratación.

2.4.5 Examen Especial

Tal como se definió en el numeral 2.3, el examen especial evalúa aspectos limitados a una parte de las operaciones o transacciones de una entidad o proyecto. Debido su naturaleza, el alcance y naturaleza del examen debe ser claro y preciso.

2.5 Proceso de la Auditoría Gubernamental

El proceso según el Manual de Auditoría Gubernamental, está dividido en tres fases que se integran a medida que se desarrolla la auditoría, el mismo que en base a los informes derivados de las acciones de control, permitirán generar la retroalimentación necesaria con las entidades del Sector Público en pro del cumplimiento de sus objetivos y metas institucionales. Este proceso mantiene tres fases que son planificación, ejecución y comunicación de resultados.

2.5.1 Planificación de la Auditoría

Esta es la fase inicial de la auditoría. Los principales productos de esta fase son la planificación preliminar que enmarca el conocimiento de la entidad a examinar y la planificación específica que determina las estrategias a utilizar durante la ejecución del trabajo.

Conocer y familiarizarse con la entidad (mediante la planificación preliminar) comprende el estudio de la organización, base legal, normativa aplicable, plan estratégico, objetivos institucionales, alcance y operaciones que realiza. La planificación específica permite identificar las áreas críticas y los posibles problemas que enfrenta la entidad, de esto se deriva la determinación de riesgos mediante una evaluación del control interno, la misma que permite orientar los procedimientos y programas de auditoría, de manera que estos tiendan a resolver cualquier desviación que haya sido identificada.

Esta fase es de vital importancia ya que de ella depende la eficiencia del trabajo en términos de uso del tiempo (cronogramas de trabajo), administración de recursos (humanos, materiales y técnicos) y orientación del trabajo. El auditor deberá determinar los objetivos y procurará su alcance durante el desarrollo del trabajo, a través de la selección de los métodos específicos de auditoría. Como regla general, la fase de planificación abarca aproximadamente el 30% del tiempo, dependiendo

de la naturaleza de la entidad y características de la acción de control que se vaya a ejecutar.

2.5.2 Ejecución del trabajo

Es la fase que lleva a la práctica todo lo que ha sido planificado en la fase anterior, es decir, cronogramas y programas de auditoría. El principal objetivo de esta fase es compilar evidencia suficiente, competente y pertinente que soporte los hallazgos identificados en las áreas críticas.

Lo primordial de esta fase es el hallazgo y su soporte. El hallazgo comprende las debilidades o desviaciones importantes que fueron detectadas y que merecen ser comunicadas ya que podrían generar un efecto adverso para el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales. Para canalizar de manera eficaz la información contenida en un hallazgo, éste debe completar cuatro atributos que son: condición (situación actual), criterio (el “deber ser”), causa (razón que generó la situación) y efecto (resultado de la situación).

Los principales productos de esta fase son: la estructuración del borrador de informe que contiene los resultados de la acción de control, el mismo que luego será comunicado a la administración de la entidad auditada. Los papeles de trabajo que comprenden el respaldo de los hallazgos de auditoría y que además soportan los comentarios, conclusiones y recomendaciones que comprenden el informe. Los informes de supervisión que cumplen con el objeto de guiar el trabajo y mantener coordinación con el equipo de auditores.

2.5.3 Comunicación de resultados

Constituye la última fase del proceso de auditoría, sin embargo, debe llevarse a cabo en todas las etapas. Por ejemplo, las debilidades derivadas de la evaluación de control interno (fase de planificación), desviaciones halladas en los componentes de análisis (fase de ejecución) y lectura del informe (fase de comunicación de resultados).

El permanente contacto con los servidores auditados tiene su aplicabilidad legalmente fundamentada en la LOCGE que señala que *“En el curso del examen los auditores gubernamentales mantendrán comunicación con los servidores de la entidad, organismo o empresa del sector público auditada y demás personas relacionadas con las actividades examinadas. Al finalizar los trabajos de auditoría de campo, se dejará constancia de que fue cumplida la comunicación de resultados y la conferencia final en los términos previstos por la ley y las normas profesionales sobre la materia.”*²¹

²¹ Artículo 90 de Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

El principal producto de esta fase es la elaboración del informe de auditoría en el cual se presentan los comentarios, conclusiones y recomendaciones derivados de los hallazgos durante la acción de control. En caso de una auditoría financiera, el informe también contendrá el dictamen acerca de la razonabilidad de los estados financieros examinados. Previo a su aprobación, todo examen pasará por el control de calidad que asegure que el mismo fue ejecutado de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental, lo cual permitirá que la entidad auditada adopte las recomendaciones que solucionarán las debilidades identificadas.

Capítulo III

Control Gubernamental y Responsabilidades en el Sector Público

Para la determinación de responsabilidades, solo la Contraloría General del Estado tendrá exclusiva potestad. Para ello, previamente, el organismo de control, a través de sus informes de auditoría gubernamental, evaluará los factores que se consideren determinantes, los cuales engloban. Dentro de las facultades del Organismo Técnico de Control está la determinación de responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, las cuales centran su determinación en actos u omisiones por inobservancia legal, perjuicio económico e indicios de responsabilidad penal tipificados en el Código Penal respectivamente.

3.1 Fundamentos legales del control gubernamental

El control realizado por la Contraloría se ejerce en dos modalidades, tal como lo define la LOCGE: *“Alcance y ejecución de la auditoría gubernamental.- El control externo que realizará la Contraloría General del Estado se ejercerá mediante la auditoría gubernamental y el examen especial, utilizando normas nacionales e internacionales y técnicas de auditoría (...) La auditoría gubernamental realizada por la Contraloría General del Estado, consiste en un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación críticos de las acciones y obras de los administradores de los recursos públicos.”*²²

Adicionalmente, la LOCGE define también el examen especial, de la siguiente manera: *“Examen especial.- Como parte de la auditoría gubernamental el examen especial verificará, estudiará y evaluará aspectos limitados o de una parte de las actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental, con posterioridad a su ejecución, aplicará las técnicas y procedimientos de auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia de examen y formulará el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.”*²³

La Contraloría General del Estado, como el Organismo Técnico de Control facultado, es la única institución habilitada para realizar la auditoría gubernamental. En este sentido, la LOCGE establece lo siguiente: *“Uso exclusivo de denominaciones.- (...) El uso de los vocablos “Auditoría Gubernamental” y “Auditor Gubernamental”, así como el ejercicio de esta actividad quedarán limitados a los exámenes efectuados por la Contraloría General del Estado y las unidades de auditoría interna.”*²⁴

El objetivo del Organismo Técnico de Control, definido en la Constitución del Ecuador, es *“ejercer el control sobre la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos.”*²⁵

En el artículo 212 del mismo cuerpo legal se definen sus principales funciones, además de las que determina la misma LOCGE, entre ellas están:

²² Artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

²³ Artículo 19 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

²⁴ Artículo 87 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

²⁵ Artículo 211 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

- *Dirigir el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos.*
- *Determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos y gestiones sujetas a su control, sin perjuicio de las funciones que en esta materia sean propias de la Fiscalía General del Estado.*
- *Expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones.*
- *Asesorar a los órganos y entidades del Estado cuando se le solicite.*

El presente estudio se fundamenta en la diferente normativa legal que ha sido expedida para el control del buen uso de los recursos públicos, las mismas que se detallan a continuación:

- Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (LOAFYC)
- Ley Orgánica de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal
- Ley Orgánica para la Recuperación del Uso de los Recursos Petroleros
- Ley de Presupuestos del Sector Público
- Ley de Regulación Económica y Control del Gasto Público
- Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado

Cabe mencionar que en la actualidad, a partir del 22 de octubre de 2009, estas cinco primeras leyes fueron derogadas mediante la emisión del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. Esta actual normativa pretende relacionar la planificación con la ejecución financiera, además Implica el cambio y la consolidación de leyes ya desactualizadas desde hace muchos años atrás.

Asimismo, existe mucha normativa y reglamentación conexas emitida por la misma Contraloría General del Estado, tales como Normas de Control Interno, Reglamento de Bienes del Sector Público, Reglamento de Uso de Vehículos Oficiales, etc. De igual manera, el Ministerio de Finanzas ha emitidos diferentes normas que regulan el presupuesto, la contabilidad gubernamental y el sistema de finanzas públicas.

3.2 Facultades de la Contraloría General del Estado

Dentro de la LOCGE se define que *“la CGE como Organismo Técnico Superior de Control, es una persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, presupuestaria y financiera, dirigida y representada legalmente por el Contralor General”*.²⁶

²⁶ Artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

La Constitución del 2008 introdujo algunos cambios importantes en cuanto a la organización del estado y sus entidades, en este sentido, la CGE pasó a formar parte de la Función de Transparencia y Control Social (llamado quinto poder del Estado), actualmente el Presidente de esta función es el Contralor General. Otras instituciones que forman parte de esta función son:

- Consejo de Participación Ciudadana y Control Social
- Defensoría del Pueblo; y
- Superintendencias

Es necesario mencionar, que con la emisión de la nueva Constitución, la CGE, si bien se mantiene como una entidad técnica, ya perdió la calidad de “Superior” ya que es parte del quinto poder. Otro punto que es necesario aclarar es que también perdió la autonomía administrativa, presupuestaria y financiera, pues la actual Constitución no contempla este aspecto de manera expresa al referirse a la Contraloría, tal como sí lo hace, por ejemplo, en el caso de la Defensoría del Pueblo o la Procuraduría General del Estado.

Respecto de la máxima autoridad, la LOGCE señala que *“El Contralor General del Estado es la máxima autoridad de control gubernamental y auditoría de la gestión pública. Ejercerá las atribuciones que la Constitución Política de la República y las leyes le confieran. El período de gestión, los requisitos y la forma de elección serán los previstos en la Constitución Política de la República.”*²⁷

En concordancia con esto, la actual Constitución señala que *“los representantes de las entidades que forman parte de la Función de Transparencia y Control Social ejercerán sus funciones durante un período de cinco años”*.²⁸

De conformidad con la LOGCE, la CGE cuenta con 38 funciones dentro de su rol de control estatal. A continuación se nombrarán las que se encuentran mayormente relacionadas con los objetivos del presente estudio:

- *Practicar auditoría externa, en cualquiera de sus clases o modalidades, por sí o mediante la utilización de compañías privadas de auditoría, a todas las instituciones del Estado, corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado, con recursos públicos; a las empresas*

²⁷ Artículo 32 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

²⁸ Artículo 205 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

adscritas a una institución del Estado, o que se hubieren constituido mediante ley, ordenanza o decreto, así como, en el ámbito de su competencia, al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), al Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFA), y al Instituto de Seguridad Social de la Policía Nacional (ISSPOL).²⁹

- Examinar los ingresos públicos, provenientes de diferentes fuentes de financiamiento, el control de ingresos no interferirá en las facultades reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionadora, recaudadora y otras propias de la administración tributaria;³⁰*
- Examinar los gastos, inversiones, utilización, administración y custodia de recursos públicos;³¹*
- Examinar y evaluar en términos de costo y tiempo, la legalidad, economía, efectividad, eficacia y transparencia, de la gestión pública;³²*
- Examinar y evaluar el sistema de control interno de cada una de las instituciones sujetas a su control;³³*
- Ejercer la función fiscalizadora en las instituciones del Estado, mediante la predeterminación o glosa y la determinación, para la oportuna protección y seguridad de los recursos públicos;³⁴*
- Identificar y evaluar los procedimientos internos de prevención contra actos de corrupción en las entidades sujetas a su control;³⁵*
- Evaluar las labores de auditoría externa efectuadas por compañías privadas de auditoría;³⁶*

²⁹ Numeral 1 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³⁰ Numeral 2 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³¹ Numeral 3 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³² Numeral 4 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³³ Numeral 5 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³⁴ Numeral 6 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³⁵ Numeral 7 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³⁶ Numeral 8 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

- *Exigir el cumplimiento de las recomendaciones establecidas en los informes de auditoría, exámenes especiales y la aplicación de responsabilidades administrativas y civiles culposas;*³⁷
- *Dictar regulaciones de carácter general para la práctica de la auditoría gubernamental; la determinación de las responsabilidades de que trata esta Ley; el control de la administración de bienes del sector público; y, las demás que sean necesarias para el cumplimiento de sus funciones;*³⁸
- *Capacitar a los servidores públicos y personas que lo soliciten en las diversas modalidades de control y auditoría de recursos públicos;*³⁹
- *Asesorar obligatoriamente a las instituciones del Estado, y a las personas jurídicas de derecho privado sometidas a su control, a petición de éstas, sin que la asesoría implique vinculación en la toma de decisiones; y, generar un banco de datos sobre información de absolución de consultas y de los criterios institucionales adoptados por el Contralor General;*⁴⁰
- *Ejercer la coactiva para la recaudación de sus propios créditos; y, de las instituciones y empresas que no tengan capacidad legal para ejercer la coactiva, en concordancia con lo previsto en el artículo 57 de esta Ley;*⁴¹
- *Establecer responsabilidades individuales administrativas, por quebrantamiento de las disposiciones legales, reglamentarias y de las normas de que trata esta Ley; responsabilidades civiles culposas, por el perjuicio económico sufrido por la entidad u organismo respectivo, a causa de la acción u omisión de sus servidores, e indicios de responsabilidad penal, mediante la determinación de hechos incriminados por la ley;*⁴²
- *Una vez ejecutoriada la resolución que establezca la responsabilidad civil culposa, solicitar al juez correspondiente que*

³⁷ Numeral 12 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³⁸ Numeral 22 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

³⁹ Numeral 24 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁴⁰ Numeral 25 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁴¹ Numeral 32 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁴² Numeral 34 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

*dicte medidas cautelares civiles en contra de la autoridad, dignatario, funcionario o servidor público responsable, a fin de garantizar la reparación de los daños y perjuicios ocasionados y precautelar los intereses públicos;*⁴³

- *Observar los derechos constitucionales individuales y las garantías del debido proceso en los informes que emita.*⁴⁴

Adicionalmente, y teniendo en cuenta que las acciones de control se realizan procurando el buen uso de recursos públicos, tal como lo define la LOCGE, *“se entenderán por recursos públicos, todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.”*⁴⁵

3.3 Responsabilidades en el sector público

La LOCGE, en su capítulo 5 contempla toda la información referente a la determinación de responsabilidades sobre la gestión de los servidores y funcionarios públicos. Adicionalmente, la CGE emitió el Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades que norma la aplicación de las responsabilidades y las diferentes sanciones que éstas acarrearán.

Tal es así, que dicho Reglamento señala que *“las autoridades, dignatarios, funcionarios y demás servidores de las instituciones del Estado (...) actuarán con la diligencia y empeño que emplean generalmente en la administración de sus propios negocios y actividades, caso contrario responderán por sus acciones u omisiones, de conformidad con lo previsto en la ley”*.⁴⁶ Debido a ello, todas las acciones de control que realiza la CGE presumen la legitimidad de las operaciones, a menos que a través de la auditoría gubernamental se haya declarado lo contrario, tal como indica el artículo 38 de la LOCGE.

Para la determinación de responsabilidades, solo la Contraloría General del Estado tendrá exclusiva potestad. Para ello, previamente, el organismo de control, a través de sus informes de auditoría

⁴³ Numeral 36 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁴⁴ Numeral 37 del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁴⁵ Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁴⁶ Artículo 1 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

gubernamental, evaluará los factores que se consideren determinantes, los cuales engloban *“a los deberes y cometidos que les sean exigibles, de acuerdo con normas o estipulaciones legítimamente establecidas, el grado de poder de decisión, el grado de importancia del servicio público que se trata de llenar, y las consecuencias imputables del acto o de la omisión”*⁴⁷ según señala el Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades.

Asimismo, la LOGGE señala que *“ningún servidor, funcionario o empleado de las instituciones del Estado, podrá ser relevado de su responsabilidad legal alegando el cumplimiento de órdenes superiores, con respecto al uso ilegal, incorrecto o impropio de los recursos públicos de los cuales es responsable”*⁴⁸. Solo en el caso de haber objetado dichas ordenes por escrito y sustentando las razones para tal objeción, la responsabilidad recaerá en el superior.

3.3.1 Acciones y Omisiones

En cuanto a acciones y omisiones, es importante indicar lo que señala el Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades en su artículo 9:

- **Acción:** *“actividad positiva puesta por el agente, puede dar fundamento para la responsabilidad administrativa culposa, la civil culposa o los indicios de responsabilidad penal.”*⁴⁹
- **Omisión:** *“dejar de hacer algo a que estaba obligado por disposición legal, por la distribución de funciones, por estipulaciones contractuales, o cometidos asignados, puede ser intencional o culposa.”*⁵⁰
- **Omisión intencional:** *“se produce con el designio de obtener algún resultado dañoso, puede dar lugar a la determinación de responsabilidad conforme el numeral primero de este artículo.”*⁵¹
- **Omisión culposa:** *“se equipara con la culpa leve del Código Civil y consiste en la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios, no puede*

⁴⁷ Artículo 2 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

⁴⁸ Artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁴⁹ Numeral 1 del artículo 9 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

⁵⁰ Numeral 2 del artículo 9 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

⁵¹ Numeral 3 del artículo 9 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

*generar responsabilidad penal sino administrativa culposa o civil culposa, o ambas a un tiempo.*⁵²

3.3.2 Clases de responsabilidades

De acuerdo a la definición planteada en el artículo 5 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades y en las secciones 2, 3 y 4 del capítulo 5 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, las responsabilidades se clasifican de acuerdo al objeto, según el siguiente detalle:

Por el objeto: Responsabilidad administrativa culposa
 Civil culposa
 Indicios de responsabilidad penal

3.3.2.1 Responsabilidad administrativa culposa

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en su artículo 45 establece las diferentes causales por las cuales un servidor público estaría incurso en algún tipo de acción u omisión que genere responsabilidad administrativa en su gestión.

De conformidad al mencionado artículo, la responsabilidad administrativa *“se establecerá a base del análisis documentado del grado de inobservancia de las disposiciones legales relativas al asunto de que se trate, y sobre el incumplimiento de las atribuciones, funciones, deberes y obligaciones que les competen por razón de su cargo o de las estipulaciones contractuales”*.⁵³

De tal manera, que este tipo de responsabilidades se establecen por inobservancias de materia legal relacionada al normal desempeño de las instituciones, tal puede ser el caso de falta de ciertos procedimientos en determinado aspecto, como por ejemplo, pagos realizados sin la debida conformidad de los servidores que debieron realizar el control concurrente a lo largo del proceso, sin que este desembolso haya afectado los recursos institucionales.

Adicionalmente, el mismo artículo señala 14 causales de responsabilidad administrativa, de las cuales a continuación se mencionan las más comunes:

⁵² Numeral 4 del artículo 9 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

⁵³ Artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

- *“No establecer ni aplicar indicadores de gestión y medidas de desempeño para evaluar la gestión institucional o sectorial y el rendimiento individual de sus servidores,”*⁵⁴
- *Permitir la violación de la ley, de normas específicas emitidas por las instituciones del Estado, o de normas de carácter generalmente obligatorio expedidas por autoridad competente, inclusive las relativas al desempeño de cada cargo,”*⁵⁵
- *No establecer o no aplicar con sujeción a la ley y normas pertinentes, los subsistemas de determinación y recaudación, presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad gubernamental,”*⁵⁶
- *No establecer o no aplicar con sujeción a esta Ley y más normas pertinentes los subsistemas de control interno y control externo,”*⁵⁷
- *No establecer o no aplicar con sujeción a la ley y más normas pertinentes, los sistemas de planificación, administración de bienes y servicios, inversiones públicas, administración de recursos humanos, de gestión financiera y de información,”*⁵⁸
- *No tomar inmediatamente acciones correctivas necesarias en conocimiento del informe del auditor interno o externo; o de consultas absueltas por organismos de control,”*⁵⁹
- *No proporcionar oportunamente la información pertinente o no prestar la colaboración requerida a los auditores gubernamentales, y demás organismos de control y fiscalización,”*⁶⁰
- *No efectuar el ingreso oportuno de cualquier recurso financiero recibido,”*⁶¹

De acuerdo a la práctica común, estas son las causales en las que mayormente incurren los servidores públicos, las cuales representan el establecimiento de la responsabilidad respectiva.

Una vez determinada la responsabilidad administrativa, la sanción para el efecto está señalada en el artículo 46 de la LOCGE, que indica que quienes incurran en las diferentes causales del artículo anteriormente

⁵⁴ Numeral 1 del artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁵⁵ Numeral 3 del artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁵⁶ Numeral 5 del artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁵⁷ Numeral 6 del artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁵⁸ Numeral 7 del artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁵⁹ Numeral 9 del artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁶⁰ Numeral 10 del artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁶¹ Numeral 12 del artículo 45 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

mencionado, serán sancionados *“con multa de una a veinte remuneraciones básicas unificadas del trabajador del sector privado (...) sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales a que hubiere lugar, de acuerdo a la gravedad de la falta cometida, pudiendo además ser destituido del cargo”*. Por lo tanto, ante faltas administrativas existe la sanción pecuniaria o la destitución. A la fecha del presente estudio, la remuneración básica unificada es de US\$ 264,00.

3.3.2.2 Responsabilidad Civil Culposa

Esta nace debido a resultados perjudiciales para los bienes públicos, es decir, que exista un perjuicio económico a las entidades del sector público. La LOGGE define la responsabilidad civil culposa como *“una acción u omisión culposa aunque no intencional (...) sin tomar aquellas cautelas, (...) para evitar resultados perjudiciales (...) a los bienes y recursos públicos (...) genera una obligación jurídica indemnizatoria del perjuicio económico ocasionado a las instituciones del Estado”*.⁶²

Dicha condición que derivó en perjuicio económico deberá ser probada mediante instancia judicial por la vía contenciosa administrativa, tal como señala la LOGGE *“en la instancia administrativa o judicial, debe probarse por quien afirma la culpa en la emisión o perfeccionamiento del acto o hecho administrativo, que los mismos fueron producto de acciones que denoten impericia, imprudencia, imprevisión, improvisación, imprevención o negligencia”*.⁶³ Es necesario tener en cuenta que antes de realizar esta impugnación, el servidor puede acudir a la instancia previa a través del recurso de revisión, el mismo que se interpondrá directamente ante el Contralor General del Estado, quien otorgará o negará el recurso.

El perjuicio económico a las entidades del sector público, según el artículo 53 de la LOGGE, se predeterminan de la siguiente manera:

- **Glosa por responsabilidad civil:** éstas serán notificadas a los involucrados, los que tendrán el plazo de 60 días para contestar y presentar las pruebas correspondientes. Una vez que este plazo haya fenecido, la CGE emitirá su resolución.
- **Orden de reintegro:** se da por efectos de pago indebido, es decir por desembolsos sin sustento legal, contractual o donde no se hayan entregado los bienes o servicios contratados total o parcialmente.

⁶² Artículo 52 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁶³ Artículo 52 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

Cabe recalcar que los cálculos y montos objetos de responsabilidad civil se realizan sobre la base del perjuicio económico del que haya sido sujeta la entidad examinada materia del hallazgo de auditoría.

3.3.2.3 Indicios de Responsabilidad Penal

En materia penal la CGE establece únicamente indicios penales, ya que la Fiscalía General del Estado, a través del fiscal designado para el efecto resolverá el indicio mediante la respectiva instrucción fiscal. Al respecto, la LOCGE señala que *“por los resultados de la auditoría o de exámenes especiales (...) se establezcan indicios de responsabilidad penal (...) el auditor (...) hará conocer el informe respectivo al Contralor General o a sus delegados, quienes luego de aprobarlo lo remitirán al Ministerio Público, con la evidencia acumulada, el cual ejercerá la acción penal correspondiente de conformidad con lo previsto en el Código de Procedimiento Penal. (...) El Fiscal de ser procedente resolverá el inicio de la instrucción en los términos señalados en el artículo 217 del Código de Procedimiento Penal y solicitará al juez las medidas cautelares que considere pertinentes, en defensa de los intereses del Estado”*⁶⁴

Siendo así, corresponde a la CGE solamente el trámite del indicio al Ministerio Público para su respectiva investigación. No es parte de las labores de la CGE dar un pronunciamiento sobre el posible delito y menos tipificar el mismo, eso le corresponde directamente al fiscal asignado a la causa.

3.3.3 Materia que puede dar lugar a la responsabilidad

Es importante destacar cuándo y bajo qué circunstancias se consideran los diferentes tipos de responsabilidades que puede determinar el organismo de control. De conformidad con el artículo 6 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, hay varias situaciones que enmarcan estos hechos:

- **Administrativa culposa:** *“actos, hechos u omisiones que se produjeren por la inobservancia de las disposiciones legales relativas al asunto de que se trate y por el incumplimiento de las atribuciones, funciones, deberes y obligaciones que les competen por razón de su cargo, o de las estipulaciones contractuales.”*⁶⁵
- **Civil culposa:** *“recursos materiales, financieros, económicos, tecnológicos y ambientales de cualquier naturaleza, en los cuales se concreta el perjuicio sufrido por la institución del Estado, entidad, organismo, persona jurídica con participación estatal y las*

⁶⁴ Artículo 65 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

⁶⁵ Inciso primero del artículo 6 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

entidades de derecho privado a causa de la acción que denote impericia, imprudencia, imprevisión, improvisación, impreparación, negligencia u omisión culposa de (...) relacionados con la administración o beneficiario de un acto o hecho administrativo emitido sin tomar aquellas cautelas, precautelas o precauciones necesarias para evitar resultados perjudiciales directos o indirectos de los bienes y recursos públicos.”⁶⁶

- **Indicios de responsabilidad penal:** *“acciones u omisiones atribuidas a las autoridades, dignatarios, funcionarios y demás servidores; así como a los personeros, directivos, empleados, trabajadores y representantes de las personas jurídicas y entidades de derecho privado con participación estatal o de terceros que pueden dar lugar a los indicios de responsabilidad penal tipificados en el Código Penal.”⁶⁷*

⁶⁶ Inciso segundo del artículo 6 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

⁶⁷ Inciso tercero del artículo 6 del Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006.

Capítulo IV

Análisis de Deficiencias Tributarias en el Sector Público

El análisis de los diferentes hallazgos de índole tributaria contenidos en los informes de exámenes especiales elaborados por el Organismo Técnico de Control permitió identificar a los servidores que en general suelen estar vinculados a las posibles desviaciones producto de los hallazgos de auditoría. Ligado a este tema se encuentran las responsabilidades derivadas de la acción u omisión en la gestión de estos servidores públicos, principales causas de este tipo de debilidades en el proceso de administración financiera.

4.1 Metodología

Para la elaboración de este estudio se partió de la revisión de la base legal que fundamenta las acciones de intervención por parte del Organismo Técnico de Control, lo cual permitirá determinar las principales deficiencias que a nivel tributario tienen las instituciones públicas, tal como es el hecho de facturar sus servicios (si fuera aplicable), efectuar retenciones, presentar declaraciones, etc.

En este caso, se estudió la información contenida en los informes de exámenes especiales que ha emitido el Organismo Técnico de Control a través de su Dirección Regional 1 en Guayas, en donde se observaron diferentes aspectos de índole tributario que hayan sido señalados por parte de los auditores gubernamentales, permitiendo identificar la condición bajo la cual se originó la desviación detectada, causa, efecto y normativa legal inobservado.

Adicionalmente, el análisis propuesto permite identificar el grado de importancia que representan los aspectos tributarios en cuanto a control público, permitiendo también identificar a los servidores que en general suelen estar vinculados a las posibles desviaciones producto de los hallazgos de auditoría. Ligado a este tema se encuentran las responsabilidades derivadas de la gestión de estos servidores públicos, las cuales serán analizadas más adelante.

Cabe notar que aunque los informes de exámenes especiales son de conocimiento público, el presente trabajo no pretende dirigir o señalar sus resultados hacia determinadas instituciones, por lo cual se ha decidido omitir el nombre de dichas entidades por aspectos de integridad organizacional.

4.2 Análisis de hallazgos tributarios en auditoría gubernamental

Producto del análisis de diferentes informes de exámenes especiales se han encontrado varias falencias de índole tributaria en el Sector Público debido a diferentes situaciones que afectan el normal desempeño de las instituciones y que adicionalmente causa malestar en los diferentes usuarios quienes hacen uso de los servicios públicos. A continuación se analizan las diferentes desviaciones encontradas:

4.2.1 Recaudaciones sin facturar

Práctica común por parte de algunas entidades fue cobrar sus servicios sin emitir comprobantes de venta autorizados por el Servicio de Rentas Internas a los diferentes usuarios y clientes.

- **Descripción del hallazgo de auditoría:** Una acción de control practicada dentro de una institución del sistema educativo de nivel superior, reveló que dicha institución no facturaba sus servicios,

específicamente los servicios educacionales que tomaban los estudiantes. El examen reveló que el proceso estaba a cargo de área de Tesorería y que el dinero cobrado por los diferentes servicios educativos ingresaba a través de una ventanilla de recaudación. Este dinero se acumulaba hasta el final del día cuando el Jefe de Tesorería emitía una sola nota de venta por los valores acumulados durante el día a nombre de “consumidor final”.

Adicionalmente, las notas de venta emitidas por la Jefe de Tesorería carecían de autorización del Servicio de Rentas Internas. Esa nota de venta se emitía solamente como un respaldo de la recaudación del día.

- **Análisis de hallazgo:** La situación revelada en el comentario de auditoría deja ver claramente tres desviaciones tributarias que se estaban dando simultáneamente en la entidad analizada. En primer lugar se estaba operando con documentos no autorizadas por el Servicio de Rentas Internas, es decir, a los estudiantes se entregaba únicamente un comprobante de pago, lo cual incurre en la inobservancia del del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, el mismo señala lo siguiente:

“Los sujetos pasivos solicitarán al Servicio de Rentas Internas la autorización para la impresión y emisión de los comprobantes de venta y sus documentos complementarios, así como de los comprobantes de retención, a través de los establecimientos gráficos autorizados, en los términos y condiciones del presente reglamento”⁶⁸

En segundo lugar, se revela la acumulación de las ventas del día en una sola nota venta no autorizada por el SRI, lo cual es posible solamente para ventas efectuadas por personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, siempre que éstas se encuentren debidamente autorizadas, de acuerdo a lo señalado en el artículo 1 de la Resolución NAC-DGERCGC10-00472 publicada en el Registro Oficial No. 271 del 20 de agosto de 2010.

En tercer lugar, como ya se mencionó, el contribuyente estaba incumpliendo en su obligación de emitir comprobantes de venta, por la prestación de servicios educacionales, tal como lo señala el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, referente a la obligación de emitir comprobantes de venta, en la parte pertinente indica lo siguiente:

⁶⁸ Inciso primero del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247 del 30 de junio de 2010.

“Están obligados a emitir y entregar comprobantes de venta todos los sujetos pasivos de impuestos, a pesar de que el adquirente no los solicite o exprese que no los requiere.

Dicha obligación nace con ocasión de la transferencia de bienes, aún cuando se realicen a título gratuito, autoconsumo o de la prestación de servicios de cualquier naturaleza, incluso si las operaciones se encuentren gravadas con tarifa cero (0%) del impuesto al valor agregado”⁶⁹

Una situación que es muy repetitiva y que de hecho se deriva de aspectos como los señalados anteriormente, es que las entidades no cuentan con un sistema de facturación adecuado a al tamaño de sus operaciones. De hecho, el Sistema Integrado de Gestión Financiera eSIGEF, que es el sistema de contabilidad del Estado Central no cuenta con un módulo de facturación, lo cual dificulta la integración tributaria entre recaudación y el registro directo de ingresos en el sistema, obligando a la utilización de métodos alternativos como son registros en cuadros de Excel que luego son cruzados con los soportes documentales para posteriormente proceder al registro que permita la generación de estados financieros. Cabe notar que esto crea debilidades en el control interno y en el sistema contable existiendo la posibilidad de errores de integridad y registro en los estados financieros.

4.2.2 Carencia de sistemas de facturación

Varias entidades carecen de sistemas de facturación informáticos que integren el proceso de venta de servicios con el registro contable de las operaciones.

- **Descripción del hallazgo de auditoría:** Dentro de la misma acción de control, parte de los procedimientos de auditoría revelaron que únicamente se procedía a facturar los servicios si el estudiante así lo solicitaba, pues la entidad carecía de un sistema informático para la facturación de sus servicios, la misma que se hacía mediante un block de facturas y por lo cual era muy difícil facturar manualmente los servicios a los estudiantes. Es decir, que aunque la entidad contaba con facturas autorizadas por el SRI solo las utilizaba en casos de necesidad del cliente.
- **Análisis de hallazgo:** Un hallazgo de esta naturaleza revela que la entidad asumía el derecho discrecional a emitir facturas autorizadas solamente cuando le era requerido por los estudiantes, lo cual transgrede el Reglamento de Comprobantes de Venta,

⁶⁹ Artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247 del 30 de junio de 2010.

Retención y Documentos Complementarios, que en referencia a la obligación de emitir comprobantes de venta, en la parte pertinente indica lo siguiente:

“Las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deberán emitir comprobantes de venta de manera obligatoria en todas las transacciones que realicen, independientemente del monto de las mismas”⁷⁰

Otro punto que cabe mencionar es que para la fecha en que se practicó el examen ya se encontraba en vigencia la reforma que incluía las deducciones por gastos personales, donde uno de los posibles rubros era la educación de los contribuyentes o sus hijos y por lo tanto, la entidad estaba perjudicando a sus clientes quienes pagaban por los servicios educativos al no permitir la deducción de dichos costos educativos en sus liquidaciones personales del impuesto a la renta. Esto de conformidad a la Ley de Régimen Tributario Interno, que en relación a las deducciones señaladas indica lo siguiente:

“Las personas naturales podrán deducir (...) sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente.

Los gastos personales que se pueden deducir, corresponden a los realizados por concepto de: arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, educación, salud, y otros que establezca el reglamento.

Los costos de educación superior también podrán deducirse ya sean gastos personales así como los de su cónyuge, hijos de cualquier edad u otras personas que dependan económicamente del contribuyente”⁷¹

Esta situación tuvo lugar debido a la inobservancia de las obligaciones señaladas en la Ley de Régimen Tributario Interno que en su parte pertinente indica lo siguiente:

“Los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, obligatoriamente tienen que emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen”⁷²

⁷⁰ Artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247 del 30 de junio de 2010.

⁷¹ Numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

⁷² Artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

Esto en concordancia con el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, que indica que:

“Los sujetos pasivos deberán emitir y entregar comprobantes de venta en todas las transferencias de bienes y en la prestación de servicios que efectúen, independientemente de su valor y de los contratos celebrados.

Dicha obligación nace con ocasión de la transferencia de bienes o de la prestación de servicios de cualquier naturaleza, aún cuando dichas transferencias o prestaciones se realicen a título gratuito, no se encuentren sujetas a tributos o estén sometidas a tarifa cero por ciento del IVA, independientemente de las condiciones de pago”⁷³

Asimismo, de manera coincidente con el artículo 8 del respectivo Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios (anteriormente señalado) por parte del Jefe de Tesorería y Recaudador, lo cual dio como resultado una recomendación de auditoría encaminada a solicitar ante el SRI la correspondiente autorización para la emisión de comprobantes de venta mediante sistemas computarizados. Funcional y operativamente se considera que la recomendación fue muy acertada ya que evitaría la discrecionalidad, la acumulación de ventas y el uso de comprobantes no autorizados por parte de los servidores encargados de los procesos de facturación y recaudación.

4.2.3 Saldos de IVA pendiente de recuperación

El tratamiento de los procesos de devoluciones de IVA tuvo varias objeciones por parte del Servicio de Rentas Internas, lo cual impidió que en varias entidades se pueda recuperar la totalidad de los valores pagados por este tributo.

- **Descripción del hallazgo de auditoría:** Varias acciones de control dieron como resultado que las entidades mantienen saldos pendientes de IVA no recuperado ante el SRI y cuya antigüedad compromete el flujo de caja institucional. Las devoluciones no se efectúan por varios motivos, especialmente porque las entidades han recibido comprobantes de venta que posteriormente serán rechazados por no cumplir con los requisitos de emisión exigidos por el SRI.
- **Análisis de hallazgo:** Fallas en los procesos que implican la devolución del IVA son muy comunes en las entidades del Sector

⁷³ Artículo 41 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Público. Entre los principales problemas se identificaron comprobantes de venta rechazados porque fueron recibidos fuera del periodo de validez, con borrones, enmiendas, tachaduras, duplicados, sin fecha de emisión, sin RUC y sin razón social, sin embargo, estos documentos sí fueron pagados a sus beneficiarios, lo cual revela una fuerte debilidad en materia de control interno previo y concurrente, ya que los servidores encargados del proceso de revisión, autorización y pago debieron detectar estas desviaciones.

Al respecto, los requisitos de llenado están claramente señalados en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, el mismo que de forma detallada y en lo mayormente relacionado con las operaciones de entidades públicas, indica lo siguiente:

- “1. Identificación del adquirente con sus nombres y apellidos, denominación o razón social y número de RUC o cédula de identidad.*
- 2. Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda.*
- 3. Precio unitario de los bienes o precio del servicio.*
- 4. Valor subtotal de la transacción, sin incluir impuestos.*
- 5. Descuentos o bonificaciones.*
- 6. IVA, señalando la tarifa respectiva (...)*
- 10. Signo y denominación de la moneda en la cual se efectúa la transacción, únicamente en los casos en que se utilice una moneda diferente a la de curso legal en el país.*
- 11. Fecha de emisión.*
- 12 Número de las guías de remisión, cuando corresponda.*
- 13. Firma del adquirente (...)*⁷⁴

Asimismo, el periodo de vigencia de los comprobantes de venta tiene duración de un año bajo las condiciones señaladas en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, que indica:

*“El período de vigencia de los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención, será de un año para los sujetos pasivos”*⁷⁵

Las devoluciones de IVA dirigidas al Sector Público, es decir empresas y entidades públicas catastradas por la Secretaría

⁷⁴ Artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247 del 30 de junio de 2010.

⁷⁵ Artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247 del 30 de junio de 2010.

Nacional de Planificación y Desarrollo, se basan en la Ley de Régimen Tributario Interno, la misma que al respecto señala lo siguiente:

“El Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, les será reintegrado en el plazo y forma determinados por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución. El Ministerio de Finanzas realizará la acreditación en la cuenta correspondiente, pudiendo proveer los fondos al Servicio de Rentas Internas para que realice tal acreditación”⁷⁶

Adicionalmente, el actual artículo 175 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno señala el derecho que tienen las entidades públicas en función de que el valor reintegrado sea el correcto, contemplando el SRI el apego al debido proceso en uso de sus facultades, es decir, se verifique que los comprobantes tengan relación con la actividad económica del contribuyente y que los comprobantes cumplan con las normas reglamentarias respectivas. Dicho artículo, de manera textual indica lo siguiente:

“Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, podrán solicitar la devolución del IVA pagado en importaciones o adquisiciones locales de bienes o servicios, en el plazo y forma que mediante Resolución emita el Servicio de Rentas Internas (...)

“El Servicio de Rentas Internas en ejercicio de sus facultades, en apego al debido proceso, controlará que el monto del IVA reintegrado a las entidades del sector público o empresas públicas sea el correcto”⁷⁷

Muchas veces el rechazo de las solicitudes de devolución de IVA se daba por la falta de cumplimiento de las formalidades básicas del contribuyente, tales como la presentación de declaraciones de impuestos, lo cual no permitía realizar un análisis eficiente del caso por parte de la Administración Tributaria, lo cual se analizará más adelante.

Otro aspecto que genera la no devolución del IVA es la falta de gestión oportuna por parte de los servidores que manejan el proceso, que dependiendo de la estructura orgánica institucional pasan por el Contador General, Tesorero o Jefe Financiero, debido al desconocimiento general del proceso a realizar ante la

⁷⁶ Artículo innumerado luego del 73, de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

⁷⁷ Artículo 175 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Administración Tributaria, sin embargo, dicho procedimiento se encuentra descrito en la Resolución NAC-DGERCGC10-00046, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 136 de febrero 24 de 2010, que establece las Normas de Procedimiento para la Devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Pública, y la cual consta en el sitio web del Servicio de Rentas Internas, la misma que señala lo siguiente:

Art. 2.- Requisitos mínimos.- La devolución del IVA para Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Públicas procederá contra la presentación de la respectiva declaración con su anexo transaccional y la verificación del pago del impuesto cuya devolución se pretende.

Art. 4.- Del valor a devolver.- La devolución del IVA para Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Públicas procederá contra la presentación de la respectiva declaración con su anexo transaccional y la verificación del pago del impuesto cuya devolución se pretende.

Art. 5.- Del reintegro y registro de cuentas bancarias.- El Ministerio de Finanzas, de conformidad con la Ley, realizará la acreditación de los valores a devolverse en las cuentas de las beneficiarias, o podría proveer los fondos al Servicio de Rentas Internas para que realice tal acreditación.

A las entidades y organismos del sector público y empresas públicas beneficiarias del reintegro del Impuesto al Valor Agregado, obligadas a la utilización del sistema eSIGEF, se les acreditarán los valores que corresponda en las cuentas que señale el Ministerio.⁷⁸

Cabe recalcar que el SRI, a través de esta Resolución puso a disposición de las entidades y empresas públicas el sistema de devolución automática, mediante el cual, las entidades suscriben un acuerdo de confidencialidad y uso de claves electrónicas, a través del cual se notificará electrónicamente las resoluciones. Para ello, la entidad debe presentar su declaración mensual de IVA, su anexo transaccional y evidenciar que el impuesto haya sido pagado y acreditado en la correspondiente cuenta del Servicio de Rentas Internas.

Es necesario mencionar que si bien la no devolución del IVA a las entidades del Sector Público merma el flujo de caja operacional, propiamente no representa un perjuicio al Estado como

⁷⁸ Resolución NAC-DGERCGC10-00046, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 136 de febrero 24 de 2010.

antiguamente se solía plantear en acciones de control. La no devolución implica que el dinero se queda en la cuenta única del tesoro nacional, por lo tanto no existe perjuicio económico sino más bien errores procedimentales por parte de los servidores públicos encargados de manejar el proceso.

4.2.4 Pagos sin efectuar retenciones

Realizar pagos a proveedores sin realizar retenciones o aplicando de manera incorrecta los porcentajes definidos para el efecto, tanto en IVA e impuesto a la renta por parte de la Administración Tributaria, también ha sido una práctica común en entidades del sector público.

- **Descripción del hallazgo de auditoría:** Otra acción de control practicada en el año 2009 en una entidad de educación de nivel de bachillerato dio lugar a que los procedimientos de auditoría gubernamental detectaran que la institución había realizado pagos en los cuales no había actuado como agente de retención del impuesto a la renta y tampoco del IVA en los porcentajes señalados en la ley para dicho efecto. Esto conllevó a que la entidad no haya declarado dichas retenciones ante el SRI lo que también genera el no pago de las mismas a la Administración Tributaria.
- **Análisis de hallazgo:** En el presente caso, claramente se determinan dos transgresiones tributarias que se generan simultáneamente. En primer lugar, la no aplicación de las retenciones que la entidad debía realizar en su calidad de agente de retención, incumple lo señalado en la Ley de Régimen Tributario Interno, la misma que para el efecto, en su parte pertinente indica que:

“La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta, lo que suceda primero. Los agentes de retención están obligados a entregar el respectivo comprobante de retención, dentro del término no mayor de cinco días de recibido el comprobante de venta, a las personas a quienes deben efectuar la retención (...)

Así mismo, están obligados a declarar y depositar mensualmente los valores retenidos en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos, en las fechas y en la forma que determine el reglamento”⁷⁹

Asimismo, el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo referente al momento de la retención, señala lo siguiente:

⁷⁹ Artículo 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

“La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta, lo que suceda primero. Se entenderá que la retención ha sido efectuada dentro del plazo de cinco días de que se ha presentado el correspondiente comprobante de venta. El agente de retención deberá depositar los valores retenidos en una entidad autorizada para recaudar tributos, de acuerdo a la forma y plazo establecidos en el presente reglamento”⁸⁰

Para dicho efecto está señalado que las entidades procederán con la retención del IVA en los porcentajes del 30% por transferencia de bienes y 70% por prestación de servicios y del 100% del IVA en el caso de personas naturales profesionales, arrendamientos de inmuebles de personas naturales y por emisión de liquidaciones de compra, de conformidad con la Resolución NAC-DGER2008-0124. De igual manera, la Resolución NAC-DGER2007-0411 señala los porcentajes de aplicación de retención por el impuesto a la renta para cada caso (con porcentajes de 1%, 2%, 8%, 10% y 25%)

En segundo lugar, que la entidad no haya actuado en calidad de agente de retención significó el no cumplimiento en la presentación de sus declaraciones de manera oportuna, generando posteriormente, el atraso en su elaboración, pago y presentación ante el Servicio de Rentas Internas.

Adicionalmente, el comentario de auditoría reveló que con posterioridad a la comunicación de resultados, la institución se puso al día en sus declaraciones, sin embargo, algo que debía ser analizado por parte de los auditores gubernamentales era el hecho de que ese atraso en las declaraciones significaba el pago de intereses y multas por parte de la institución y por lo cual debían ser responsables los servidores encargados de dicho proceso.

4.2.5 Multas e intereses por declaraciones tardías

La no realización de las declaraciones tributarias en varias entidades originó el pago de multas e intereses por mora, recursos que mermaron el flujo de caja institucional.

- **Descripción del hallazgo de auditoría:** Algunos exámenes han revelado que las entidades mantienen retrasos en el pago de obligaciones interinstitucionales ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y el Servicio de Rentas Internas. En cuanto a lo que tiene que ver directamente con la Administración Tributaria, se encontró que el retraso en la presentación de las declaraciones de impuesto a la renta, IVA y retenciones ha generado multas e

⁸⁰ Artículo 95 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

intereses por mora por el incumplimiento de sus obligaciones, lo que perjudica el flujo de efectivo institucional.

- **Análisis de hallazgo:** El pago de recargos por multas e intereses a las entidades recaudadoras de tributos suelen ser situaciones comunes aunque poco analizadas, tal es el caso de pagos efectuados al IESS por mora patronal o al SRI por declaraciones tardías del impuesto a la renta, IVA y retenciones; esto se encuentra normado en la Ley de Régimen Tributario Interno, que en lo referente al cobro de multas, indica lo siguiente:

“Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto

Si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.

Las sanciones antes establecidas se aplicarán sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento y, en caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro Cuarto del Código Tributario”⁸¹

De igual manera, el cobro de intereses al que se rigen los sujetos pasivos, se encuentra normado en el Código Tributario, que en su parte pertinente indica lo siguiente:

“La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna (...) Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.

Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, excluyendo las instituciones

⁸¹ Artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

*financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social*⁸²

Igualmente, la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que:

*“Si el sujeto pasivo presentare su declaración luego de haber vencido el plazo mencionado anteriormente, a más del impuesto respectivo, deberá pagar los correspondientes intereses y multas que serán liquidados en la misma declaración, de conformidad con lo que disponen el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno”*⁸³

Estos hechos se han originado debido a que no existe un exhaustivo control interno relacionado con las fechas de vencimiento de las obligaciones tributarias por parte de las Direcciones Financieras de las entidades, lo cual denota la falta de coordinación entre las diferentes subáreas y en especial la contable ya que su único fin no debe ser solamente el registro de las operaciones sino también el cumplimiento en materia tributaria.

4.2.6 Recepción de facturas caducadas y no autorizadas

Varios pagos realizados por diferentes conceptos a proveedores se encontraban soportados en facturas sin la debida autorización legal por parte de la Administración Tributaria.

- **Descripción del hallazgo de auditoría:** Dentro de una entidad de salud, en la cual se realizó un examen especial, se encontró que se habían efectuado pagos por adquisiciones cuyos documentos soportes, es decir, las facturas de los proveedores se encontraban fuera del periodo de vigencia para su emisión, de igual manera y en algunos casos, dichos documentos no eran los legalmente autorizados por el SRI.
- **Análisis de hallazgo:** La debilidad en el control interno previo y concurrente al momento de efectuar pagos a proveedores genera que la documentación que soporta los pagos por adquisiciones de bienes o servicios esté incompleta, no se encuentre dentro de las disposiciones legales pertinentes y que además no sea suficiente. Cabe recordar que al hablar de instituciones públicas, un hecho como este pasa más por el lado de sustentabilidad que deducibilidad de gastos. Situaciones como ésta generan que las instituciones no puedan sustentar legalmente los pagos realizados, a lo cual las acciones de control responden con la aplicación de sendas glosas a los responsables de dichos perjuicios.

⁸² Artículo 21 del Código Tributario y sus reformas.

⁸³ Artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

Las entidades no pueden dejar de cumplir y hacer cumplir con las formalidades y requisitos de los comprobantes de venta y retención promulgados en los artículos 5 (autorización de los comprobantes) y 6 (vigencia de autorización del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, los mismo que ya fueron analizados anteriormente; y mucho menos aducir desconocimiento por parte de los servidores responsables ya que en ese sentido, el artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno es muy clara al señalar que las operaciones deben sustentarse en comprobantes de venta legalmente autorizados.

En lo que tiene que ver con sustentabilidad de costos y gastos por adquisiciones, es importante que las entidades cuenten con los debidos soportes contables, es decir, con las facturas y demás comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, los mismos que deben estar junto a los demás comprobantes que sustentan las operaciones contratadas por la entidad. Al respecto, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que:

“Para sustentar costos y gastos del adquirente de bienes o servicios, a efectos de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, se considerarán como comprobantes válidos los determinados en este reglamento, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el mismo y permitan una identificación precisa del adquirente o beneficiario”⁸⁴

Por otro lado, los documentos no autorizados ocasionan que luego de efectuados dichos pagos, al momento que la institución realice el trámite para devolución del IVA, la Administración Tributaria proceda a desestimar dichos documentos ya que no son comprobantes de venta legalmente autorizados para su emisión y por lo tanto no reconozca el valor del IVA asociado al mismo. De esta manera, los servidores encargados de registrar, autorizar y ordenar los pagos deben poner especial atención en las formalidades vigentes para la emisión de los respectivos comprobantes de venta y retención. Para el efecto, la normativa vigente se encuentra claramente señalada en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, donde constan los requisitos que debe cumplir cada tipo de comprobante.

⁸⁴ Artículo 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

4.2.7 Omisos por falta de declaraciones

En varios casos, se ha encontrado que las entidades no se encuentran al día en sus declaraciones de impuestos, tanto de IVA como retenciones en la fuente de renta, dificultando sus operaciones financieras.

- **Descripción del hallazgo de auditoría:** en una entidad municipal (hoy parte de los Gobiernos Autónomos Descentralizados) donde se desarrolló un examen especial de tipo financiero, varios procesos tributarios como emisión de comprobante autorizados por cobro de servicios, emisión de comprobantes por retención de valores en la fuente (IVA y renta), procesos de devolución de IVA se obstruyeron y quedaron paralizados debido a que la entidad no constaba en la lista blanca del Servicio de Rentas Internas.
- **Análisis de hallazgo:** la falta de declaraciones tributarias, en el caso de las entidades públicas tiene una doble afectación. Primero, tal como se revisó anteriormente, estar omiso en las declaraciones tributarias afecta el proceso de devolución del IVA, ya que el SRI deberá cruzar esas declaraciones con la información obtenida de terceros contribuyentes; sin embargo, al no existir declaraciones, dicho trámite se verá retrasado ya que la entidad deberá comenzar por ponerse al día.

En segundo lugar, estar omiso en declaraciones tiene una afectación directa sobre la autorización que brinda la Administración Tributaria al proceso de emisión de comprobantes de venta y retención. En este caso particular, este proceso también se encontraba detenido ya que para la entidad no era posible emitir dichos comprobantes ni a los usuarios por venta de servicios ni a los proveedores por adquisiciones de bienes o servicios. Situaciones como esta se generan por la falta de control interno previo y concurrente, adicionalmente por la falta de conocimiento de los servidores encargados del manejo contable en aras del cumplimiento de las formalidades exigidas por la Administración Tributaria. La presentación de declaraciones se encuentra normada a través de los deberes formales de los contribuyentes, señalados en el artículo 96, literal d) del Código Tributario, que indica que:

*“Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:
(...) d) Presentar las declaraciones que correspondan”⁸⁵*

Adicionalmente, la Ley de Régimen Tributario Interno, también indica que:

⁸⁵ Literal d) del artículo 96 del Código Tributario y sus reformas.

“Las declaraciones del impuesto a la renta serán presentadas anualmente, por los sujetos pasivos en los lugares y fechas determinados por el reglamento”⁸⁶

De igual manera, el artículo 72 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece los plazos dentro de los cuales se debe declarar el impuesto a la renta. Asimismo, el artículo 102 del mismo cuerpo legal señala lo propio en relación a la presentación y pago de las retenciones del impuesto a la renta. Finalmente, la misma normativa, indica que:

“Las Instituciones del Estado y empresas del sector público exentas del pago del impuesto a la renta reguladas por la Ley de Empresas Públicas, declararán y pagarán las retenciones del Impuesto a la Renta que hayan efectuado en un mes determinado, con sujeción a la Ley de Régimen Tributario Interno, leyes especiales y el presente Reglamento, hasta el día 28 del mes inmediato siguiente a aquel en que se practicó la retención”⁸⁷

Tal como se analizó en el numeral anterior, las entidades no deben pasar por alto el cumplimiento tributario, y específicamente el cumplimiento al día de sus declaraciones tributarias, como parte de las formalidades y requisitos para la impresión y emisión de comprobantes de venta y retención promulgados en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

Como tercer punto, y analizado también en un numeral anterior, la omisión de declaraciones tributarias conlleva que al momento de ponerse al día, la entidad deba cumplir con el pago de multas por presentaciones de declaraciones fuera del periodo de exigibilidad. Situación que generará afectación directa en las arcas institucionales y posteriormente, las responsabilidades sobre los funcionarios encargados del proceso.

Los servidores encargados de las áreas contables y de la tesorería, así como los encargados de registrar, autorizar y ordenar los pagos deben poner especial atención en las formalidades exigidas por parte de la Administración Tributaria, a fin de evitar la falta de autorización en comprobantes de venta y retención, retrasos en los procesos de devolución de IVA y pagos de multas por pagos a destiempo.

⁸⁶ Artículo 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

⁸⁷ Artículo 103 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

4.3 Causas que dan lugar a debilidades tributarias

Dentro del presente análisis ha sido posible identificar varias causas o situaciones que desembocan en el incumplimiento tributario de las entidades públicas:

- **Inobservancia de la normativa legal vigente:** las áreas contables y financieras de las entidades están más preocupadas del registro y soporte de las operaciones administrativas y financieras, lo cual ocasiona que se descuiden aspectos como los tributarios debido a la falta de conocimiento de estos servidores. Si bien se ha determinado que en muchos aspectos se han cumplido formalidades propias del MEF y de la CGE, existe desapego a la normativa tributaria; de cierta forma debido a que está dirigida al sector privado, sin embargo, las entidades públicas no deben olvidar que sus clientes internos y externos son del sector privado con las cuales deben cumplir las formalidades de ley.
- **Falta de gestión por parte de los servidores responsables:** varios comentarios de auditoría gubernamental permiten observar que muchas debilidades se dan por la falta de acción oportuna de los encargados de los procesos o sus jefes inmediatos; bien puede ser por desconocimiento, falta de capacitación o irresponsabilidad en el desempeño de sus cargos. A esto deben sumarse las debilidades en las fases de control interno, es decir, previo y concurrente donde existen aún debilidades procedimentales y de revisión por parte de los servidores encargados de registrar, autorizar y ordenar pagos.
- **Ausencia de capacitación tributaria a los servidores públicos:** uno de los principales comentarios constantes en muchos informes de exámenes especiales se enfocan sobre la falta de capacitación que existe en las entidades. Los servidores no son enviados a cursos de actualización en materia administrativa o financiera, esto índice directamente sobre el desempeño de sus actividades ya que no tienen la oportunidad de aumentar sus conocimientos, incluso una de las atribuciones del Organismo Técnico de Control es capacitar a los servidores públicos, para lo cual se cuenta con un plan anual de capacitación al servicio de todas las entidades públicas, las cuales en base a sus necesidades y requerimientos pueden solicitar espacio para sus servidores y funcionarios. Por otro lado, el Servicio de Rentas Internas ofrece servicios de capacitación gratuita en diferentes temas tributarios de interés para los contribuyentes, lo cual debe ser aprovechado por los servidores de las entidades públicas.
- **Falta de módulo de facturación en el eSIGEF:** el Sistema Integrado de Información Financiera eSIGEF no cuenta con un módulo de facturación, tal como se analizó en el hallazgo

correspondiente. Esto determina de forma directa una debilidad en la gestión y los controles que realizan los servidores públicos encargados del cobro y recaudación de los ingresos por servicios en las diferentes entidades. Además pone en riesgo la integridad de los estados financieros ya que deben organizarse registros paralelos que permitan agregar esta información.

- **Falta de auditorías tributarias en el sector público:** si bien la entidad encargada de la Administración Tributaria es el Servicio de Rentas Internas, es la Contraloría General del Estado quien realiza el control con un enfoque público; esto conlleva que se debería dar un mayor peso al cumplimiento de los procedimientos y obligaciones tributarias en las entidades públicas. Aunque éstas no determinan impuesto a la renta deben cumplir con las formalidades de ley, así como también con la entrega de información que exige el SRI. Las acciones de control de auditoría gubernamental deberían dedicar un mayor espacio a esta temática. En este sentido, los diferentes hallazgos tributarios que a menudo se dan en las entidades públicas y que son observadas en los informes de auditoría y examen especial emitidos por el Organismo Técnico de Control, amerita que junto a la Administración Tributaria se coordinen esfuerzos en materia de política y control de gestión para garantizar el fiel cumplimiento tributario del sector público.
- **Falta de control interno:** dentro de las fases de control previo y concurrente ha sido posible determinar que en las áreas financieras es donde los servidores vinculados a aspectos tributarios no han ejercido los sistemas de control interno, lo cual genera toda la gama de debilidades encontradas por parte de los auditores externos y que posteriormente generar las responsabilidades respectivas.

4.4 Responsabilidades derivadas del incumplimiento tributario

Tal como se analizó al inicio, una de las principales facultades del Organismo Técnico de Control es el establecimiento de responsabilidades sobre la gestión de los servidores y funcionarios dentro de su periodo de actuación. En este sentido, es importante analizar qué tipo de responsabilidades derivan de cada uno de los hallazgos de auditoría gubernamental que fueron analizados en el numeral anterior.

Los principales hallazgos en materia tributaria que fueron identificados son:

- Recaudaciones sin facturar
- Carencia de sistemas de facturación
- IVA pendiente de recuperación
- Pagos sin efectuar retenciones

- Multas e intereses por declaraciones tardías
- Recepción de facturas caducadas y no autorizadas
- Presentación de declaraciones tributarias a destiempo

Si bien las recaudaciones sin facturar determinan un ocultamiento de ingresos, es necesario recordar que las instituciones públicas no determinan impuesto a la renta, por ello, junto a desviaciones originadas por carencia de sistemas de facturación son hallazgos que implican debilidades procedimentales a nivel institucional.

De igual manera, el haber realizado pagos sin efectuar las retenciones de ley a pesar de que han generado multas e intereses por mora son también procedimientos en donde las entidades y los responsables de las áreas encargadas deben mejorar sus sistemas de control interno enfocados al cumplimiento tributario.

En cuanto a las devoluciones de IVA, actualmente se está cambiando la visión del tipo de responsabilidad que se debe determinar, puesto que con anterioridad se determinaban responsabilidades de tipo civil ya que se consideraba que la no recuperación de estos fondos constituían un perjuicio al Estado, lo cual era una ideal totalmente errada, tal como se explicó al desarrollar en análisis del hallazgo, debido a que ese dinero queda en la cuenta única del tesoro, es decir, en las mismas arcas del Estado.

Un tratamiento similar debería darse al hablar de multas e intereses por mora tributaria, especialmente porque las entidades públicas no determinan impuesto a pagar y además porque los pagos por recargos se los realiza al SRI, es decir, a otra entidad estatal, lo que de cierta manera origina el traspaso de dinero entre instituciones del Estado, es decir, no existe perjuicio a nivel macro, únicamente a nivel micro, o sea, solo a la entidad que realiza el desembolso de esos recargos ya que se disminuyen sus recursos disponibles en afectación de su flujo de caja.

De esta manera, las responsabilidades por incumplimiento tributario que fueron analizadas están enfocadas de manera procedimental, a lo cual el Organismo Técnico de Control debe responder con el establecimiento de las debidas responsabilidades administrativas, tal como señala la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.

5. CONCLUSIONES

- a) En base al principal objetivo del presente trabajo, se logró identificar las principales causas de incumplimiento tributario, las cuales se dan por la inobservancia de la normativa legal que regula la administración tributaria, por la falta de acción oportuna de los servidores que gestionan las diferentes áreas encargadas del control financiero, por la ausencia de capacitación en aspectos tributarios que atañen la gestión financiera pública, la falta de integración de sistemas tecnológicos que facilitan el registro y gestión financiera y tributaria; y por la falta de un seguimiento permanente o concurrente a través de acciones de control internas y externas en coordinación con la Administración Tributaria.
- b) Otro aspecto determinante es sin duda la ausencia de un módulo de facturación dentro de la plataforma contable que utiliza el sector público (eSIGEF). Esto ha obligado a recurrir a la duplicidad de registros y en otros casos a la ausencia de los mismos, esta situación genera que la contabilidad no arroje el resultado tributario correcto.
- c) Asociadas a las causas de incumplimiento tributario se encuentran los principales hallazgos en esta materia, como recaudación de ingresos sin facturar, junto a ello la falta de implementación de sistemas de facturación acordes a la operación de la entidad, rechazos en valores pendientes por devoluciones de IVA, pagos a proveedores sin efectuar retenciones de ley, pago de multas e intereses por declaraciones tardías, pagos con recepción de comprobantes de venta caducados y no autorizados, y la no presentación oportuna de las declaraciones tributarias.
- d) Adicionalmente, ha sido posible identificar a los servidores que mayormente generan desviaciones en materia tributaria, los cuales son los que se encuentran directamente vinculados a las áreas de Tesorería, Recaudación y Contabilidad, todas ellas usualmente pertenecientes a los departamentos de gestión financiera. Estos servidores son los que se desempeñan en la administración de ingresos, registros contables y consolidación de estados financieros.
- e) Para los casos analizados, los mismos que implican procedimientos formales de índole tributaria, se reveló que las responsabilidades que aplica el Organismo Técnico de Control son de tipo administrativas culposas, debido a la naturaleza procedimental de los hallazgos de auditoría gubernamental.

6. RECOMENDACIONES

- a) En cuanto a la aplicación del control interno, se deben reforzar las fases de control previo y concurrente puestos que existen muchas debilidades a la hora de contar con la documentación de soporte suficiente y pertinente. Las áreas de planificación son las encargadas de crear y ejecutar procesos que garanticen las fases de control interno tributario. Reforzar este control conlleva a que la ejecución de controles posteriores se enfoque a pruebas de cumplimiento, de manera que se efectúe un control más eficiente.
- b) Los Directores de áreas financieras deben involucrarse más en los aspectos tributarios de su entidad, de forma que los usuarios y proveedores reciban el tratamiento legal que la Administración Tributaria demanda.
- c) Los servidores deben ser capacitados en materia tributaria de manera permanente, de forma que sus conocimientos estén actualizados y al día con la diferente normativa tributaria que es emitida para el efecto. En este sentido, el SRI se encuentra de manera permanente impartiendo capacitación gratuita a todas las personas que deseen registrarse en los cursos que dictan. Adicionalmente, la CGE cuenta con un plan de capacitación en materia de gestión y control, lo cual permitirá a los servidores mejorar los sistemas de gestión administrativa y financiera.
- d) Se debe trabajar más en aspectos tributarios de auditoría, tanto a nivel de auditoría interna como externa, de manera que se garantice un control casi permanente sobre las operaciones financieras que realizan las entidades a través de sus servidores. Cabe recalcar que las auditorías internas de las entidades se realizan por servidores que son parte del Organismo Técnico de Control, lo cual deberá ser aprovechado en cuanto a coordinación, garantizando la optimización de recursos y esfuerzos.
- e) El MEF debería integrar y poner en funcionamiento el módulo de facturación al sistema eSIGEF, esto permitirá integrar las operaciones de recaudación y registro de ingresos directamente al sistema informático de contabilidad gubernamental, lo cual reduciría el riesgo de fraude y la manipulación de los registros paralelos que se llevan en cuadros de Excel, ya que sería posible eliminar esto y contar con registros automatizados y confiables.
- f) Fomentar la coordinación de esfuerzos entre la Administración Tributaria y el Organismo Técnico de Control generaría un mayor ambiente de control para las entidades públicas en el cumplimiento de sus debidas formalidades tributarias. La generación de acuerdos en términos de políticas de cooperación y control de gestión enfocadas a

la coordinación de acciones e intercambio de información garantizaría un mayor cumplimiento del sector público, evitando también la duplicidad de trabajo. En este sentido, y como parte de esta coordinación, los informes de auditoría y exámenes especiales en donde se generen debilidades tributarias deberían ser oficiados al Servicio de Rentas Internas para su conocimiento y respectiva gestión.

7. GLOSARIO DE TÉRMINOS

Contralor General del Estado: máxima autoridad de control gubernamental y auditoría de la gestión pública. Ejercerá las atribuciones que la Constitución Política de la República y las leyes le confieran.

Cumplimiento tributario: medición del desenvolvimiento que ha tenido el Estado, a través de las gestiones de determinada administración tributaria, con respecto a la institucionalidad y calidad, para el uso racional de los recursos que permitan alcanzar objetivos sociales

Evasión tributaria o fiscal: consistente en el no pago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplado como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos.

Funcionario(a): Es la servidora o servidor que ejerce un puesto, excluido de la carrera del servicio público, de libre nombramiento y remoción por parte de la autoridad nominadora o de período fijo, y su puesto se encuentra dentro de los grupos ocupacionales de la escala de remuneraciones mensuales unificadas del nivel jerárquico superior.

Indicios de Responsabilidad Penal: en base Art. 257 del Código Penal, los artículos agregados a continuación de éste, y básicamente lo relacionado con enriquecimiento ilícito.

Pago indebido: cualquier desembolso que se realizare sin fundamento legal o contractual o sin que el beneficiario hubiere entregado el bien, realizado la obra, o prestado el servicio, o la hubiere cumplido solo parcialmente.

Presión fiscal: mide el grado de esfuerzo fiscal de un país, así como la importancia relativa o peso de la actividad económica del Estado. Relación dada por el cociente entre los ingresos impositivos y la renta nacional o Producto Interno Bruto.

Responsabilidad Administrativa Culposa: en base al grado de inobservancia de las disposiciones legales y al incumplimiento de las atribuciones, funciones, deberes y obligaciones.

Responsabilidad Civil Culposa: cuando un acto administrativo ocasiona resultados perjudiciales directos o indirectos a los bienes y recursos públicos resultando un perjuicio económico al Estado o a sus instituciones.

Recursos Públicos: todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea

cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.

Retención en la fuente: importe que retiene el agente de retención al beneficiario al abonar cierta clase de retribución o pagos, como sueldos, honorarios, alquileres, comisiones, cuya deducción al total obedece a motivos tributarios, fiscales y previsionales. Se aplica mediante una tasa o impuesto.

Servidor(a): Todas las personas que en cualquier forma o a cualquier título trabajen, presten servicios o ejerzan un puesto o cargo, función o dignidad dentro del sector público sea o no de libre nombramiento y remoción.

Tercero: persona natural o jurídica privada, que por su acción u omisión, ocasionare perjuicio económico al Estado o a sus instituciones, como consecuencia de su vinculación con los actos administrativos de los servidores públicos.

8. BIBLIOGRAFÍA

Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

Codificación del Código Tributario, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del 14 de junio de 2005.

Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 1 del 11 de agosto de 1998.

Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

Informes, de exámenes especiales y auditorías financieras a varias entidades. Contraloría General del Estado. Sitio web: www.contraloria.gob.ec

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial 242 del 29 de diciembre de 2007.

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 del 12 de junio del 2002.

Ley Orgánica Reformatoria de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 267 de 10 de mayo del 2006.

Ley Orgánica Reformatoria a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto del 2009.

Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, emitido mediante Acuerdo 016 - CG – 2001 del 27 de agosto de 2001 y publicado en Registro Oficial 407 del 07 de septiembre de 2001.

Manual de Auditoría Gubernamental, emitido por la CGE mediante Acuerdo 012-CG-2003 publicado en el Registro Oficial 107 del 19 de junio de 2003.

Normas de Control Interno para las Entidades, Organismos del Sector Público y Personas Jurídicas de Derecho Privado que dispongan de Recursos Públicos, publicadas en el Registro Oficial No. 78 del 14 de diciembre de 2009.

Normas de Control Interno, que serán aplicadas en las entidades y organismos del sector público que se encuentran bajo el ámbito de

competencia de la Contraloría General del Estado, publicadas en el Suplemento del Registro Oficial 006 de 10 de octubre del 2002.

Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247 del 30 de junio de 2010.

Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General Del Estado, publicado en el Registro Oficial No. 119 de 07 de julio de 2003.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 del 08 de junio de 2010.

Reglamento Sustitutivo de Responsabilidades, emitido mediante Acuerdo No. 026–CG de 12 de octubre de 2006, publicado en el Registro Oficial No. 386 de 27 de octubre de 2006