

La importancia del control interno para el cumplimiento de las disposiciones fiscales en la administración pública

Carlos José Revete Acosta

UNESR - Núcleo Caracas | revete1201@gmail.com

Fecha de recepción: **12 febrero 2024**

Fecha de aceptación: **9 marzo 2024**

RESUMEN

El presente artículo, surge de la necesidad en las entidades públicas, de contar con mecanismos de control interno que coadyuven a fortalecer el proceso en el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal, dado que al no contar con elementos que contribuyan al cumplimiento de estas obligaciones, su administración es impactada con multas o créditos fiscales que emite la autoridad competente en la materia. El contenido metodológico de esta investigación está basado en una sistematización de experiencias de tipo autobiográfico, analítico descriptivo y documental. El incumplimiento en materia fiscal, ocasionan costos que las entidades no tienen contemplados; asimismo generan sanciones accesorias impuestas por los órganos de control fiscal externo e internos.

Palabras clave: Control interno; Obligaciones fiscales; Materia fiscal; Sanciones accesorias; Órganos de control interno.

¹ Soy un funcionario de carrera que detenta el cargo de Auditor Interno en la Administración Pública, tengo 32 años de experiencia. Soy Economista de profesión con especialización en Gerencia Empresarial.

El presente artículo se basa en la necesidad de contar con un control interno adecuado para dar cumplimiento a las obligaciones fiscales en las entidades públicas de acuerdo con la legislación vigente en la República Bolivariana de Venezuela, ahora bien, mucha de la información aquí recolectada se basa en mi experiencia como auditor de Estado en distintas entidades gubernamentales que forman parte de la administración pública actual.

Partiendo de la concepción de que el control interno en todas las organizaciones se relaciona de manera directa con la salvaguarda en el uso adecuado de los recursos administrativos, financieros, presupuestarios y humanos, se puede afirmar, que en la actualidad constituye un elemento de vital importancia que conlleva a buscar todos aquellos instrumentos que les permitan establecer las bases para su creación, mantenimiento y evaluación, a los efectos de que las actividades ejecutadas por ellas logren la eficiencia y eficacia en correspondencia con su misión y visión institucional.

Lo antes expuesto, ha permitido desde el punto de vista del derecho público, que se haya establecido un ordenamiento jurídico sólido, obteniendo su asiento en la misma constitución nacional, la cual permite el desarrollo y fortaleza de la Contraloría General de la República como Órgano Rector del Sistema Nacional de Control Fiscal quien, a tales efectos, detenta la competencia para dar los lineamientos para que todos los órganos y entes de la administración pública.

Ahora bien, para el caso en concreto relativo a la necesidad en las entidades públicas, de contar con mecanismos de control interno que coadyuven a fortalecer el proceso en el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal es de vital

importancia la activación de sistemas de control interno que sean pertinentes y eficaces para la tramitación y ejecución de auxiliares con información que corresponde al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los libros de compra, donde se registrarán cronológicamente y sin atrasos las informaciones relativas a sus operaciones de las ventas y compras de bienes y servicios, toda vez, que su carencia redundaría en un perjuicio, lo cual podría generar a su vez, posibles responsabilidades civiles, penales y administrativas.

En este sentido, mi propósito es analizar todos aquellos factores jurídicos y técnicos, que pueden intervenir en la creación de robustos sistemas de control interno por parte de un ente gubernamental a través de la activación de mecanismos de control interno, que permitan un seguimiento, control, supervisión o monitoreo, en cada una de las etapas de los procesos que sean desarrollados para el manejo de los recursos respectivos y enteramiento de obligaciones fiscales.

El Estado como estructura de una nación, está determinado por el territorio y población y se distribuye de acuerdo a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en cinco poderes públicos, como los son: Ejecutivo, Legislativo, Judicial, Electoral y Ciudadano, creados para cumplir sus fines propios, para lo cual deberán llevar a cabo una serie de actividades conocidas como gestión pública, que abarca la planificación, el seguimiento y el control de sus operaciones, cuyos fines van dirigidos a la búsqueda de la transparencia y legalidad de las mismas.

De acuerdo con Ospina (2000), la gestión pública debe basarse en una clara definición de visión, objetivos y metas, con criterios e indicadores para evaluar el desempeño de las organizaciones y los programas a través de los cuales se

implementan las políticas de gobierno. (Ospina, 2000: p. 4).

En tal sentido, los órganos y entes que integran la administración pública, deben establecer su visión, objetivos y metas, apegados a sus propósitos y fines, para poder, así, realizar la evaluación y control de los mismos.

Hechas las anteriores consideraciones, es de relevancia material analizar los sistemas de control interno por parte de los entes gubernamentales que conforman la administración pública, que permitan en su conjunto verificar la fortaleza de sus operaciones y actividades. Sobre este aspecto, las Normas Generales de Control Interno (2016), establecen que el control interno es un sistema que va a comprender el plan de organización, las políticas, normas legales y sublegales, así como los métodos y procedimientos, adoptados para la autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguimiento y seguridad de las operaciones y actividades atribuidas a los órganos y entes sujetos a estas normas; y a la protección de los recursos y bienes públicos, incorporados en los procesos administrativos y operativos para alcanzar sus objetivos generales.

Basado en mi experiencia en la administración pública, las consecuencias derivadas de la no aplicación de robustos sistemas de control interno, para llevar a cabo los planes y proyectos a ser ejecutados por ellos, podría incidir de manera directa en un inadecuado uso de los recursos económicos, administrativos, financieros y humanos, esto a su vez, incidiría en un posible desvío de los fondos públicos asignados a través del situado constitucional. Asimismo, podría incurrirse en ilícitos administrativos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010) y de la Ley Contra la Corrupción (2014)

que disponen las responsabilidades, tanto administrativa, civil (reparo), como penal.

Es necesario que la administración pública en sentido amplio, enmarque sus actividades al principio de legalidad de acuerdo a las disposiciones establecidas en la Carta Magna, en las normas legales y en los distintos instrumentos de carácter sublegales emanados de la Contraloría General de la República, como órgano rector del Sistema Nacional de Control Fiscal.

Todo lo antes descrito, permitirá regular las conductas de los sujetos que reciben los recursos públicos, a los fines de salvaguardar el patrimonio público, garantizando el manejo adecuado y transparente de los mismos, con fundamento en los principios de honestidad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, legalidad rendición de cuentas y responsabilidad, consagrados en el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en concordancia con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley Contra la Corrupción (2014).

El control de gestión es una de las actividades necesarias en todo proceso, cuyo norte va dirigido a los fines de verificar que lo planificado se está cumpliendo. Al respecto, Zambrano (2007), refiere que, el control de gestión significa comprobar las distintas actividades de la gestión que van desde la solicitud y uso de los recursos, pasando por los procesos, hasta llegar a los resultados (Zambrano, 2007: p. 234).

Por lo que el autor del presente trabajo, interpreta que el control es comprobación, inspección, fiscalización, intervención, mando, dominio. Y la gestión es la acción y efecto para alcanzar un propósito, que es corregir previamente las desviaciones que

existan con relación a lo previsto.

Cabe destacar, que el autor arriba citado (Ob. Cit. 2007), considera, además, en cuanto a dicha definición, que este es un proceso que se desarrolla desde el momento de las asignaciones de los recursos hasta los resultados finales obtenidos, por lo que se habla de control preventivo, de seguimiento y de resultados.

Ahora bien, debo expresar que el Sistema Nacional de Control Fiscal constituye, aquellos procedimientos que deben ser implementados por todos los órganos y entes de la administración pública bajo la dirección de un órgano rector, con el objeto de alcanzar la unidad de dirección, el cual establecerá todas las directrices que deben ser de obligatoria observancia por parte de todos los sujetos que administren fondos públicos, lo cual permitirá evaluar la legalidad, veracidad, sinceridad y exactitud de sus operaciones administrativas, presupuestarias, financieras, contables y operativas.

Es pertinente traer a colación el concepto sobre control interno según la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal vigente, al señalar en su artículo 35 que:

El Control Interno es un sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a la Ley, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad en sus operaciones, estimular la observancia

de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas.

Ahora bien, de manera acertada sostiene Estupiñán (2006), que el medio económico, político y social genera cambios en los sistemas de control interno de las organizaciones empresariales, ya que los riesgos varían, las necesidades son otras, las culturas se transforman y los avances tecnológicos son acelerados, su implementación y evaluación no pueden ser responsabilidad aislada de la administración, el contador o la auditoría.

Continúa expresando el citado autor, que la implementación del control interno, pretende romper los paradigmas del control tradicional rescatando lo funcional y enfocándose hacia una gestión moderna, cuya responsabilidad debe recaer en todas las personas que intervienen en los procesos y por lo tanto, debe agregar un valor relevante sobre una nueva cultura del control que se debe entender como un sinónimo de autocontrol.

Tomando como base los criterios antes expuestos, debo expresar que el control interno requiere ser enfocado como aquella herramienta, que desde la esfera de la administración pública y privada, permita salvaguardar el uso adecuado de los recursos, evitando las desviaciones sobre aquellas operaciones o proyectos que sean previamente planificadas y posteriormente ejecutadas, por lo cual, su implementación constituye un gran instrumento en todas las actividades o transacciones y operaciones financieras, presupuestarias, contables y administrativas, que evitarán que en su desarrollo no se realice bajo un ambiente de riesgo, siendo prácticamente de obligatoria observancia su permanente evaluación y grado de pertinencia,

por parte de las máximas autoridades, los niveles directivos y supervisores y por las demás personas encargadas de su ejecución.

Para conocer la obligación de llevar dichos libros auxiliares, es necesario recordar lo que dicta el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la exigencia de llevar unos libros especiales denominados 'libros de compras' y 'libros de ventas' en los siguientes términos:

Artículo 70: Los contribuyentes del impuesto además de los libros exigidos por el Código de Comercio, deberán llevar un Libro de Compras y otro de Ventas. En estos libros se registrarán cronológicamente y sin atrasos las informaciones relativas a sus operaciones en el mercado interno, importaciones y exportaciones, Documentadas mediante facturas emitidas y recibidas, documentos equivalentes de venta de bienes y servicios (Omissis).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal los gerentes, jefes, jefas o autoridades administrativas deberán:

Artículo 39. Los gerentes, jefes, jefas o autoridades administrativas de cada departamento, sección o cuadro organizativo específico deberán ejercer vigilancia sobre el cumplimiento de las normas constitucionales y legales, de los planes y políticas, así como de los instrumentos de control interno a que se refiere el artículo 35 de esta Ley, sobre las operaciones y actividades realizadas por

las unidades administrativas y servidores de las mismas, bajo su directa supervisión.

Por otra parte, la administración tributaria mediante el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, designa a los órganos y entes públicos nacionales, estatales y municipales, como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, para cumplir con las funciones que en ellas se señala, en este sentido la la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA) dispone en su artículo 11 lo siguiente:

Artículo 11. La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley.

Así, el ordenamiento jurídico venezolano señala como indispensables el Libro Diario, el Libro Mayor y el de Inventario. Estos libros los deberá llevar el comerciante con carácter obligatorio, pero además de ellos, el comerciante podrá llevar todos los libros auxiliares que estime conveniente para el mayor orden y claridad de las operaciones. Igualmente se infiere que sólo los comerciantes están en la obligación de registrar sus operaciones en los referidos libros en idioma castellano.

Las multas, son infracciones a cargo de los contribuyentes por la falta de pago de sus contribuciones, y son independientes al pago de estas y sus accesorios correspondientes, además de la responsabilidad penal que derive del incumplimiento de las normas fiscales. Como se puede apreciar, el no contar con un control interno adecuado, además de provocar una ineficacia en

las operaciones y la información financiera fiscal que emana de ellas, genera una carga financiera adicional a los contribuyentes en nuestro país, ya que por falta de pago de una contribución a la cual se está obligado, se deben pagar accesorios de esta, siendo estos últimos, no previstos.

Una vez conocidos los elementos del control interno, así como las normativas legales que rige la materia de impuesto al IVA, su importancia y puesta en práctica en las entidades públicas, para que con ello se evite una carga financiera adicional que repercuta en las metas a corto, mediano o largo plazo que tiene la administración de la entidad, se puede expresar que, de acuerdo a mi experiencia, como auditor de Estado en distintas entidades gubernamentales que forman parte de la administración pública, y con base a distintas actuaciones fiscales practicadas por mi persona entre los años 2014 al 2018 relativas a: Examen y Calificación de la Cuenta y Evaluaciones de Control Interno en áreas administrativas y contables se evidenció, que no se llevan los registros contables, exigidos por el Código de Comercio, relativos al libro de compras y otro de ventas, en estricto cumplimiento al Sistema Tributario Nacional y de conformidad a las leyes venezolanas.

Los elementos antes descritos me permiten aseverar que distintas entidades gubernamentales presentan debilidades en sus sistemas de control interno en cuanto a los sistemas tributarios, los cuales se relacionan principalmente con inobservancia exigidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA; el Código Orgánico Tributario; Ley de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal; Normas Generales de Control Interno y demás instrucciones emanadas de la Contraloría General de la República.

Asimismo, los hechos descritos podrían estar

encausados dentro los supuestos generados de responsabilidad administrativa (ilícitos administrativos), que trae consigo la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2010), contenidos en su artículo 91, toda vez que, la administración activa en sentido amplio, forma parte de la estructura que componen los entes de la Administración Pública y éstos están integrados al Sistema Nacional de Control Fiscal.

De igual manera, pueden estar sujetos a la responsabilidad penal contenida en la Ley Contra la Corrupción (2014), por no salvaguardar el patrimonio público y a su vez, por no garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos. En mi opinión particular, es necesario que la administración pública cuente con robustos sistemas de control interno que permitan enfrentar las adversidades en las áreas relacionadas con el sistema tributario nacional y evitar así, costos que las entidades no tienen contemplados dentro de sus presupuestos, también es importante recordar, que el impacto no solo recae para el ente gubernamental, al no llevar auxiliares donde se refleje la retención del IVA, sino sanciones accesorias particulares, impuestas por los órganos de control fiscal externos e internos.

Como punto final y a modo de reflexión, la administración pública debe entender, que el control interno funge como la etapa final del proceso administrativo, donde se detectan las alteraciones o desviaciones que se tengan en relación con los objetivos y metas planteados por la administración, y con ello evitar gastos innecesarios en los entes económicos, ocasionado por el mal cumplimiento de las obligaciones fiscales, ante cada autoridad competente, por otra parte, desde mi experiencia, es importante recomendar lo siguiente, a fin de evitar las

debilidades presentadas o mencionadas anteriormente:

- » Adoptar las medidas necesarias a los fines de garantizar que los pagos por concepto del IVA y su registro en los libros de compras, sean contabilizados y registrados constantemente.
- » Implementar actividades de seguimiento y control constante en las áreas de tributos.
- » Implementar las acciones a los fines de aprobar los manuales de normas y procedimientos relativos a control tributario.
- » Fomentar la cultura de control en la administración pública.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860, 30 de diciembre de 1999.

Código Orgánico tributario, decreto Ley N°. 189 de fecha 27 de mayo de 1994 en gaceta N° 4727.

Decreto N° 1.436, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado.

Estupiñán, R. (2006). Control Interno y Fraudes. Bogotá, D.C: Ecoe Ltda.

Normas Generales de Control Interno, dictada por la Contraloría General de la República, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.851, 18 de febrero de 2016.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. Gaceta Oficial de la República

Bolivariana de Venezuela N° 6.013 Extraordinario, 23 de diciembre de 2010.

Ley Contra la Corrupción. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.155 Extraordinario, 19 de noviembre de 2014.

Ospina, S. (2000). Evaluación de la Gestión Pública: Conceptos y Aplicaciones en el Caso Latinoamericano. Documento presentado en el V Congreso Internacional del CLAD sobre Reforma del Estado y la Administración Pública.

Orlando, F. (2006). La Potestad Inquisitiva de los Órganos de Control Fiscal y la Determinación de Responsabilidad Administrativa de los funcionarios públicos. (2da Ed.). Caracas. Universidad Católica Andrés Bello.

Zambrano, A, (2006) Planificación estratégica, presupuesto y control de la gestión pública. No. de control: AAQ6632 Caracas: Alcaldía de San Francisco.