

CARACTERIZACIÓN DEL SACRIFICIO FISCAL Y LA IMPORTANCIA DE INCORPORAR SU COSTO EN EL PROCESO PÚBLICO PRESUPUESTARIO: UN ENFOQUE FENOMENOLÓGICO

Fecha de Recepción
11/06/2022

Fecha de Aceptación
30/10/2022



Monasterio-Pérez, Johnny

Universidad Metropolitana
jmonasterio@unimet.edu.ve
Venezuela

[ORCID ID](#)

Doctorado: Ciencias Gerenciales (2021). Universidad Latinoamericana del Caribe (ULAC). Caracas. Post-grado: Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa (2013). Universidad Metropolitana (UNIMET). Caracas. Línea de investigación: Gerencia pública y gobierno, y Gerencia de la tributación en organismos públicos y la empresa privada.

Resumen

El presente artículo revela que la caracterización del sacrificio fiscal depende del tratamiento interdisciplinario que se le ha dado al tema de los gastos tributarios y los beneficios fiscales. Se manifiesta el sentir de sujetos con experiencia en esta materia aportando interpretaciones ante las preguntas: ¿Cómo puede caracterizarse el sacrificio fiscal en el marco normativo del contexto venezolano? ¿Cuáles beneficios fiscales son considerados gastos tributarios? Para responder a esto, se plantea que el sacrificio fiscal comprende un esfuerzo económico por parte del Estado que incide en el desarrollo de determinados sectores económicos y en el cumplimiento de objetivos de índole social que están orientados a mejorar el bienestar colectivo. La metodología que se asumió es de carácter dialógica, desde la fenomenología de Husserl (1997), como enfoque y método, el cual intenta comprender, de forma inmediata, el mundo del hombre mediante una visión intelectual basada en la intuición de la cosa misma. Los instrumentos usados para la recolección de información están representados por entrevistas semiestructuradas que se aplicaron a informantes claves, así como una matriz de análisis intencional estructurada (Krippendorff, 1990) en función a las dimensiones del estudio. A modo de cierre se develaron las siguientes categorías: Caracterización fenomenológica del sacrificio fiscal; Efectos del sacrificio fiscal en el proceso de formulación presupuestaria, e, Identificación del enfoque para definir los impuestos de referencia y de los gastos tributarios presentes en el marco normativo de imposición nacional.

Palabras clave: sacrificio fiscal; gastos tributarios; presupuesto público; presupuesto de gastos tributarios.

**THE CHARACTERIZATION OF FISCAL
SACRIFICE AND THE IMPORTANCE OF
INCORPORATING THESE COSTS IN
THE PUBLIC PROCESS OF PREPARING
A BUDGET: A PHENOMENOLOGICAL
APPROACH**

**CARACTÉRISATION DU SACRIFICE
BUDGÉTAIRE ET IMPORTANCE DE
L'INTÉGRATION DE SON COÛT DANS LE
PROCESSUS BUDGÉTAIRE PUBLIC : UNE
APPROCHE PHÉNOMÉNOLOGIQUE**

Abstract

The following article reveals that the characterization of fiscal sacrifice depends on the interdisciplinary treatment given to the area of tax expenditures and tax benefits. Certain interpretations have arisen from knowledgeable subjects regarding the following questions: How can tax sacrifice be characterized in the regulatory framework of the Venezuelan context? Which tax benefits are considered tax expenditures? In order to answer these questions, it is proposed that tax sacrifice comprises an economic effort by the State, which directly affects the development of specific economic sectors and the fulfillment of social objectives aimed at improving the collective welfare. Furthermore, a dialogical analysis was used as the methodology applied in this article, from Husserl's phenomenology (1997), as an approach and method, which tries to understand, in an immediate way, the world

Résumé

Cet article révèle que la caractérisation du sacrifice fiscal dépend du traitement interdisciplinaire qui a été donné à la question des dépenses fiscales et des avantages fiscaux. Les sentiments des sujets expérimentés en la matière sont exprimés, apportant des interprétations aux questions : Comment caractériser le sacrifice fiscal dans le cadre réglementaire du contexte vénézuélien ? Quels avantages fiscaux sont considérés comme des charges fiscales ? Pour y répondre, on avance que le sacrifice fiscal comprend un effort économique de la part de l'État qui affecte le développement de certains secteurs économiques et la réalisation d'objectifs à caractère social visant à améliorer le bien-être collectif. La méthodologie qui a été assumée est de nature dialogique, issue de la phénoménologie de Husserl (1997), en tant qu'approche et méthode,

of man through an intellectual vision based on the intuition of the thing itself. The instruments used to gather information are represented by semi-structured interviews applied to key informants, as well as a structured intentional analysis matrix (Krippendorff, 1990) according to the dimensions of the study. In conclusion, the following categories were revealed: Phenomenological characterization of tax sacrifice; Effects of tax sacrifice on the budget planning process; and, Identification of the approach to define the tax references and tax expenditures that are present in the national taxation regulatory framework.

Keywords: tax sacrifice; tax expenditures; public budget; tax expenditure budget.

qui tente de comprendre, immédiatement, le monde de l'homme à travers une vision intellectuelle basée sur l'intuition de la chose elle-même. Les instruments utilisés pour la collecte de données sont représentés par des entretiens semi-structurés qui ont été appliqués aux informateurs clés, ainsi qu'une matrice d'analyse intentionnelle structurée (Krippendorff, 1990) basée sur les dimensions de l'étude. En guise de clôture, les catégories suivantes ont été dégagées : Caractérisation phénoménologique du sacrifice fiscal ; Effets du sacrifice fiscal dans le processus d'élaboration du budget, et, Identification de l'approche pour définir les impôts de référence et les dépenses fiscales présentes dans le cadre réglementaire de la fiscalité nationale.

Mots clés: sacrifice budgétaire ; charges fiscales; budget public; budget des dépenses fiscales.

Introducción

Las finanzas públicas, consideradas de forma genérica y gubernamental, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos (Villegas, 2001). Para ello, éste requiere realizar un tipo de actividad de índole financiera que le permita, en primera instancia, gestionar acciones para la captación de ingresos a través de transferencias monetarias coactivas o voluntarias (recursos públicos), y en segundo lugar, evaluar los procesos y métodos en virtud de los cuales, el Estado, gestiona la obtención de fondos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos y prever así la satisfacción de necesidades colectivas.

Para llevar a cabo el proceso de obtención de recursos mediante la recaudación tributaria, el Estado dispone de sistemas tributarios desde el cual administra la gestión impositiva de su política económica, propiciando así, la regularización de aspectos de estabilización y control macroeconómico (LOAFSP, 2015). Se destaca entonces que la función del sistema tributario no sólo comprende la ejecución de la actividad legislativa de armonización y coordinación tributaria, sino también la articulación de aspectos de gobernanza con las diferentes instancias públicas y demás actores que orientan el diseño y formulación de políticas públicas orientadas a la estabilidad del sistema económico, el financiamiento del gasto público y la mejora progresiva del sistema de recaudación tributaria.

La correspondencia atribuida a la identificación del gasto público comprende el tratamiento de los gastos tributarios establecidos en el marco impositivo venezolano. Esto abarca una serie de estadios que conlleva al análisis del propósito y objeto de las normas tributarias sancionadas y la verificación de que las leyes tributarias se han redactado respetando todos los preceptos constitucionales, de esta forma, el sistema tributario funcionará sin vulnerar las garantías que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999) y los términos de legalidad tributaria que imperan en Venezuela (Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT, 2013). El desarrollo de dicho principio y su alcance en las disposiciones de índole impositivo se encuentran establecidas en el Artículo 3 del COT (2020), mediante el cual

establece la creación, modificación, o eliminación tributos, así como la facultad de otorgar exenciones y rebajas de impuestos, y, la autorización para que el Poder Ejecutivo pueda conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.

De estos elementos esenciales, se puede observar que el establecimiento de la obligación tributaria es propio de la potestad del Estado a través del principio constitucional de legalidad tributaria, pero también le corresponde la facultad de otorgar exenciones, exoneraciones o incentivos que considere necesario aplicar. Estos beneficios llevan implícitos determinados objetivos que se consideran necesarios implementar para principalmente generar condiciones favorables en el desarrollo de determinados sectores económicos y promover el alcance del bienestar colectivo. Aunque estos beneficios reflejan una combinación de metas, tales como equidad, conveniencia de administración e impulso del crecimiento económico, se ha identificado en la praxis venezolana, la inexistencia de una metodología presupuestaria que permita estimar del costo de los gastos tributarios de dichas concesiones fiscales y cuya información dimane en un Estado de cuenta que acompañe al proyecto de presupuesto de recursos, en el que se especifique los impuestos con exenciones y otro con los ingresos que se dejan de percibir por cada uno de los beneficios otorgados (Mijangos, 1991; citado por Monarres & Bernal, 2019), conforme lo establecía la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (2000).

Según Sánchez (2016), la primera LOAFSP (2000) incorporó entre sus regulaciones, una serie de disposiciones relativas a la manera de presentar la cuantía de recursos y egresos considerados en los presupuestos públicos, dirigidas, básicamente, a mostrar la verdadera significación económica de tales variables, así como las finalidades perseguidas con ellas. Señala Sánchez (2016) que existen normas que con el tiempo constituyen un reforzamiento del principio de integridad de ingresos y gastos; al señalar que “los presupuestos públicos comprenderán todos los ingresos y gastos, así como las operaciones de financiamiento sin compensaciones entre sí, exigen que los anexos de los presupuestos indiquen también los riesgos fiscales en que, normalmente, incurre la administración financiera pública” (p. 727). Al respecto, el artículo 12 de la citada LOAFSP, establecía que con el Proyecto de Ley de Presupuesto Anual, el organismo encargado de las finanzas debía presentar los estados de cuenta en los que se describiesen los

planes de previsión social, así como la naturaleza y relevancia de riesgos fiscales que puedan identificarse, tales como aquellos gastos tributarios (excepciones, exoneraciones, deducciones, diferimientos y otros sacrificios fiscales) que pudiesen afectar las previsiones sobre el producto fiscal tributario estimado del ejercicio. La obligación establecida en este artículo no era exigible cuando tales datos no pudiesen cuantificarse o aquéllos cuyo contenido total o parcial hubiese sido declarado secreto o confidencial de conformidad con la ley.

Con la novedosa promulgación de la LOAFSP (2000), se proponía articular los principios constitucionales de solvencia, eficiencia, responsabilidad, transparencia y equilibrio fiscal dirigidos a instituir las reglas de disciplina macrofiscal que hicieran más evidentes los objetivos de gestión fiscal a largo plazo y la forma de lograrlos; corregir el sesgo deficitario de las finanzas públicas, disminuir la discrecionalidad en política fiscal, alcanzar la estabilidad macroeconómica y mayor de calidad en la implementación de cursos de acción (políticas públicas). La regulación contenida en esta versión original de la LOAFSP, sobre los postulados de disciplina fiscal, terminó desviando su aplicación, no sólo por la inobservancia y el desconocimiento de sus reglas y principios por parte de aquellos a quienes les correspondía aplicar la norma, sino, particularmente, por su progresiva disolución, producto de las diecisiete (17) reformas que ha sufrido desde su promulgación inicial (2000) hasta la última reforma en el año 2015 (Sánchez, 2016). Al respecto, esta reforma, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 (E), suprimió la disposición que exigía que el Proyecto de Ley de Presupuesto Anual se presentase junto con los estados de cuenta en los que se describan los planes de previsión social, así como la naturaleza y relevancia de riesgos fiscales que puedan identificarse.

En este sentido, y a los efectos de facilitar el proceso de formulación de los recursos presupuestarios con un nivel de rigurosidad que admita la emisión de estos tipos de estados de cuentas, se requiere cuantificar y consolidar la totalidad de los recursos fiscales, esto implica el tratamiento y análisis de los diferentes tipos de ingresos públicos: la recaudación de ingresos por concepto de explotación de hidrocarburos y actividades conexas (recaudación petrolera) y la recaudación tributaria (no petrolera). Para la estimación de ingresos fiscales se suelen realizar



proyecciones con base a la recaudación efectiva, lo que resulta de restar a la recaudación total, todos los gastos tributarios (exenciones, exoneraciones, no sujeciones y demás privilegios fiscales) presentes o no en el marco impositivo tributario.

La tarea de cuantificar los gastos tributarios implica entonces la caracterización y delimitación del alcance de este sacrificio fiscal, la identificación de los beneficios y demás privilegios fiscales establecidos en las leyes tributarias venezolanas con base a un determinado enfoque, la determinación de una metodología específica y coherente para la estimación del costo de los gastos tributarios y su respectiva integración con el proceso presupuestario público, y, la revisión y evaluación continua de los cursos de acción (políticas públicas) mediante la cual se justifican los criterios y procedimientos para otorgar los beneficios fiscales y demás concesiones tributarias.

Ante los aspectos que involucra el estudio de esta caracterización y la identificación del sacrificio fiscal (gasto tributario), conforme a los criterios de formulación de políticas fiscales que atiendan a las necesidades colectivas, y en virtud de los esquemas de gestión e innovación administrativa que involucran la comprensión de los procesos adaptados para la cuantificación del sacrificio fiscal y la presentación de los respectivos reportes y estados de cuenta con el presupuesto público, se plantea las siguientes interrogantes: ¿Cómo se puede caracterizar el sacrificio fiscal (gastos tributarios) en el marco normativo del contexto venezolano? ¿Cuáles beneficios fiscales son considerados gastos tributarios en el marco impositivo venezolano? Estas interrogantes emplazan a justificar las premisas necesarias y suficientes para desarrollar los siguientes objetivos.

a. Objetivo general

- Explicar la importancia relacionada con la cuantificación del sacrificio fiscal y su incorporación al proceso presupuestario público venezolano.

b. Objetivos específicos

- Caracterizar el sacrificio fiscal y los gastos tributarios presentes en la práctica impositiva

nacional, atendiendo los criterios epistemológicos alcanzados por la disciplina de presupuesto tributario.

- Identificar los efectos de incorporar el costo del sacrificio fiscal en el presupuesto de la República.
- Identificar el enfoque de referencia, los beneficios y demás privilegios fiscales establecidos en el marco impositivo nacional del sistema tributario venezolano.

Los privilegios fiscales y el sacrificio fiscal

Según Cantón (2014), los términos gastos, beneficio e incentivo fiscal, aluden a tres perspectivas diferentes: presupuestaria, tributaria y económica, respectivamente, por lo que, “los beneficios fiscales contemplados en las normas tributarias tienen su reflejo presupuestario a través de los gastos fiscales e inciden en la política económica a través incentivos fiscales” (p. 34). De esta manera, “como las leyes fiscales dejan entrever vacíos impositivos, los gastos fiscales originan una baja recaudación” (Gómez & Jiménez, 2010, citado por Monarres & Bernal, 2019, p. 7). Por otra parte, los gastos fiscales están asociados con los costos administrativos del sistema tributario, según Oviedo (2003), están relacionados estrechamente con la complejidad del marco normativo en atención a que implica soportar los gastos derivados de la complejidad en el tratamiento de las ganancias de capital, de la proliferación de privilegios fiscales como las exenciones y deducciones, de la existencia de gravámenes sobre determinados tipos impositivos, de la acumulación de cambios vía reformas fiscales. “Los gastos tributarios en cumplimiento de la carga impositiva reducen el bienestar y pueden anular los méritos de equidad o eficiencia del sistema impositivo” (p. 15).

Los privilegios fiscales que inciden en la recaudación real de los ingresos tributarios a través de las renuncias de aportes por determinados contribuyentes, actividades o sectores, afectan la asignación de recursos vía presupuesto público y mayormente están fundamentados en la elección políticas fiscales con diversidad de criterios económicos, sociales y políticos. Desde esta noción, “los gobiernos utilizan los sistemas tributarios y los esquemas de incentivos fiscales para fomentar objetivos de política económica, como incentivar el ahorro, estimular el

empleo o promover y proteger a la industria nacional” (Villela, Lemgruber, & Jorratt, 2009, p. 3). En tales circunstancias, el sistema tributario termina cumpliendo un rol similar al del gasto público, pero en este caso sería por la vía de la renuncia total o parcial de su recaudación, a esto es lo que se conoce como sacrificio fiscal.

El término “sacrificio fiscal” alude entonces a aquel esfuerzo económico por parte del Estado que implica la renuncia parcial o total de aquella recaudación tributaria que le corresponde obtener de determinados contribuyentes, y cuyo objetivo es incentivar a determinados sectores o actividades de la economía (Monasterio, 2021). Por su parte, la evolución de los aspectos que caracterizan a este esfuerzo económico ha llevado a calificarlo como gastos tributarios por tratarse de aquellos “recursos dejados de recaudar que podrían haber financiado programas de gasto público explícitos en favor de aquellos a los que se les reduce la carga tributaria” (Pecho, 2014).

Según el BID (2009), “la demanda de la comunidad internacional por una mayor transparencia en materia de política fiscal, junto con una tendencia creciente al uso de concesiones tributarias, ha extendido el interés por el tema de los gastos tributarios al resto del mundo” (p. 6), tanto así que actualmente existen códigos de buenas prácticas en materia de transparencia fiscal y la misma OCDE (2021) ha publicado recomendaciones sobre el tema de los gastos tributarios y su importancia en la cuantificación de los mismos. La tarea de cuantificar la totalidad de los recursos fiscales requiere del tratamiento y análisis de los diferentes gastos tributarios y esto requiere en primer término enmarcar la conceptualización y caracterización de ese sacrificio fiscal, y como segundo aspecto, identificar los beneficios y demás privilegios fiscales establecidos en las leyes tributarias.

Las excepciones tributarias: exenciones, exoneraciones y otras formas de incentivos fiscales

Según el Centro de Estudios de Finanzas Públicas (CEFP, 2007) los sistemas tributarios soportan la existencia de beneficios fiscales, regímenes especiales, tasas preferenciales y demás privilegios fiscales, esto implica otorgar beneficios a determinados sectores económicos y

promover condiciones preferenciales, lo que genera desigualdad entre los propios contribuyentes, y sin duda alguna reduce la recaudación de ingresos del Estado. Ante esta reducción en los ingresos del gobierno se generan distorsiones proporcionales en la asignación de recursos a través de los presupuestos de gastos y, por ende, un aumento de los gastos tributarios, que representan el esfuerzo tributario que realiza el gobierno al distribuir sus recursos. La razón de la existencia de estos beneficios y concesiones está asociada a la intención del gobierno de promover el desarrollo de sectores económicos por un tiempo determinado.

Una de las propiedades distintivas de las concesiones tributarias está relacionada con el número de sus potenciales usuarios, propiedad por la que se las divide entre las que tienen un carácter general, es decir, pueden ser usufructuadas por todos o la mayoría de los contribuyentes, y las que son de tipo particular o especial, cuando sólo algunos de ellos pueden beneficiarse de las mismas. Según Craig & Allan (2001), el aspecto de las concesiones tributarias implica contextualizar y caracterizar la expresión “gastos tributarios” en atención a que es relativo el objetivo o función al que están orientadas dichas concesiones tributarias. La intención subyacente en el concepto de gasto tributario es la identificación de aquellas concesiones tributarias que el Estado utiliza para financiar de manera indirecta sus políticas y que, por definición, son usufructuadas por un reducido número de beneficiarios. Así se desprende de las definiciones más comúnmente presentes en la literatura.

En este sentido, la OCDE (2004) define los gastos tributarios como aquellas transferencias de fondos públicos que ocurren a través de reducciones en la obligación tributaria en relación con los impuestos de referencia (benchmarks) en lugar de gastos directos. De acuerdo con investigaciones de esta organización, uno de los principales problemas para determinar y definir los gastos tributarios, bajo una legislación particular, es acordar correctamente el estándar o impuesto de referencia con el que se comparan las disposiciones de la ley. La cuantificación del monto de los gastos tributarios puede variar significativamente según la definición utilizada, lo que significa, entre otras cosas, que no es posible una comparación confiable de la proporción de gastos tributarios entre diferentes países. En este sentido, y desde la perspectiva de la técnica fiscal, los gastos tributarios pueden tomar muchas y diversas formas al momento de

establecerlos. El Cuadro 1, hace referencia a estas formas:

Cuadro 1. Tipos de gastos tributarios.

Gasto tributario	Definición
Exenciones	Ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles. En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, como “exenciones”, “exoneraciones”, “hechos no gravados”, etc.
Deducciones	Cantidades que se permiten rebajar de las bases imponibles.
Créditos	Cantidades que permiten rebajar los impuestos.
Tasas reducidas	Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.
Diferimientos	Postergación o rezago en el pago de un impuesto.

Fuente: Elaboración con base a Villela, Lemgruber, & Jorratt (2009).

La gestión del sacrificio fiscal y su presupuestación como política pública

Uno de los importantes aportes para la evaluación del sacrificio de ingresos que suponen los privilegios fiscales (específicamente las exenciones), fue realizado por Lauré (1960) al aproximarse por primera vez al concepto gasto fiscal. Este autor fue el precursor en concebir la presentación de un presupuesto de gastos fiscales, “por la sugerencia de acompañar al proyecto de presupuesto de egresos, un cuadro estadístico especificando los impuestos con exenciones y otro con los ingresos que se dejan de percibir por cada uno de los beneficios otorgados” (Mijangos, 1991, p. 446). Sin embargo, fuera de los aportes de Lauré, la expresión *tax expenditures* fue usada por primera vez en el año 1967, por Stanley Surrey, en un discurso efectuado en la ciudad de Nueva York, para ese momento se desempeñaba como secretario asistente del Tesoro de los Estados Unidos (Surrey, 1973). Este suceso marcó el inicio para la instrumentación y elaboración de la estimación correspondiente a los gastos fiscales.

El presupuesto de gastos fiscales permite así, al sistema tributario, obtener una cuantificación aproximada de lo que deja de recaudar, y en virtud de esto, tomar decisiones sobre la conveniencia o no del sacrificio fiscal que implica conceder ciertos beneficios (Surrey & McDaniel, 1985). Estos autores señalan que inicialmente existieron vacíos o lagunas impositivas, que terminaron

comportándose como rutas de escape fiscal (elusión) no vistas por el poder legislativo, pero descubiertas por los funcionarios fiscalistas; posteriormente estas medidas fueron adoptadas deliberadamente llamándolas beneficios fiscales. Según Monarres & Bernal (2019), la acción de conceptualizar el término gasto fiscal “fue el siguiente paso al reconocimiento de que esos beneficios fiscales eran realmente programas de asistencia gubernamental encubierta a través del sistema fiscal” (p. 7).

Estas experiencias decantan hoy en día en la necesidad de disponer y presentar información sobre el presupuesto de gastos tributarios, para ello se requiere de una orientación metodológica que permita estimar su costo, así como, controlar los procesos ante las correspondientes instancias gubernamentales y gestionar la información para la adecuada y oportuna toma de decisiones, de esta forma se dotará de mayor transparencia al proceso de rendición de cuentas públicas, “reduciendo así las posibles injerencias políticas y la discrecionalidad administrativa en la distribución y aprovechamiento de los beneficios” (Villarreal, 2004, p. 171), según CEPAL (2006) , el objetivo es estimar las consecuencias presupuestarias de las correspondientes pérdidas fiscales y, especialmente, compararlas con los costes directos de reposición. Si bien los datos sobre los gastos tributarios pueden dividirse según el tipo de impuesto aplicado a los diferentes sectores de actividad y áreas de destino, es posible identificar a los “ganadores” y “perdedores” de dichas políticas y, en consecuencia, sus efectos distributivos podrían rastrearse.

La estimación de este tipo de información (vía presupuesto) es necesaria por el hecho de que los gastos tributarios terminan comportándose como instrumentos para lograr diversos objetivos de política, en consecuencia, “estos gastos tendrían que estar sujetos a las mismas evaluaciones de resultados que los subsidios otorgados directamente con cargo al presupuesto” (Villarreal, 2004, p. 172). Asimismo, para que los exámenes de las políticas públicas sean más eficaces deberían abarcar todos los mecanismos de intervención del Estado, en este sentido convendría que se aplicaran las mismas técnicas de estimación de costos y beneficios a los gastos tributarios (Lerda, 1999), de aquí la importancia que persigue la gestión pública institucional al cumplir con los principios constitucionales de transparencia y rendición de cuentas, en atención a que se alude a la “obligación de demostrar formal y materialmente, la

corrección de la administración, en el manejo o custodia de los recursos” (COFAE, 2015, p. 7) . Tal rendición, “es técnicamente un acto al que se procede después de haberse cerrado el ejercicio financiero, mediante el cual se confrontan los datos del presupuesto con la realidad efectiva del ejercicio, a fin de establecer las diferencias y determinar las causas”. (Massimo, 1991, p. 402).

Materiales y métodos

Diseño de la investigación

Para el análisis de la información sobre hechos que sucedieron en el pasado y el estudio de resultados lógicos respaldados en fuentes fidedignas de investigación, se utilizó un diseño de investigación de tipo documental, en atención a que se recopiló y seleccionó información a través de la lectura de tesis doctorales, artículos científicos, documentos emitidos por organismos internacionales, libros y bibliografías existentes. Asimismo, a la investigación se le otorgó un enfoque cualitativo en virtud de que el propósito está centrado en la acción humana. Este enfoque se alimenta epistemológicamente de la corriente de pensamiento fenomenológica en virtud de que reconoce, en el proceso de conocimiento, los niveles de interdependencia latentes entre el sujeto y el objeto. En este conocimiento intervienen características sociales, particulares y personales del observador; es decir que, se admiten diferentes formas de interpretación del objeto de estudio y el investigador tiende a sentirse atraído, no es neutral, todo va a depender de la realidad que perciben los informantes claves (IC) y la perspectiva del investigador. La ruta metodológica que se asumió es de carácter dialógico, en cuanto, que las creencias, mentalidades, prejuicios y sentimientos serán aceptados como elementos de análisis para generar conocimientos sobre la realidad humana, desde la fenomenología de Husserl (1997), como enfoque y método. Este autor lo define como un método que busca “entender de forma inmediata el mundo del hombre mediante una visión intelectual basada en la intuición de la cosa misma, es decir, el conocimiento se adquiere válidamente a través de la intuición que conduce a los datos inmediatos y originarios” (p. 36).

Informantes claves

Los informantes claves ayudan al investigador en el proceso de indagación y en el establecimiento de ideas claras y pertinentes en cuanto a la investigación, porque ellos son el objeto de estudio. De acuerdo con la afirmación de Martínez (1991), los informantes clave “son todos los individuos que de alguna u otra manera van a suministrar una información valiosa y coherente, que le permite al investigador profundizar el problema abordado” (p. 37), es decir, son las fuentes primarias de información. Al respecto, se seleccionaron cinco (05) expertos de acuerdo con los siguientes perfiles: dos (02) funcionarios públicos del área tributaria, un (01) experto en gerencia pública y dos (02) académicos con experiencia en el ámbito de la gestión pública. Las cinco personas tienen al menos veinticinco años ejerciendo diferentes roles de responsabilidad dentro de diferentes organizaciones públicas y privadas, así como, cargos de tipo administrativo, gerencial y directivo. El tiempo de relación laboral dedicado en los espacios de la gestión pública les ha permitido integrar saberes y experiencias, aportando así ideas que coadyuvan a la garantía de la eficacia en la ejecución de los procesos públicos gerenciales.

Técnicas e instrumento de recolección de información

Los instrumentos que se sirvieron para la fase correspondiente a la recolección de información están representados por entrevistas semiestructuradas, conocida también como diálogo coloquial y está definida por Martínez (1991), como “el instrumento que permite conocer la naturaleza del ser, apoyándose en la estructura de la personalidad del interlocutor, así como los contextos verbales” (p. 93). Es de destacar que la entrevista semiestructurada, como instrumento de recolección de datos en la investigación cualitativa, es una herramienta con una gran sintonía a la disposición del diálogo cuyo propósito es la recopilación de la información requerida. Las preguntas en el instrumento fueron las siguientes: a) Desde el contexto de categorización del gasto público, ¿Cómo caracteriza el gasto tributario y/o sacrificio fiscal?; b) Desde el sentido de pertinencia, oportunidad y alcance ¿Cuál es su opinión acerca de los beneficios y/o privilegios fiscales previstos en el marco normativo venezolano?; c) ¿Cómo considera usted que impacta el sacrificio fiscal en el presupuesto de la República?; d) atendiendo lo enunciado en la bibliografía especializada: ¿Cuál enfoque considera usted adecuado para definir los impuestos de referencia

e identificar los gastos tributarios?; e) ¿Cuál es su consideración acerca de incorporar al proceso de formulación presupuestaria el costo de los gastos tributarios (sacrificio fiscal)?.

Análisis de la recolección de información

Por tratarse de una investigación enmarcada en un enfoque fenomenológico interpretativo, los datos recabados se categorizaron a través de matrices que permitieron relacionar las categorías encontradas y sus atributos o propiedades emergentes, para luego realizar su análisis e interpretación. Cabe considerar que, la recolección de la información fue mediante las entrevistas semiestructuradas y la observación, apoyado en la plataforma tecnológica de videoconferencia llamada *Zoom*. Posterior a esta fase, la información se comparó con las evidencias recolectadas, generando así las respectivas interpretaciones que tributaron al resultado obtenido, para esto se desarrolló un proceso de codificación, categorización y triangulación a partir de la ordenación, comparación y contraste de la información obtenida con la bibliografía especializada, estableciendo los diferentes nexos relacionales que permitieron interpretar las diferentes situaciones detectadas, obteniéndose así una matriz de análisis intencional (estructurada) en función a las dimensiones del estudio objeto de la investigación y considerando la posibilidad de interconexión entre las unidades de análisis.

Análisis e interpretación de los resultados

La presente investigación tuvo como objetivo general explicar la importancia relacionada con la cuantificación del sacrificio fiscal y su incorporación al proceso presupuestario público venezolano. Para desarrollar esta investigación se abarcaron tres momentos: a) planificación para la recolección de información; b) análisis de la información; y, c) interpretación de los resultados. La técnica usada para analizar e interpretar la información fue el análisis de contenido en virtud de que se pretendió incluir dos o más aproximaciones cualitativas como la observación participativa y la entrevista semiestructurada para diagnosticar el mismo asunto, buscando sus efectos y significados, evaluando críticamente los hallazgos existentes en directo y estableciendo inferencias reproducibles y válidas que puedan aplicarse al contexto de la investigación. (Krippendorff, 1990, p. 28).

Resultado de la investigación

El “sacrificio fiscal” desde el enfoque fenomenológico

De lo anteriormente abordado se desprenden las categorías del análisis de los resultados, producto de las interrogantes del estudio, que sirvieron como base para la aplicación de las entrevistas en cuanto a la caracterización del gasto tributario y/o sacrificio fiscal, las consideraciones sobre los beneficios y/o privilegios fiscales previstos en el marco normativo venezolano y su incorporación al proceso de formulación presupuestaria. La Figura 1 muestra el diagrama de categorías que arrojó el proceso de análisis e interpretación.

Figura 1. Diagrama de categorías.



Caracterización fenomenológica del sacrificio fiscal

El término relacionado con las concesiones tributarias se encuadra en aquella excepción, establecida o no en la legislación, que se aleja del espectro nocional y se materializa en la no imposición de la materia gravada cual sea el beneficio fiscal (gastos tributarios). Martín (2009) le otorga un tratamiento conceptual a este tipo de gasto y lo define como el “conjunto de concesiones tributarias que benefician de manera particular a algunos contribuyentes, actividades, regiones, etc. y tienen por objetivo financiar políticas llevadas a cabo por el Estado” (p. 86). Este autor señala dos características que deben verificarse para reconocer los gastos

tributarios: i) es necesaria la existencia de concesiones tributarias especiales, es decir, las que sólo puedan ser aprovechadas por un reducido número de beneficiarios, y ii) esas concesiones deben servir al Estado para financiar de modo indirecto determinadas políticas públicas.

Los privilegios fiscales que se conceden a determinados contribuyentes se reflejan, particularmente, en beneficios económicos y/o sociales para el país. El propósito de estas medidas está orientado, particularmente, a la protección y estímulo de diversos sectores de la economía y, mayormente, la propuesta de sus efectos se traduce en la disminución de los precios de determinadas actividades económicas que desarrollan los agentes comerciales, cuyos beneficiarios, tienden a ser, los consumidores finales de productos y servicios. Según Monasterio (2021), el sacrificio fiscal no implica necesariamente un gasto tributario, esta terminología comprende la renuncia de aquel ingreso que se deja de percibir por la vía de la recaudación tributaria mediante la concesión de privilegios fiscales que les otorgan a determinados contribuyentes; la gestión de este tipo de sacrificio termina representando un elemento de alta política y de especialización dentro del campo fiscal y tributario, propiamente vinculado.

Normalmente las excepciones tributarias están destinadas a un fin común y no a un fin particular, el propósito es cumplir con distintos objetivos económicos o sociales mediante la no imposición al desarrollo específico de actividades que promueven los sectores productivos, o bien, a favorecer a la población más vulnerable; sin embargo, las razones para otorgar los beneficios fiscales no favorecen necesariamente al sector de la población de menores recursos sino que en muchas ocasiones atienden a coyunturas políticas o económicas. Quílez & Puente (2021) sostienen que las variaciones de las alícuotas en materia de imposición indirecta (impuesto al valor agregado) para finales del año 1998 e inicio del año 1999, no solo coincidieron con la reducción de los precios del crudo para el año 1997 sino también con los eventos electorales.

La adopción de los criterios para la concepción de beneficios fiscales involucra otros aspectos de índole social y económica. Según la Encuesta Nacional en Venezuela (ENCOVI,

2019), el 96% de la población en Venezuela vive en estado de pobreza, de lo cual un 79% que vive en extrema pobreza. En este sentido, los criterios en referencia deberían orientarse a beneficiar principalmente a este fragmento de la población. Aun cuando los objetivos económicos están dirigidos a proteger la producción nacional, estimular el consumo y la inversión nacional o extranjera, al final, el presupuesto de tales cursos de acción debería incorporar una visión global que comprenda el beneficio social de la población, particularmente, aquella población vulnerable de recursos más escasos. El Cuadro 2 sintetiza las diferentes apreciaciones a la terminología estudiada.

Cuadro 2. Interpretación fenomenológica de los gastos tributarios y/o sacrificio fiscal.

IC	Criterios de los expertos	Observación del investigador
IC1	Los beneficios fiscales (gastos tributarios) se materializan mediante la concepción de exenciones, exoneraciones o rebajas de impuestos; el propósito está orientado a proteger la economía y estimular la exportación.	La experiencia subjetiva se manifiesta en valorar el importe y el beneficio económico que se reporta a la nación.
IC2	Comprende toda exención o exoneración de la obligación tributaria a cualquier agente económico; puede tener efectos sobre la disminución de los precios y estos dependen de la actividad económica que desarrollan esos agentes comerciales.	Incorpora elementos relacionados con la disminución de precios y su incidencia en la actividad productiva de los agentes económicos.
IC3	Representa todo aquello que implique una recaudación menor, está vinculado con la forma de disminuir el pago del impuesto; la dispensa (total o parcial) tiene que estar destinada a un fin común, no particular.	Agrega aspectos que inciden con la recaudación tributaria y le otorga, a la excepción, carácter general, no particular.
IC4	Renuncia que hace el estado con el objeto de cumplir distintos objetivos económicos o sociales. Las razones para otorgar estas exenciones no favorecen socialmente al sector de la población de menores recursos, sino que en determinadas ocasiones atienden a eventos electorales y a coyunturas políticas y económicas.	Precisa que la renuncia debe estar orientada a cumplir objetivos económicos o sociales, mediante el cual se favorezca, principalmente, a la población más vulnerable.
IC5	Gasto por transferencia en atención a que se trata de una renuncia que está directamente relacionado con los ingresos fiscales.	Transferencia que se obtiene por la renuncia parcial a una parte de la recaudación efectiva.

Los aportes interpretativos de los informantes claves parten del conocimiento y el tratamiento, que, conforme a la experiencia disciplinaria, le han otorgado a la caracterización de los gastos tributarios y el sacrificio fiscal. Los aspectos señalados atienden a una visión

fenomenológica e interdisciplinaria: mientras que el IC1 resalta la importancia del importe económico y el beneficio que se le pueda reportar a la nación, por medio del gasto tributario y/o sacrificio fiscal, el IC2 agrega el elemento económico relacionado con la disminución de precios y su incidencia en la actividad productiva de los agentes económicos, y el IC3, destaca la necesidad de que las excepciones estén destinadas a un fin común y no particular; por su parte el IC4 agrega que el objetivo perseguido por ese sacrificio fiscal está orientado a atender el cumplimiento de distintos objetivos económicos o sociales, y el IC5 categoriza al sacrificio fiscal como una transferencia que se obtiene por la renuncia parcial a una parte de la recaudación efectiva. El Cuadro 3 sintetiza las interpretaciones que los informantes claves le otorgan al tema del sacrificio fiscal.

Cuadro 3. Caracterización del sacrificio fiscal.

Objeto	Alcance	Desventaja
<ul style="list-style-type: none"> • Protege la economía y estimula la exportación. • La excepción debe destinarse a un fin común y no a un fin particular. • Cumple con distintos objetivos económicos o sociales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Comprende toda exención o exoneración de la obligación tributaria. • Representa todo aquello que implique una recaudación menor, vía gasto tributario. • Esfuerzo que realiza el estado al dejar de percibir ingresos fiscales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Afecta el nivel de precios y la actividad económica que desarrollan los agentes comerciales. • No favorecen necesariamente a la población de menores recursos.

La importancia de estimar el sacrificio fiscal y sus efectos en el proceso público presupuestario

Si los gastos tributarios forman parte de la gestión fiscal del Estado, se hace necesario revisar los criterios que justifican la concepción de tales gastos: la presentación detallada de la información cuantitativa en los presupuestos públicos, la evaluación continua de esta medición, y la actualización de dichos criterios, permitirán identificar en ambas direcciones (efectividad del sistema tributario e impacto de los beneficios sociales transferidos), el cumplimiento de los objetivos para los cuales se otorgaron los beneficios fiscales; “el hecho de que los gastos tributarios aparezcan neteando a los ingresos fiscales limita la capacidad del sistema político

de revisar su efectividad y afecta la composición del presupuesto público” (BID, 2009, p. 7). En la medida en que se pueda cuantificar la información relacionada con el costo de los gastos tributarios (sacrificio fiscal), habrá mayores posibilidades de evaluar la efectividad de este tipo de gastos.

En Venezuela se dispone de poca información sobre la cuantía del sacrificio fiscal asumido por la República, vía imposición nacional, y la metodología de como cuantificar esta renuncia. El Reglamento N° 1 de la LOAFSP (2005) establece que la exposición de motivos del proyecto de Ley de Presupuesto debe contener, entre otros, la información a que se refiere al artículo de la LOAFSP (2015) relacionada los reportes o estados de cuenta de todas las actividades cuasifiscales, de esta forma se podrá considerar, normativa y procedimentalmente, la reducción de recursos en el proceso de formulación presupuestaria, de aquí la importancia que las propuestas, que implican concepción de privilegios fiscales, vayan acompañadas de los correspondientes estudios de impacto sectorial y los planes de previsión social que contemplen la naturaleza y relevancia de riesgos fiscales en materia de gastos tributarios.

La experiencia venezolana de formulación presupuestaria no recopila información cuantitativa sobre este tipo de estimación, en este sentido, el gasto tributario se termina comportando como un gasto indirecto en atención a que dicha renuncia tributaria favorece a ciertos grupos económicos o sociales. Al no contemplarse toda la información en la presentación de los proyectos de presupuestos anuales, según Sánchez (2016), se estaría soslayando el postulado básico de la práctica presupuestaria que atiende al principio de la universalidad. Este principio plantea que el presupuesto debe reflejar la totalidad de los ingresos y de los gastos que origina la actividad del Estado; de esta forma se evitaría la compensación de gastos con ingresos. Dado que, por principio teórico, no debe existir el neteo, según Gil (2001), el saldo presupuestario proyectado y ejecutado, de acuerdo con las convenciones habituales, no muestra un resultado absolutamente verídico; al contabilizar los ingresos netos sin reflejar adecuadamente el importe o cuantía del sacrificio fiscal (gastos tributarios), se introduce un sesgo de opacidad en el proceso de formulación presupuestaria.

El proceso presupuestario público tiende a reflejar cuantitativamente, a través de los presupuestos públicos, los objetivos fijados por Estado en el corto plazo, mediante el establecimiento de proyectos o programas oportunos, sin perder la perspectiva del largo plazo, puesto que ésta condicionará la ejecución de los planes de desarrollo económico y social, y permitirán la consecución del fin último al que va orientado la gestión pública (Observatorio Iberoamericano de Contabilidad y Gestión OICG, 1992). En este sentido, la práctica pública de presupuestación venezolana comprende el tratamiento metodológico de los recursos y egresos conforme lo dispone el clasificador presupuestario de recursos y egresos, este viene a constituir la estructura presupuestaria de los “distintos conceptos de gastos, así como el ordenamiento de los datos estadísticos mediante los cuales se resumen, consolidan y organizan las estadísticas presupuestarias con el fin de generar elementos de juicio para la planificación de las políticas económicas y presupuestarias”. (ONAPRE, 2019).

Según ONAPRE (2019), este clasificador presupuestario facilita el análisis de los efectos económicos y sociales de las actividades relacionadas con el sector público y su impacto en la economía o en sectores particulares de la misma, haciendo posible la formulación y ejecución financiera del presupuesto, asimismo, su principal objetivo está vinculado con; “i) identificar y registrar la totalidad de los flujos de origen y aplicación de los recursos financieros, y ii) interrelacionar y presentar la información presupuestaria sobre bases homogéneas y confiables, facilitando la integración de los sistemas de administración financiera del Estado” (p. 10). Mediante el uso del clasificador presupuestario de recursos y egresos se dispone de un instrumento de gestión que comprende una serie de operaciones (formulación, control y evaluación de la gestión presupuestaria) “para que los ejecutivos públicos cuenten con una herramienta que los apoye en su proceso de toma de decisiones” (p. 13).

Por su parte, el Reglamento N° 4, de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema de Contabilidad Pública (2005), en cuanto a los requisitos que debe contemplar el sistema de contabilidad pública relacionados con el principio de universalidad y unicidad del registro y el sistema integrado de cuentas, establece que: i) mediante el sistema de contabilidad pública se deben registrar todas las transacciones económicas y financieras

que puedan tener efecto sobre el patrimonio de la República y de sus entes descentralizados funcionalmente (Reglamento N° 4 LOAFSP, art. 12); ii) las transacciones económicas y financieras se registrarán una sola vez, de modo que a partir de este conjunto de datos, se puede generar toda la información requerida por la administración de las finanzas públicas, por lo que la entrada única de información, deberá realizarse con todos los datos necesarios para su posterior procesamiento (Reglamento N° 4 LOAFSP, art. 13); y, los planes de cuentas y/o clasificadores utilizados en el SIGECOF, deberán permitir su acoplamiento modular, asegurando la integración de la información (Reglamento N° 4 LOAFSP, art. 14).

Los enunciados anteriores establecen las máximas e instrucciones normativas mediante el cual se instrumentaliza el esquema contable necesario en el proceso de cuantificación del sacrificio fiscal. A través del requisito de universalidad se prevé el registro de todas las transacciones económicas y financieras que afecten el patrimonio de la República; mediante el requisito de unicidad se considera que el registro único de cada transacción económica y financiera permita generar todas las salidas de información que requiera la administración financiera del sector público; y por medio del requisito relacionado con el sistema integrado de cuentas se prevé que los clasificadores y/o planes de cuentas deberán permitir su acoplamiento modular, asegurando la integración de la información. El cuadro 4 presenta la interpretación fenomenológica de los efectos sobre la omisión y presentación de la cuantificación del sacrificio fiscal en el proceso publico presupuestario.

Cuadro 4. Interpretación fenomenológica de los efectos en la omisión y presentación de los gastos tributarios (sacrificio fiscal) en el presupuesto de la República.

IC	Criterios de los expertos	Observación del investigador
IC2	El sacrificio fiscal impacta en el presupuesto de recursos y gastos de la República y esto afecta los supuestos establecidos para el equilibrio económico del país.	La inobservancia de criterios que integren todas las variables en el proceso de formulación presupuestaria evita la presentación razonable y transparente de la información económica del país.
IC3	Según la LOAFSP, al proyecto de presupuesto de la República debe acompañarlo los reportes o estados de cuenta de todos los elementos <u>cuasifiscales</u> , así como, los gastos tributarios y otros sacrificios fiscales que puedan afectar las previsiones sobre el producto fiscal tributario estimado del ejercicio.	El marco normativo de rango orgánico establecía la obligatoriedad de que el presupuesto de la República estuviese acompañado de los reportes de gastos tributarios, actualmente dicha disposición quedo establecida en la norma de rango <u>sublegal</u> (Reglamento N° 1; LOASFP).
IC4	La cuantificación del sacrificio fiscal no se considera como una reducción en el proceso presupuestario de la república, esto obedece a una condición procedimental.	Al no contemplarse la cuantificación del sacrificio fiscal se presentan las cifras que “netean” los recursos fiscales de los egresos/gastos.
IC5	La medida de sacrificio fiscal no está planificada en el presupuesto de la República y esto indudablemente afecta el proceso de rendición de cuentas de los organismos públicos	La omisión en la cuantificación del sacrificio fiscal limita la rendición de cuentas y la transparencia, ambos principios constitucionales que rigen el desempeño de las instancias públicas.

La importancia de cuantificar el sacrificio fiscal representa un alcance potencial de estabilidad macroeconómica, saneamiento y transparencia a la formulación y ejecución de políticas fiscales, en virtud de que se estaría incorporando la cuantificación de aquellos ingresos tributarios que el Estado deja de percibir con respecto a la renta tributaria real, es decir, se presentaría la información que justifica la diferencia entre la recaudación efectiva (real) y la recaudación estimada (presupuestada). La omisión de cuantificar el costo de los gastos tributarios trae consigo desequilibrios económicos que impactan el presupuesto público de recursos y gastos de la República, en atención a que éste se vería alterado por no considerar todos los elementos que integran al proceso de formulación presupuestaria (principio de universalidad) y limita al sistema público, el ejercicio de la política orientada a revisar la efectividad de la gestión fiscal (principio de rendición de cuentas).

Identificación de enfoque para definir los impuestos de referencia y beneficios fiscales establecidos en el marco impositivo nacional venezolano

La identificación de los gastos tributarios puede comprenderse desde el concepto más amplio de la concesión tributaria, esta alude a las excepciones que establece la legislación respecto de la definición nocional del impuesto previamente adoptada y que la literatura le otorga el nombre de *benchmark* (OCDE, 2003), “la relevancia de esta definición deviene de que la cantidad e importancia de las concesiones tributarias y, por lo tanto, de los gastos tributarios, dependerá del *benchmark* adoptado” (Martín, 2009, p. 91). La experiencia internacional es sumamente variada en cuanto a la identificación de los impuestos de referencia y no hay normas internacionales, a excepción de las Directrices de mejores prácticas para los gastos tributarios (OCDE, 2004) y el Manual de Transparencia Fiscal (Fondo Monetario Internacional FMI, 2001), para la elaboración de reportes o informes sobre los gastos tributarios, esto imposibilita la comparación de los resultados obtenidos en cada país.

En muchos casos se presentan cálculos tanto para los casos que se consideran gastos tributarios como para aquéllos que no lo son, por tratarse de concesiones tributarias de carácter general. Según Martín (2009) “para la identificación del punto de referencia y la posterior medición de los gastos tributarios, es más común aplicar el enfoque legal, aunque hay países que utilizan el enfoque conceptual” (p. 94). Según Craig & Allan (2001), el enfoque legal toma como base el marco normativo tributario vigente para definir el impuesto de referencia e identificar los gastos tributarios. “El principal problema del enfoque legal, en relación con el conceptual, estriba en que muchas concesiones tributarias pueden quedar ocultas debido a la técnica tributaria aplicada por los legisladores” (Villela, Lemgruber, & Jorratt, 2009, p. 14).

Con respecto a este tema los informantes claves coinciden que el enfoque legal reúne las características para la identificación de los gastos tributarios en el marco impositivo nacional, en atención a que este enfoque permite comparar un impuesto sin alteraciones con aquel impuesto alterado por las desviaciones normativas. En virtud de que el tratamiento de los gastos tributarios difiere en cada país lo más favorable apunta a identificar los diferentes movimientos de estabilidad y manejo de políticas públicas, en este sentido, la identificación



de estos elementos podría referir la medida en que el sacrificio fiscal afecta el presupuesto nacional. El cuadro 5 recopila las percepciones de los expertos entrevistados.

Cuadro 5. Interpretación fenomenológica del enfoque para definir los impuestos de referencia, en el marco de imposición nacional.

IC	Criterios de los expertos	Observación del investigador
IC1	Para definir los impuestos de referencia e identificar los gastos tributarios el enfoque más apropiado es el enfoque legal en atención a que permite comparar un impuesto sin alteraciones con aquel impuesto alterado por las desviaciones normativas.	La aplicación del enfoque legal podría referir la forma en que el sacrificio fiscal afecta el proceso de formulación presupuestaria.
IC4	Partiendo de lo establecido en el marco normativo se aplicaría la misma tasa (IVA) para toda imposición sin hacer distinciones de las concesiones tributarias (exenciones, no sujeciones, alícuotas reducidas, diferimientos); posteriormente se realizarían los ajustes ocasionados por las desviaciones normativas (exoneraciones).	Bajo este criterio toda imposición sería alcanzada (hecho gravado, exento, no sujeto) y se establece la referencia para identificar los gastos tributarios.

Resulta propio considerar que la definición más acotada de la estructura de los impuestos es la que provee la misma legislación tributaria. En este sentido, el enfoque legal considera las concesiones a los tratamientos impositivos que se apartan de lo establecido con carácter general en la propia ley del tributo, esto se identifica claramente en el marco normativo impositivo cuando tácitamente se establecen disposiciones mediante el cual se enumeran o citan los diferentes tipos de gastos tributarios: exenciones, deducciones (rebajas), no sujeciones, la distinción de tasas (alícuotas reducidas), créditos, diferimientos. Partiendo de las características de este enfoque, en el Cuadro 6 se esquematiza el inventario de los beneficios fiscales establecidos en el marco normativo venezolano de imposición nacional, mediante el cual se clasifica la información de los diferentes beneficios fiscales por tipo de rubro de productos, bienes, servicios, entidades y beneficiarios de las concesiones tributarias y tipo de norma: Impuesto Sobre la Renta (ISLR), Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (ISDDRC), Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF), Impuesto a los Grandes Patrimonios (IGP), Impuestos Selectivos de Consumo (ISC), Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite y Azar (IAJEA), Impuesto de Timbre Fiscal (ITF).

Cuadro 6. Inventario de privilegios tributarios contenidos en el marco normativo venezolano (imposición nacional).

Clasificación	Rubros de la concesión tributaria	ISLR		IVA		IGTF	IGP	SDYDRC	IAJEA		IAEA	TF	
		Exención	Liberalidad	Rebajas	No sujeción	Exención	Exención	Exención	Reducciones	No sujeción	Exención	Exoneración	Exención
Bienes de consumo	Aceites vegetales, alimentos y productos para consumo humano, fertilizantes y gas natural, maíz utilizado en alimentos para humanos y animales, medicamentos, agroquímicos, minerales y alimentos líquidos concentrados para animales. Alcohol etílico y especies alcohólicas perdidos por evaporación				X							X	
Bienes intangibles	Enriquecimiento bonos de la deuda pública, fondos de ahorro y pensiones Activos invertidos en actividades agrícolas, pecuarias, acuícolas, piscícolas	X					X						
Bienes muebles	Libros, revistas y folletos, diarios, periódicos y el papel para sus ediciones, vehículos automotores con adaptaciones especiales Ventas de bienes muebles intangibles o incorporeales				X								
Cuotas y pagos	Cuota hereditaria que corresponda a familiares de cujus Débitos que generen la compra, venta y transferencia de títulos valores Intéreses generados por rendimientos de inversiones Liberalidades por fines de utilidad colectiva Pago de tasas, buques de vela menor, copias certificadas sujetas a pago, certificados (INCES), embarcaciones de construcción primitiva (canoas, curiaras, botes). Préstamos de dinero	X	X			X	X	X					X
Entidades	Ahorros en cajas y cooperativas de ahorro Entidades venezolanas de carácter público Industrias productoras de alcohol y especies alcohólicas Instituciones benéficas de asistencia social	X	X		X	X	X	X			X		
Importación	Importación de: alimentos y bebidas de primera necesidad, bienes donados en el extranjero a instituciones, efectuadas en puertos libres y zonas francas, billetes y monedas (BCV), explosivos y armas (CAVIM), equipos científicos y educativos, efectuadas por agentes diplomáticos, viajeros y tripulantes. Importación no definitiva de bienes muebles				X								
Personas naturales	Agentes y funcionarios diplomáticos Conyugue sobreviviente, hijos menores de 21 años, mayores 60 años Donatarios, herederos y legatarios Estudiantes becados, pensiones y jubilaciones para PN Incapacitados parciales y totales Indemnizaciones laborales, indemnizaciones por contratos de seguros para PN Organización de juegos de envite o azar por PN PN y su conyugue, ascendientes y descendientes	X	X			X		X	X		X		
Prestación de Servicios	Explotación de juegos de loterías por las instituciones oficiales de beneficencia pública y asistencia social creadas Explotación u operación de espectáculos hípicos Operaciones de seguro y reaseguro Operaciones y servicios en general realizadas por los bancos Organización de los juegos de pasatiempo o recreo Agua, aseo urbano, telefonía, gas, electricidad residencial; crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino; transporte de combustible, derivados y mercancías; servicio de alimentación prestado a alumnos y trabajadores, hospedaje, transporte terrestre y acuático, servicios educativos y médico-asistenciales; entradas a espectáculos artísticos, culturales, deportivos, parques nacionales, museos, zoológicos.				X	X				X			



Discusión de resultados

Uno de los rasgos más importante de la acción normativa es que las acciones humanas son -en algún sentido- obligatorias (Hart, 1994). Por ello, “el conocimiento del derecho es inseparable de la capacidad de discriminar entre enunciados verdaderos y falsos acerca de aquellas conductas jurídicamente obligatorias, prohibidas o permitidas” (Navarro, 2000, p. 21). Tanto el conocimiento y la acción se convierten en espacios comunes que ponen de manifiesto el alcance de alternativas que involucran la comprensión en el manejo de las complejidades organizacionales, y propician la articulación de los principales elementos y actores, que interactúan en sus diferentes dimensiones, con el propósito de promover la resolución de los problemas sociales.

Para el logro de esos objetivos sociales, se cuenta con un andamiaje normativo que prevé un compendio de normas específicas orientadas a regular las relaciones entre los principales actores: Estado y sociedad. Es por ello por lo que la Carta Magna de cada nación plantea el propósito de constituir la separación de poderes y preservar las garantías que se inspiran en las ideas de justicia y orden. Como ley fundamental de un Estado, con rango superior al resto de las normas jurídicas, incluye el régimen de los derechos y obligaciones de los ciudadanos, delimita la acción de los poderes e instituciones de la organización política y fundamenta las premisas que orientan el desarrollo cultural, económico y social de la nación.

En lo que respecta al tema de desarrollo económico, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), aprobada mediante referéndum popular en 1999, establece disposiciones que regulan el régimen socioeconómico a los fines de “asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad”. Este régimen fundamenta “su propósito en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad” (CRBV, art. 299). En atención a este principio de justicia social, la Constitución prevé disposiciones que regulan la acción y actuación del régimen presupuestario, y es así como el artículo 316 establece que:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Aunado a esto, la norma constitucional establece en el Título VI lo relacionado con el régimen fiscal y monetario: i) “la gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal” (CRBV, art. 311); ii) “la administración económica y financiera del Estado se regirá por un presupuesto aprobado anualmente por ley...el Ejecutivo Nacional hará explícitos los objetivos de largo plazo para la política fiscal” (CRBV, art. 313); y, iii) “en los presupuestos públicos anuales de gastos, en todos los niveles de gobierno, se establecerá de manera clara, para cada crédito presupuestario, el objetivo específico a que esté dirigido, los resultados concretos que se espera obtener” (CRBV, art. 315).

En este sentido, se aprecia como la Ley de Presupuesto toma preminencia dentro del campo fiscal y monetario y se comporta como el instrumento de la planificación y gestión que rige la administración económica y financiera del Estado, de aquí la importancia que esta herramienta de política pública, contemple todos elementos necesarios para el diseño y formulación de esos cursos de acción que garanticen la justa distribución de las cargas públicas, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población (CRBV, 1999, art. 316). De este modo, la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP, 2015) incorpora entre sus regulaciones, disposiciones relativas a la manera de presentar los recursos y los egresos considerados en los presupuestos, dirigidas, básicamente, a mostrar la verdadera significación económica de tales variables, así como las finalidades perseguidas con ellas. Al respecto, la norma establece que con el Proyecto de Ley de Presupuesto Anual, el Ministerio de Finanzas presentará los estados de cuenta anexos en los que se describan los planes de previsión social, así como la naturaleza y relevancia de riesgos fiscales que puedan identificarse.

Esta premisa relacionada con los soportes y anexos con los cuales se debe acompañar el Proyecto de Ley de Presupuesto Anual no es suficiente cuando se compara con el alcance de la primera LOAFSP (2000), en virtud que esta contemplaba, disposiciones relativas a la manera de presentar los recursos y los egresos considerados en los presupuestos, dirigidas, básicamente, a mostrar la verdadera significación económica de tales variables, así como las finalidades perseguidas con ellas, entre esto se exigía la presentación de estados de cuenta mediante el cual se describiesen los planes de previsión social, así como la naturaleza y relevancia de riesgos fiscales que permitiesen identificar los gastos tributarios (excepciones, exoneraciones, deducciones, diferimientos y otros sacrificios fiscales), de manera que puedan evaluarse los efectos económicos y la eficiencia de las políticas que se expresan en dichas actividades. A pesar de que en la LOAFSP (2015) se derogaron tales disposiciones, el Artículo 29 del Reglamento N° 1 de la LOAFSP (2005), contempla tal contenido como requisito obligatorio de la exposición de motivos del proyecto de Ley de Presupuesto.

De aquí la importancia de incorporar al proceso de formulación presupuestaria la estimación y/o cuantificación del sacrificio fiscal en atención a que comprende: i) toda exención o exoneración de la obligación tributaria; ii) todo aquello que implique una recaudación menor vía gasto tributario; y iii) la renuncia voluntaria que realiza el Estado al dejar de percibir ingresos fiscales. La incorporación del costo del gasto tributario como parte de los planes de previsión social, a la presentación del Proyecto de Ley de Presupuesto Anual, revela información apta para la toma de decisiones sobre el efecto en el producto fiscal tributario estimado del ejercicio, en atención a que permite identificar el costo del sacrificio fiscal en ocasión a la concesión de beneficios y demás privilegios.

El proceso de identificar los gastos tributarios va acompañado del proceso de planificación que ejecutan las instancias involucradas en el proceso de presupuestar el costo del sacrificio fiscal asumido por la República. Con la reorganización del aparato estatal, y en particular sobre el Sistema Nacional de Planificación Pública y Popular, producto de la entrada en vigor del texto constitucional del año 1999, la Ley Orgánica de Planificación Pública y Popular (LOPPP, 2010), establece en que la planificación pública y popular tiene por finalidad garantizar la vinculación

entre la formulación y ejecución de los planes y la programación presupuestaria (LOPPP, art. 4), y que el Plan Operativo Anual Nacional sirve de base y fundamento para la obtención de los fondos asignados a la Administración Nacional del Estado en la Ley de Presupuesto del ejercicio fiscal al que corresponda, de conformidad con los lineamientos financieros y disciplina presupuestaria que establezca el Poder Ejecutivo y demás disposiciones nacionales legales que rigen la gestión financiera del sector público (LOPPP, art. 54).

En este sentido, el Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación se comporta como una herramienta de planificación a través de la cual se establecen políticas, metas, medidas, tareas y acciones para concretar el proyecto nacional establecido en la Constitución de la República con la intervención planificada y coordinada de las autoridades y autoridades estatales e instancias del Poder Popular que actúa en función de los poderes institucionales y competencias pertinentes (LOPPP, 2010, art. 26).

Tanto el Presupuesto Público como el Plan Operativo, se constituyen como herramientas de planificación pública que reflejan el comportamiento y desempeño de la gestión fiscal. Mientras el presupuesto expresa de manera cuantitativa (unidades monetarias) los recursos necesarios para cubrir los egresos que demanda la sociedad en un periodo determinado, el plan operativo expresa de manera cualitativa las metas y objetivos que se persiguen en la gestión pública. La importancia en cuantificar y cualificar el costo de los gastos tributarios acomete al proceso de transparencia y rendición de cuentas, y coadyuva a la revisión constante de los criterios de políticas fiscales mediante el cual se otorgan concesiones fiscales y demás privilegios tributarios establecidos en los Planes de Desarrollo Económico y Social de la Nación.

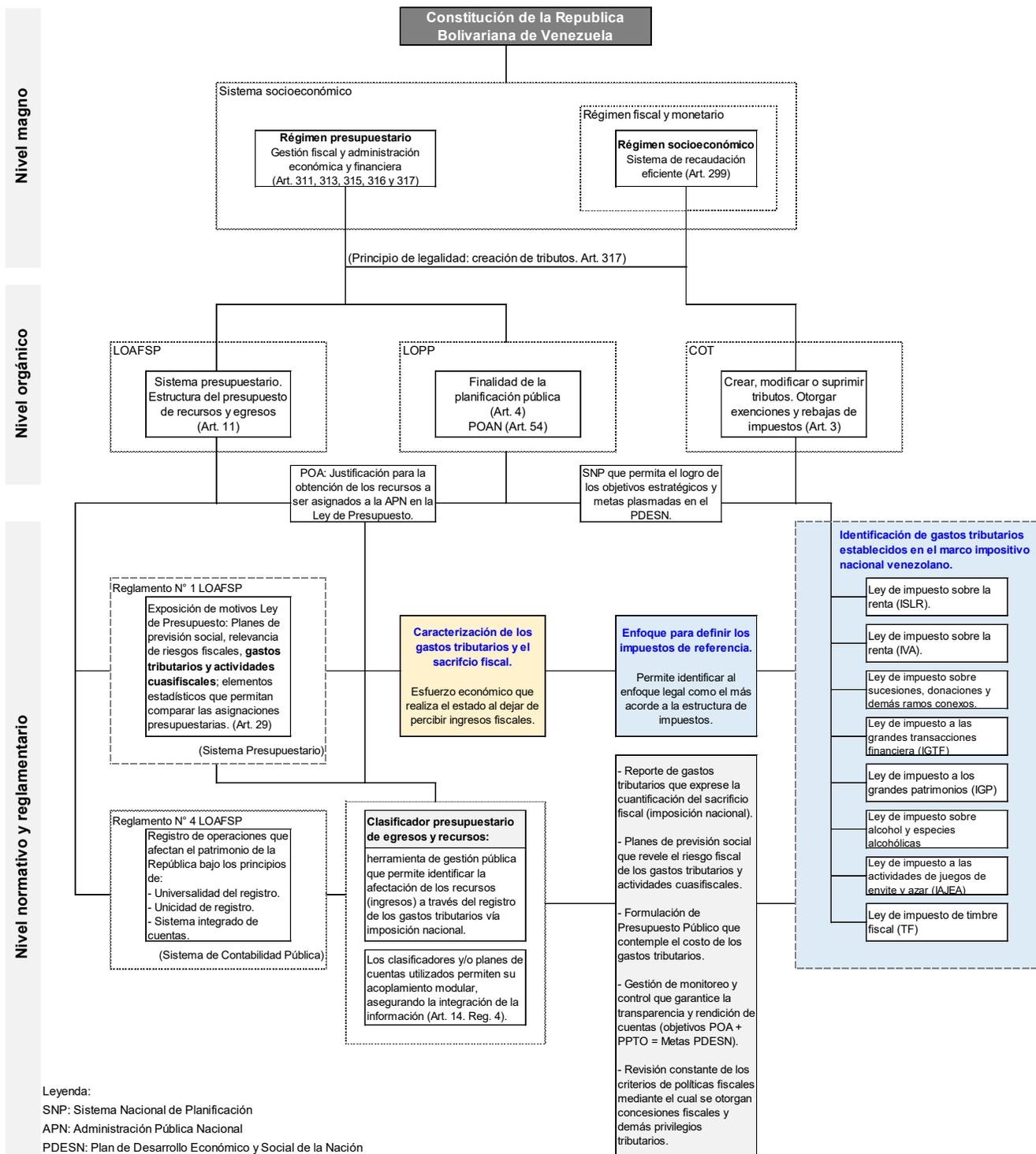
Cabe mencionar que la operativización de los procesos de formulación presupuestaria y de contabilidad pública debe conjugar las acciones de gestión relacionadas con la estimación, el monitoreo y el control de los gastos tributarios. Las actividades de índole administrativa se tornan complejas porque son multifuncionales (comprenden distintas áreas de interés: sistema tributario, sistema de planificación, sistema presupuestario) e intergubernamentales (involucran distintos organismos: Ministerio del Poder Popular para la Finanzas, Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y otras instancias gubernamentales), por



lo que las funciones que abarcan comprenden procesos de política tributaria, administración tributaria, presupuesto y evaluación de programas. De aquí la importancia de interconectar el alcance de las disposiciones de rango sub-legal que garantizan esa operatividad.

Se puede claramente identificar la disposición que compele a los órganos rectores involucrados de analizar las modificaciones que puedan experimentar los clasificadores y/o planes de cuentas a los fines de permitir el acoplamiento modular y asegurar la integración de la información. Esto comprende incluso la incorporación de modificaciones que requiera el Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos con el fin de identificar la afectación de los recursos (ingresos) a través del registro de los gastos tributarios vía imposición nacional. En la Figura 2 se presenta una proposición de alcance normativo que comprende los niveles magno, orgánico y reglamentario en la gestión del sacrificio fiscal para la imposición nacional.

Figura 2. Proposición de alcance normativo en la gestión del sacrificio fiscal.



Leyenda:
 SNP: Sistema Nacional de Planificación
 APN: Administración Pública Nacional
 PDES.N: Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación



Conclusiones

La reconfiguración conceptual del sacrificio fiscal comprende algunos desafíos importantes en la gestión de los gastos tributarios. Uno de estos pone el acento en los grandes avances que se han propiciado para la caracterización y tratamiento del sacrificio fiscal y/o gastos tributarios en los países de América Latina; organismos internacionales como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), la OCDE, FMI, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), se han abocado a generar espacios para dar a conocer el desarrollo de directrices y manuales de transparencia fiscal que recopilan las buenas prácticas en materia de finanzas públicas e incluye referencias explícitas a los gastos tributarios, sin embargo, hay que precisar que quienes asumen la tarea de estimar el costo, en términos de recaudación tributaria, de las concesiones fiscales y demás privilegios tributarios, se enfrentan a innumerables dificultades, otorgándole en última instancia el carácter de aproximación a las estimaciones que se efectúen al orden de magnitud de esas pérdidas de recaudación. Se hace necesario que el primer estadio, en el proceso de estimación de los gastos tributarios, consista en proveer de indicios acerca de la importancia de cada uno de estos, luego quedará de forma permanente la tarea de mejorar la estimación o cálculo de ese esfuerzo económico que se traduce en un sacrificio fiscal para la República.

La importancia de medir este sacrificio fiscal está relacionada, primordialmente, con la transparencia fiscal, y este tema alcanza niveles de complejidad cuando se busca trascender del propósito tradicional que alude a incentivar la inversión en determinados sectores de la economía, estimular el consumo de bienes, mejorar la eficiencia y progresividad del sistema tributario. La cuantificación de este esfuerzo económico revela el grado de afectación económica en la actividad que desarrollan los agentes comerciales, y en el mayor de los casos, el cumplimiento de aquellos objetivos de índole social que están orientados a mejorar el bienestar de la población. Los análisis de costo-beneficio deben considerarse como una tarea rutinaria de la gestión fiscal con los cuales se justifique los procesos de reformas tributarias que orienten la eliminación o racionalización de aquellos gastos tributarios poco efectivos y que se expresen en la prestación de mejores servicios públicos. El planteamiento de base que

justifique la concesión de beneficios y demás privilegios fiscales debería incluso contemplar el grado de beneficios que se transfiere a la población más desfavorecida, en atención a que este estrato, no tiene garantizado el ejercicio de sus derechos para el desarrollo social y sus ingresos resultan insuficientes para adquirir los bienes y servicios que requiere para la satisfacción de sus necesidades. Esto apunta a redimensionar el alcance de los criterios que justifican la concesión de beneficios fiscales en materia de exenciones a los productos de consumo a los que accede ese consumidor final.

Con respecto al tipo de materia que se busca medir y cómo medirla, esto necesariamente requiere de un avance continuo en la identificación y estimación de los casos concretos de gastos tributarios. La experiencia internacional es sumamente variada en cuanto a la práctica para identificación de los impuestos de referencia y no hay normas para precisar la elaboración de informes o reportes que recopilen la información de los gastos tributarios, esto imposibilita la comparación de los resultados obtenidos en la gestión pública. En muchos casos se presentan cálculos tanto para los aspectos que se consideran gastos tributarios como para aquéllos que no lo son, por tratarse de concesiones tributarias de carácter general. Para este proceso de identificación resulta común aplicar el enfoque legal y tomar un punto de referencia para la posterior medición de los gastos tributarios. Por ello, es aceptable que en una primera etapa sólo se elabore un listado de aquellas concesiones tributarias que se considere “gastos tributarios”, aunque se desconozca las magnitudes monetarias involucradas, pues esto pondrá en evidencia todos los casos de concesión de beneficios tributarios.

Aunque el enfoque legal toma la legislación tributaria vigente como base para definir el impuesto de referencia y, por ende, identificar los gastos tributarios, a esto le acompaña la identificación y aplicación del método para realizar la correspondiente estimación. La práctica internacional señala como “mejor” el método del ingreso renunciado, pero alerta que se deben corregir los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos en que la transferencia equivalente esté sujeta a impuestos. La acción de estimar cuantitativamente esa renuncia voluntaria en nuestro país representa un desafío para la gestión pública del Estado en atención a que las principales dificultades se generan cuando las instancias involucradas

en el proceso de recaudación tributaria Ministerio del Poder Popular para la Finanzas, SENIAT y, el principal ente de estadísticas económicas (BCV), no dispone de información sobre estas variables. El acceso a la información es limitado y restringidamente se publican datos relacionados con la recaudación efectiva de los impuestos nacionales, la cantidad de contribuyentes por tipo de impuestos, las bases exentas y/o exoneradas, y la incidencia de la aplicación de las alícuotas reducidas y rebajas otorgadas por cada tipo de impuestos.

La cuantificación del sacrificio fiscal obedece necesariamente al tratamiento metodológico que se le otorga a los recursos y egresos mediante el uso de los clasificadores y/o planes de cuentas usados por la ONAPRE (Clasificador presupuestario de recursos y egresos) y ONCOP (Manual para el registro de ingresos), con la finalidad de garantizar la universalidad y unicidad de registro de todas las transacciones económicas y financieras que puedan tener efecto sobre el patrimonio de la República, generar todas las salidas de información que requiera la administración financiera del sector público y admitir el acoplamiento modular que asegure la integración de la información (Reglamento N° 4, LOAFSP, 2005).

La información necesaria para estimar esta renuncia tributaria e integrarla al proceso de formulación presupuestaria deviene obligatoriamente del registro histórico de las operaciones relacionadas con la recaudación de ingresos tributarios y los considerados como renta aduanera. Aun cuando el Manual para el Registro de Ingresos (ONCOP) establece que los ingresos son reconocidos para el registro en el momento que se devenguen, haya o no movimiento de efectivo y, que un ingreso se considera devengado cuando se adquiere el derecho a percibir una cantidad determinada de recursos (ONCOP, 1999), el criterio que admite el desglose de la bases exentas o exoneradas, es el registro del devengado a partir del monto causado y no del monto a pagar, en virtud de que el impuesto causado es el que se determina una vez aplicada a la base imponible las tarifas y alícuotas correspondientes.

El proceso de cuantificar el sacrificio fiscal y su integración al proceso de formulación presupuestaria supone que el importe generado por concepto de gastos tributarios debería presentarse “frente a frente” con los gastos directos, la clasificación de ambos gastos revelara su incidencia presupuestaria y el propósito que persiguen en la gestión fiscal. Disponer de esta

información evita que la composición del presupuesto público se vea afectada por restricciones de índole administrativas que afectan la capacidad y efectividad del sistema político. En la medida en que se pueda cuantificar la información relacionada con el sacrificio fiscal, habrá mayores posibilidades de evaluar el efecto de los gastos tributarios en el presupuesto público de la República, de aquí se desprende la importancia de propiciar el desarrollo de investigaciones que coadyuven al estudio de metodologías específicas orientadas a estimar el costo de los gastos tributarios que admitan su integración con el proceso presupuestario público, así como, la generación de propuestas de modelos teóricos-prácticos de política pública que simplifiquen y justifiquen los criterios y procedimientos mediante el cual, el Estado venezolano, otorga beneficios fiscales y demás concesiones tributarias a los diferentes sectores de la economía nacional.

Referencias bibliograficas

- Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario, Vol. I. Caracas: Torino.
- Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (2009). Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación. Washington D.C.: Felipe Herrera Library.
- Cantón, M. (2014). Los beneficios fiscales en el ámbito del derecho tributario local. Obtenido de Universidad de Almería: <http://www.diegomarin.net/shop/es/740545-Los-beneficios-fiscales-en-el-ambito-del-derecho-tributario-local-9788416027095.html>.
- CEFP. (2007). Política Fiscal: Tendencias del Sistema Tributario Mexicano. México: Congreso de la Unión, Cámara de Diputados, LX Legislatura.
- CEPAL. (2006). Política fiscal y protección social. Santiago de Chile: ONU.
- COFAE. (2015). Orientaciones para la formación y participación de la cuenta de recursos, de un ejercicio económico financiero o período determinado, de los órganos del poder público nacional, estatal, distrital, municipal, y sus entes descentralizados. Caracas. COFAE.

- COT. (29 de enero de 2020). Gaceta Oficial (E) N° 6507. Caracas, Venezuela.
- Craig, J., & Allan, W. (2001). Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. NTA Papers and Proceedings.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV). (30 de Diciembre de 1999). Gaceta Oficial N° 36860. Caracas, Venezuela.
- ENCOVI. (2019). Encuesta Nacional de Condiciones de Vida: 2019-2020. Caracas: UCAB.
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2001). Manual de Transparencia Fiscal.
- Gil, A. (2001). Gastos tributarios: breve análisis de su impacto en el sistema tributario cubano. Obtenido de <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/AlejandroGil.pdf>
- Hart, H. (1994). The Concept of Law. Oxford: University Press.
- Husserl, E. (1997). Ideas Relativas a una Fenomenología Pura y una Filosofía Fenomenológica. Traducción de José Gaos. México: Fondo de Cultura Económica.
- Krippendorff, K. (1990). Metodología de análisis de contenido. Teoría y Práctica. España: Piados Comunicación.
- Lauré, M. (1960). Tratado de política fiscal. Revista de Derecho Financiero, 364-407.
- Lerda, J. (1999). La transparencia en las finanzas públicas: el ámbito fiscal y el ámbito cuasifiscal. Revista del CLAD Reforma y Democracia, N° 14.
- LOAFSP. (05 de Septiembre de 2000). Gaceta Oficial N° 37.029. Caracas, Venezuela.
- LOAFSP. (30 de Diciembre de 2015). Gaceta Oficial (E) N° 6.210. Caracas, Venezuela.
- LOPPP. (21 de Diciembre de 2010). Gaceta Oficial (E) N° 6.011. Caracas, Venezuela.
- Martín, F. (2009). La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias. CEPAL - Serie Manuales No 62, 1-143. Obtenido de <http://www.estimacionestributarias>.

com/archivos/Gastos%20tributarios%20v.09.pdf

Martínez, M. (1991). La Investigación Cualitativa Etnográfica en Educación: Manual teórico-práctico (reprint [2002] ed.). Caracas: Litexsa Venezolana.

Massimo, G. (1991). Derecho Administrativo. Madrid: Ministerio para las relaciones públicas.

Mijangos, M. (1991). Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México. Obtenido de Boletín Mexicano de Derecho Comparado, XXIV (71): <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=42707103>

Monarres, M., & Bernal, D. (2019). Gastos fiscales en México: Sacrificio gubernamental. Actualidad Contable FACES, Año 21, N° 38, 101-125.

Monasterio, J. (2021). Gestión del sacrificio fiscal como herramienta de política pública en la República Bolivariana de Venezuela. Tesis Doctoral. Caracas: Universidad Latinoamericana del Caribe (ULAC).

Navarro, P. (2000). Enunciados jurídicos y proposiciones normativas. Isonomía, 121-155.

Observatorio Iberoamericano de Contabilidad y Gestión (OICG). (1992). El proceso presupuestario en la empresa. Obtenido de <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/04.htm>

OCDE. (1996). Tax Expenditures. Recent Experiences. Paris.

OCDE. (2003). Special Feature for the 2003 Edition of Revenue Statistics. Note by the Secretariat. Paris.

OCDE. (2004). Off-budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting, 120-143.

OCDE. (7 de Agosto de 2021). Recomendaciones sobre el tema de los gastos tributarios y la importancia de su cuantificación. Obtenido de <https://www.oecd.org/>

ONAPRE. (01 de Enero de 2019). Clasificador presupuestario de recursos y egresos. Caracas,



Venezuela.

ONCOP. (1999). Manual de Contabilidad (SIGECOF). Caracas: Ministerio para el Poder Popular de Planificación y Finanzas.

Oviedo, J. (2003). Imposición óptima, evasión y corrupción y el sistema tributario argentino. La Ley internacional. Universidad de Córdoba: <http://blogs.eco.unc.edu.ar/jorgeoviedo/files/2011/09/oviedo-sistematrib.pdf>

Pecho, M. (2014). Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012. Panamá: CIAT.

Quílez, V., & Puente, J. (2021). La economía política de las reformas del IVA en Venezuela. Impactos distributivos y fiscales (1993-2017). Caracas: Abediciones Digital (IESA).

Reglamento N°1, LOAFSP. (12 de Agosto de 2005). Gaceta Oficina (E) N° 5.781. Caracas, Venezuela.

Reglamento N° 4, LOAFSP. (12 de diciembre de 2005). Gaceta Oficial N° 38.333. Caracas, Venezuela.

Sánchez, E. (2016). La Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, entre los años 2000 y 2015, ruta segura hacia el despilfarro. Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia, 717-777.

Surrey, S. (1973). Pathways to Tax Reform. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.

Surrey, S., & McDaniel, P. (1985). Tax Expenditures. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.

Villarreal, H. (2004). La asignación de recursos públicos a la educación: Problemáticas y perspectivas. México: Fondo de Cultura Económica.

Villegas, H. (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Depalma.

Villela, L., Lemgruber, A., & Jorratt, M. (2009). Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente. BID.