

# IMPLICACIONES PROCEDIMENTALES VINCULADAS CON LA CUANTIFICACIÓN Y PRESUPUESTACIÓN DEL SACRIFICIO FISCAL, EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA: UN ENFOQUE FENOMENOLÓGICO

Fecha de Recepción  
29/08/23

Fecha de Aceptación  
07/12/23



Monasterio-Pérez, Johnny

Universidad Metropolitana  
jmonasterio@unimet.edu.ve  
Venezuela

[ORCID ID](#)

## Resumen

El presente artículo revela que la gestión de los procesos vinculados con la medición del sacrificio fiscal comporta acciones de control orientadas a garantizar una visión fidedigna de la situación de recursos y egresos del Estado y la reciprocidad directa entre las cuentas del presupuesto y las del balance general de la República Bolivariana de Venezuela. Se manifiesta el sentir de sujetos con experiencia en esta materia aportando interpretaciones ante las preguntas: ¿Cuál metodología de registro permitiría estimar el costo de los gastos tributarios? ¿Qué criterios metodológicos deberían considerarse al momento integrar el proceso de estimación de los gastos tributarios con el proceso de formulación presupuestaria? ¿Cuáles son las implicaciones procedimentales y operativas que afectan el registro de las operaciones calificadas como sacrificio fiscal? Para responder a esto, se plantea que la selección de la metodología para registrar y medir los gastos tributarios dependerá del objetivo perseguido por las instancias involucradas. La ruta metodológica adoptada es de carácter fenomenológica (Husserl, 1982) en virtud de que el estudio se fundamenta desde la perspectiva de cinco (5) informantes claves. Como instrumento de recolección de información se utilizaron entrevistas semiestructuradas y para la sistematización de ésta se dispuso una matriz estructurada de análisis intencional (Krippendorff, 1990). Los resultados develaron las siguientes categorías: Caracterización de las metodologías que hacen referencia a la medición de los gastos tributarios; Determinación de metodología para la medición de los gastos tributarios presentes en la práctica impositiva nacional; Comprensión de las implicaciones procedimentales y operativas para el registro de los gastos tributarios.

**Palabras clave:** sacrificio fiscal, medición de gastos tributarios, presupuesto de gastos tributarios, procedimientos operativos, implicación contable.

**PROCEDURAL IMPLICATIONS  
RELATED TO QUANTIFYING AND  
BUDGETING FISCAL SACRIFICE IN  
THE BOLIVARIAN REPUBLIC OF  
VENEZUELA: A PHENOMENOLOGICAL  
APPROACH**

**IMPLICATIONS PROCÉDURALES  
LIÉES À LA QUANTIFICATION ET À LA  
BUDGÉTISATION DU SACRIFICE FISCAL  
DANS LA RÉPUBLIQUE BOLIVARIENNE  
DU VENEZUELA: UNE APPROCHE  
PHÉNOMÉNOLOGIQUE**

**Abstract**

This article reveals that managing processes related to measuring fiscal sacrifice involves control actions to ensure an accurate view of the State's revenue, expenditure situation, and the direct reciprocity between the budget accounts and the Bolivarian Republic of Venezuela's general balance sheet. It presents the perspectives of experienced individuals in this field, providing interpretations to questions such as: Which recording methodology would allow one to estimate the cost of tax expenditures? What methodological criteria should be considered when integrating the estimation process of tax expenditures with the budget formulation process? What are the procedural and operational implications that affect the recording of operations classified as fiscal sacrifice? To address these questions, it is proposed that the selection of the methodology for recording and measuring tax

**Résumé**

Cet article révèle que la gestion des processus liés à la mesure du sacrifice fiscal implique des actions de contrôle visant à garantir une vision fiable de la situation des ressources et des dépenses de l'État et la réciprocité directe entre les comptes budgétaires et ceux de la balance générale de la République bolivarienne du Venezuela. Les opinions des sujets ayant une expérience dans ce domaine sont exprimées, en fournissant des interprétations aux questions suivantes : Quelle méthodologie d'enregistrement permettrait d'estimer le coût des dépenses fiscales ? Quels critères méthodologiques devraient être pris en compte lors de l'intégration du processus d'estimation des dépenses fiscales dans le processus de formulation du budget ? Quelles sont les implications procédurales et opérationnelles qui affectent l'enregistrement des opérations



expenditures will depend on the objectives of the organizations involved. The methodological route adopted is phenomenological in nature (Husserl, 1982) since the study is based on the perspective of five (5) key informants. The instruments used for data collection include semi-structured interviews, and a structured intentional analysis matrix (Krippendorff, 1990) used to systematize it. In conclusion, the following categories were revealed: a characterization of methodologies related to the measurement of tax expenditures, the determination of the methodology for measuring tax expenditures present in Venezuela's tax practices, and an understanding of the procedural and operational implications for recording tax expenditures

**Keywords:** fiscal sacrifice, measurement of fiscal sacrifice, budget for tax expenditure, accounting implications for fiscal sacrifice.

classées comme sacrifices fiscaux ? Pour répondre à cette question, il est proposé que le choix de la méthodologie d'enregistrement et de mesure des dépenses fiscales dépende de l'objectif poursuivi par les organismes concernés. La voie méthodologique adoptée est de nature phénoménologique (Husserl, 1982) puisque l'étude est basée sur la perspective de cinq (5) informateurs clés. Des entretiens semi-structurés ont été utilisés comme instrument de collecte d'informations et une matrice d'analyse structurée intentionnelle (Krippendorff, 1990) a été utilisée pour la systématisation des informations. Les résultats ont révélé les catégories suivantes : caractérisation des méthodologies qui se réfèrent à la mesure des dépenses fiscales ; détermination de la méthodologie de mesure des dépenses fiscales présente dans la pratique fiscale nationale ; compréhension des implications procédurales et opérationnelles pour l'enregistrement des dépenses fiscales

**Mots clés:** sacrifice fiscal, mesure des dépenses fiscales, budget des dépenses fiscales, procédures opérationnelles, implications comptables.

## Introducción

Tradicionalmente, la actividad financiera que desarrolla el Estado comprende la ejecución de acciones orientadas a la recaudación de ingresos para el sostenimiento de las cargas públicas, este tipo de actividad está normalmente enmarcada en políticas fiscales cuyo propósito propone vincular los objetivos que las autoridades gubernamentales se hayan trazado en un plazo determinado mediante la aplicación de recursos necesarios para tal fin. Cuales sean los tipos de acciones que se gestionen para alcanzar este cometido quedarán planteadas en los respectivos instrumentos de planificación pública cuya finalidad estará supeditada a asegurar la coherencia y consistencia entre la formulación y ejecución de la planificación programática y presupuestaria (artículo 4; LOPPP, 2010). Mientras que los planes estratégicos y/u operativos sirven como herramientas orientadoras en la planificación y expresión de políticas, objetivos, estrategias y principios generales nacionales en materia económica, social y política, los presupuestos públicos (recursos y egresos), se traducen en instrumentos a través de los cuales se expresa de manera cuantitativa (unidades monetarias) los recursos necesarios para alcanzar esos objetivos que se propongan los Estados (Monasterio-Pérez, 2023).

Estas acciones de planificación y presupuestación pública requieren de la selección de esfuerzos y medios que garanticen el alcance de objetivos institucionales y las alternativas que dispone el Estado, y normalmente, el costo de financiar tales políticas públicas suele ser muy diversa; en algunos casos puede solventarse por medio de la recaudación no tributaria y tributaria, y en otros a través del otorgamiento de privilegios fiscales mediante el tratamiento preferencial impositivo para aquellos contribuyentes que son beneficiados a través determinadas políticas. Según Martín (2009) en este último método de financiamiento la secuencia tradicional de recaudación tributaria y el gasto gubernamental directo no se verifica y, en lugar de recibir fondos del Estado, los beneficiarios de ciertas políticas no tienen que pagar los impuestos soportados por el resto de los contribuyentes.

Esta alternativa de financiar políticas públicas por la vía de la renuncia total o parcial de su recaudación representa lo que en la literatura especial se le conoce como sacrificio fiscal, ese decir, “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-Pérez, 2023, p. 165). Los elementos que caracterizan a este esfuerzo económico han evolucionado con el tiempo hasta llevarlo a calificar 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).

Bajo la perspectiva de la disciplina fiscal y/o económica estos “gastos tributarios” pueden tomar muchas y diversas formas al momento de establecerlos; Villela, Lemgruber, & Jorratt (2009) los clasifican en: exenciones, deducciones, créditos, tasas reducidas y diferimientos; el tratamiento que se le otorgue dependerá del respectivo marco normativo en cada país y, por lo tanto, se considera que dichos privilegios fiscales, terminan incidiendo en los niveles de recaudación real por tratarse de las renuncias de aportes por determinados contribuyentes, actividades o sectores. Tales medidas no dejan de afectar la asignación de recursos vía presupuesto público y mayormente están fundamentadas 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” (p. 3)

Según el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2009) las exigencias de la comunidad internacional por una mayor transparencia fiscal, combinadas con la creciente tendencia al uso de concesiones fiscales, han llevado a un creciente interés por el tratamiento de los incentivos fiscales en el resto del mundo, en este sentido, las diferentes instancias de orden internacional han promovido la creación de manuales de transparencia fiscal Fondo Monetario Internacional (FMI, 2007) y códigos de buenas prácticas en materia de transparencia fiscal (FMI, 2007), así como la publicación de recomendaciones sobre el tema de los gastos tributarios y su importancia en la cuantificación de estos (OCDE, 2022). La tarea de cuantificar la totalidad de los recursos fiscales requiere del tratamiento y análisis de los diferentes gastos tributarios y para esto, según Monasterio-Pérez (2023), se enmarca, en primer término, la conceptualización y caracterización de ese sacrificio fiscal, como segundo aspecto, identificar los beneficios y demás privilegios fiscales

establecidos en las leyes tributarias, y posteriormente determinar una metodología específica y coherente que admita el registro de los diferentes gastos tributarios en la contabilidad nacional; esta información histórica servirá de base para la estimación del costo de los gastos tributarios y su respectiva integración al proceso presupuestario público (Monasterio, 2021).

El registro de tales operaciones en la contabilidad nacional permitiría obtener una visión fidedigna de la situación de recursos y egresos del Estado en virtud de que se garantizaría la reciprocidad directa entre las cuentas del presupuesto y las del balance general; el uso de la contabilidad de tipo patrimonial por partida doble, inspirada en sus principios, admitiría la integración de los sistemas contables y de la ejecución de procedimientos no referidos necesariamente con las operaciones del tesoro. En este sentido, la presentación de la información patrimonial, respaldada en el registro de las variaciones que disminuyen la recaudación efectiva, en ocasión de la concesión de privilegios fiscales, constituiría una fuente precisa de información para el control de los gastos tributarios, la transparencia del control interno y externo y la evaluación continua de los criterios mediante el cual se otorgan beneficios tributarios a determinados sectores de la economía nacional.

La necesidad de desarrollar y consolidar los sistemas de control tanto interno como externo, e igualmente el diseño e implementación de mecanismos que coadyuven a disminuir los niveles de impunidad, a fin de construir una administración pública estructural y funcionalmente sólida, capaz de actuar de manera transparente y eficaz, requiere que la contabilidad, por ser un medio de control e información, tenga que mejorar constantemente los procedimientos para cumplir a cabalidad con esta responsabilidad, es por esto que es preciso, entre otros aspectos:

- i) comprobar si los funcionarios de gestión administrativa y operativa cumplen con los requisitos legales y reglamentarios;
- ii) determinar la responsabilidad individual de los funcionarios a través de cuentas;
- (iii) prevenir fraudes u otros incidentes perjudiciales para las finanzas públicas y facilitar su detección a través de registros contables;
- iv) permitir la demostración de condiciones generales o especiales que requieran medidas legislativas, administrativas o de otro tipo

(Monasterio, 2012).

Ante los aspectos que involucra el estudio de alternativas conducentes a mejorar los procedimientos contables para el registro de los gastos tributarios que atiendan a optimizar la implementación de mecanismos orientados a modernizar estructural y funcionalmente la gestión pública con base a los principios de transparencia y eficacia; y en virtud de los esquemas de innovación tecnológica que involucran la comprensión de los procesos adaptados a cuantificar el sacrificio fiscal de la república, se plantean las siguientes interrogantes: atendiendo los criterios epistemológicos alcanzados por la práctica contable-presupuestaria tributaria, mediante ¿Cuáles metodologías se puede medir el costo de los gastos tributarios? ¿Qué tipo de metodología permitiría el registro de los diferentes tipos de privilegios fiscales vigentes en el marco normativo de imposición nacional, cuya base se sirva para la generación de informes y estados de cuenta mediante el cual se describa la naturaleza y relevancia de los riesgos fiscales? ¿Qué actualización procedimental y operativa de carácter contable admitiría el registro de los gastos tributarios y la generación de reportes que faciliten la estimación del costo del sacrificio fiscal y su posterior incorporación al proceso público presupuestario? Estas interrogantes emplazan a justificar las premisas necesarias y suficientes para desarrollar los siguientes objetivos.

a. Objetivo general

Determinar una aproximación metodológica para la medición del sacrificio fiscal en materia de imposición nacional que admita su integración con el proceso público presupuestario.

b. Objetivos específicos

- Caracterizar las metodologías que hacen referencia a la medición de los gastos tributarios, atendiendo los criterios epistemológicos alcanzados por la disciplina contable de presupuestación tributaria.
- Plantear una metodología para la medición de los gastos tributarios presentes en la práctica impositiva nacional, cuya base admita la incorporación al proceso público de formulación presupuestaria.

- Comprender las implicaciones procedimentales y operativas para el registro de operaciones calificadas como sacrificio fiscal.

## Enfoques de referencia para definir los gastos tributarios

Normalmente los gastos tributarios se identifican directamente en las normas impositivas, y en algunos países, para el caso preciso de las exoneraciones, las otorga otra instancia del poder público (ejecutivo). Independientemente del tipo de concesión fiscal se hace referencia a las excepciones establecidas en el marco normativo con la finalidad de favorecer a sectores específicos de la economía. Según Villela, Lemgruber, & Jorratt (2009), para identificar adecuadamente estos gastos tributarios, se hace necesario contabilizar todos los gastos relacionados con la recaudación del sistema tributario, y definir previamente el impuesto o la norma de referencia que se utilizará para cada tributo, a los fines de identificar las desviaciones respecto de esa referencia; “la cantidad e importancia de las concesiones tributarias y, por lo tanto, de los gastos tributarios, dependerá del *benchmark* adoptado” (Martín, 2009, p. 91).

Bajo esta perspectiva, la cuantificación del gasto tributario dependerá de la definición del impuesto de referencia, que suele ser un impuesto de amplia aplicación sin ningún tipo de exención (como el consumo o la renta); Villela, Lemgruber, & Jorratt (2009) recomiendan, en esta etapa, ser lo más detallado posible para evitar exenciones a priori que puedan generar impuestos secundarios que conllevan beneficios importantes. Con respecto a la selección del impuesto de referencia, se hace necesario optar entre el denominado enfoque conceptual (enfoque amplio y comprehensivo) o bien por el enfoque legal (enfoque restrictivo), según el BID (2009) se puede optar por agregar aquellas partidas previamente definidas como gastos tributarios o cualesquiera disposiciones legales que establezcan alguna reducción impositiva, debiendo determinarse así las partidas correspondientes a dichos gastos de acuerdo con las criterios de las instancias competentes.

## Métodos para la medición de los gastos tributarios

Las dos principales formas de medir el gasto tributario se diferencian entre sí en que estiman o no la reacción de los destinatarios ante la posible pérdida de beneficios fiscales, ya



que la existencia de tal tratamiento fiscal preferencial puede determinar la viabilidad económica de la actividad privilegiada (Martín, 2009). En este sentido, la bibliografía especializada distingue tres métodos para estimar el costo de los gastos tributarios, los cuales corresponden a tres conceptos distintos posibles de medir: el ingreso renunciado (medición *ex post*), el ingreso ganado (medición *ex ante*) y el gasto directo equivalente (*outlay equivalent*), como se observa en la tabla 1. Cual sea el tipo de metodología a usar conviene tener presente que la aplicación de los gastos tributarios induce cambios en el comportamiento de los contribuyentes, y el reconocimiento de estos cambios en las estimaciones del gasto tributario revela las diferencias entre los tres métodos indicados (Villela, Lemgruber, & Jorratt, 2009).

Tabla 1. Métodos para la medición de los gastos tributarios.

Método	Descripción
Ingreso renunciado (medición <i>ex post</i> )	Mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio alguno de comportamiento en los contribuyentes, es decir, que su comportamiento es el mismo que exhibían durante la aplicación del gasto tributario.
Ingreso ganado (medición <i>ex ante</i> )	Procura estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. A diferencia del método <i>ex post</i> se toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes.
Gasto directo equivalente ( <i>outlay equivalent</i> )	Estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario.

Fuente: Elaboración con base a OCDE (2004).

La OCDE (2004) distingue dos tipos de gastos tributarios a los fines de facilitar la comprensión de los métodos de medición: subsidios y transferencias tributarios. Los primeros normalmente se aplican para estimular artificialmente el consumo o la producción de un bien o servicio, es decir, están vinculados con la compra de determinados bienes o la prestación de determinados servicios, tal es el caso de las exenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA). Los segundos son aquellos que no están vinculados con la compra de bienes o la prestación de servicios, por ejemplo, las tasas reducidas. Desde esta distinción, Villela, Lemgruber, & Jorratt (2009) señalan que el método del gasto directo equivalente (*outlay equivalent*) toma en consideración el hecho de que normalmente los gastos tributarios, bajo la figura de “transferencias tributarias”, forman parte de los ingresos tributarios. Por lo tanto, si el

gasto tributario debe calcularse sobre la misma base que una transferencia directa, se debe sumar el monto del impuesto que afecta a esa transferencia. En cambio, los gastos tributarios que califican como “subsídios tributarios” no requieren ajustes *ex ante*, ya que los subsidios directos generalmente no aumentan la renta imponible del contribuyente. (p. 18).

La elección del método más adecuado dependerá del objetivo que se persiga. Según el BID (2009), si se requiere una estimación precisa del ingreso máximo que se puede obtener después de excluir ciertos gastos tributarios, el método más apropiado es el método de los “ingresos”. Por otro lado, si es necesario conciliar paralelamente el presupuesto de gastos directos con el presupuesto de gastos tributarios, es mejor utilizar el método del “gasto directo equivalente”. Al respecto, la OCDE (2004) señala que “la mejor práctica consiste en estimar los gastos tributarios por el método del ingreso renunciado, pero corrigiendo los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos en que la transferencia equivalente esté sujeta a impuestos” (p. 17). La recomendación de la OCDE estriba en que la utilización de un método diferente originaría la idea falsa de que los gastos tributarios son una alternativa relativamente más barata que los gastos directos.

### **Metodologías para las formas de cálculo y elección de la base contable**

Las metodologías específicas para el cálculo del ingreso renunciado dependerán del tipo de gasto tributario que se requiera estimar y de la información disponible en cada caso. Según el BID (2009) la experiencia demostrada en algunos países señala una variedad de formas de cálculo. La tabla 2 sintetiza cuatro tipos de metodologías atendiendo las características comunes que se han observado en diversos países:

**Tabla 2.** Metodologías para las formas de cálculo de los gastos tributarios.

Metodología	Descripción
Obtención directa desde las estadísticas de ingresos	Al declarar gastos tributarios en determinadas ítem del formulario de la declaración de impuestos, estos quedan registrados en la respectiva cuenta de la base de datos de la administración tributaria. En estos casos, el ingreso renunciado coincidirá exactamente con el saldo de dicha cuenta.
Estimaciones con estadísticas agregadas	Implica hacer uso de operaciones aritméticas simples con estadísticas agregadas obtenidas principalmente de declaraciones de impuestos, pero también de otras fuentes, como las cuentas nacionales. Este enfoque es particularmente adecuado en casos donde el costo de los gastos tributarios es sólo una pequeña parte de la transacción total.
Modelos de simulación agregada	Implica el uso de estadísticas agregadas basadas en información primaria que deviene principalmente de fuentes tributarias, encuestas presupuestarias, cuentas nacionales y otras. Se requiere una mayor apertura o estratificación de las estadísticas agregadas, así como el desarrollo de algoritmos matemáticos de mayor complejidad relativa.
Modelos de microsimulación	Contempla el análisis de datos detallados a nivel individual derivados de las declaraciones de impuestos. Los modelos suelen incluir grupos de contribuyentes (la precisión se logra a expensas de tiempos de respuesta más largos y el uso de medios técnicos más potentes) o utilizan muestras estadísticamente representativas.

Fuente: Elaboración propia con base a BID (2009).

Con respecto a la elección de la base contable para estimar la medición de la pérdida de recaudación por concepto de la concesión de privilegios fiscales (gastos tributarios) esta puede ser con “base caja” o con “base devengada”. Según BID (2009) el método de “base caja” tiene en cuenta la incidencia del impacto de los gastos tributarios en los flujos de efectivo del tesoro en un período determinado, mientras que el método del “base devengada” toma en cuenta el impacto de las obligaciones tributarias acumuladas que benefician al tesoro en un período de tiempo determinado. Martín (2009) señala que, en la práctica, al medir el gasto tributario, se suelen combinar ambas opciones debido a las limitaciones de la información disponible al momento del cálculo, entre tanto, el BID (2009) recomienda que al elegir uno o más métodos, se utilice el que coincida con el presupuesto de gastos directos; si se prepara con “base caja”, el presupuesto de gastos tributarios debe prepararse con “base caja” y “viceversa”.

En cuanto a los aspectos metodológicos para cuantificar los gastos tributarios (GT), también es necesario considerar el período cubierto por las pérdidas vía recaudación tributaria, es decir, si esta medición es para el corto o el largo plazo. Según Martín (2009), la diferencia

entre esta precisión es que, mirando al largo plazo, no hay considerar las pérdidas que provocan los sistemas de postergación de pagos de impuestos (diferimientos, depreciación acelerada, etc.) como gasto fiscal en virtud de en definitiva se terminarán pagando en un periodo a futuro. Por otro lado, elegir una perspectiva de corto plazo incluirá todas las pérdidas causadas por el sistema, así como las ganancias recaudatorias que se producen durante los períodos en los que se pagan más impuestos debido al retraso brindado. Por lo tanto, en algunos años las estimaciones de gastos tributarios tendrán un valor negativo, es decir, aumentarán en lugar de disminuir la recaudación: elegir un enfoque de largo plazo nos llevará a decidir si consideramos a los GT como el costo de oportunidad que soportará el Estado por diferir la recaudación de ingresos y, de ser así, a qué tasa de descuento correspondería aplicar.

## **Materiales y métodos**

### **Diseño de la investigación**

Se utilizó un diseño de investigación de tipo documental, en atención a que se seleccionó información a través de la lectura de tesis doctorales, artículos científicos, documentos emitidos por organismos internacionales y bibliografía existente. A la investigación se le otorgó un enfoque cualitativo en virtud de que el propósito está centrado en la acción humana, se alimentó 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. La ruta metodológica asumida fue de carácter dialógico, esto significa que las creencias, mentalidades, prejuicios y sentimientos fueron aceptadas como elementos de análisis para generar conocimientos sobre la realidad humana, desde la fenomenología de Husserl (1982). Este autor lo define como un “método que intenta 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” (Husserl, 1982; citado por García, 1999; p.109).

## **Informante claves**

Los informantes claves al ser el objeto de estudio, ayudan al investigador en el proceso de indagación y en el establecimiento de ideas claras y pertinentes. De acuerdo con Martínez (1991), los informantes clave son los individuos que van a suministrar información valiosa y coherente, que permita, al investigador, profundizar el problema abordado. En este sentido, se realizó una selección de cinco (05) expertos en diversas áreas que atendían a los perfiles siguientes: dos (02) funcionarios públicos que se desempeñan en el área tributaria, un (01) experto que se desempeña en el ámbito de la gerencia pública y dos (02) expertos académicos en el área de la gestión pública. Las cinco personas vienen desempeñando tales roles de responsabilidad por al menos veinticinco años en distintas organizaciones privadas y públicas, así como, el ejercicio de cargos de tipo directivo, gerencial y administrativo. El tiempo de ocupación en los espacios laborales de la gestión pública les ha permitido alcanzar saberes y diferentes experiencias, aportando ideas que contribuyen a garantizar la eficacia en la programación y ejecución de distintos procesos públicos gerenciales.

## **Técnicas e instrumento de recolección de información**

Los instrumentos de recolección de información están representados por entrevistas semiestructuradas, conocida también como diálogo coloquial y definida, según Martínez (1991) este tipo de entrevista es “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 en virtud de que favorece el intercambio valorativo de ideas y percepciones. Las preguntas en el instrumento para este estadio de la investigación fueron: a) Atendiendo lo enunciado en la bibliografía especializada: ¿Cuál metodología considera usted la adecuada para estimar el costo de los gastos tributarios? ¿Qué criterios metodológicos deberían considerarse al momento integrar el proceso de estimación de los gastos tributarios con el proceso de formulación presupuestaria?, ¿Cuál es su consideración acerca de incorporar al proceso de formulación

presupuestaria el costo de los gastos tributarios (sacrificio fiscal) ?, ¿Qué criterios institucionales deberían considerarse en los sistemas integrados para la cuantificación del sacrificio fiscal?

## **Análisis de la recolección de información**

Al tratarse de un estudio diseñado con un enfoque fenomenológico, los datos recopilados se categorizaron mediante una matriz, permitiendo así vincular las categorías descubiertas con sus atributos o características emergentes. La información fue recopilada a través de entrevistas semiestructuradas con el apoyo de la plataforma tecnológica de videoconferencia *Zoom*. Después de este paso, la información se comparó con la evidencia recopilada, lo que dio como resultado explicaciones relevantes que contribuyeron a los respectivos hallazgos, para ello se atravesó un proceso de codificación, categorización y triangulación, basado en ordenar, comparar y contrastar la información obtenida. A partir de bibliografía especializada, se crearon diversos vínculos relacionales, los cuales permitieron identificar e interpretar diversas, obteniendo así una matriz analítica de acuerdo con las dimensiones de la investigación en estudio.

## **Análisis e interpretación de los resultados**

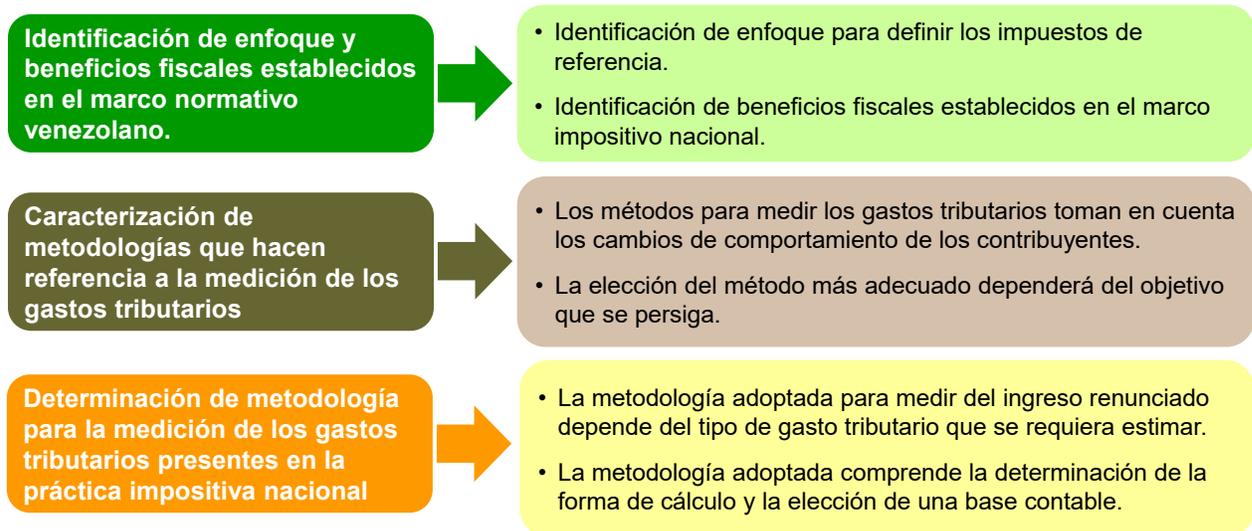
La presente investigación tuvo como objetivo general determinar una aproximación metodológica para la medición del sacrificio fiscal en materia de imposición nacional que admita su integración con el proceso público presupuestario. Para realizar este estudio se consideraron tres elementos: a) planificación de la recolección de información b) análisis de la información c) interpretación de los resultados. Una técnica para analizar e interpretar información es el análisis de contenido, ya que involucra dos o más métodos cualitativos, como la observación del participante y la entrevista semiestructurada. Esto se desarrolló con la finalidad de diagnosticar el problema, encontrar su impacto y significado, evaluar críticamente los resultados existentes y generar hallazgos replicables y válidos que puedan usarse en un contexto de investigación (Krippendorff, 1990, pág. 28).

## Resultado de la investigación

### La medición del sacrificio fiscal desde el enfoque fenomenológico

De acuerdo con lo anterior y como respuesta a las preguntas de investigación, surgieron las categorías de análisis de resultados, estas se convirtieron en el fundamento para la aplicación de las entrevistas en lo que se refiere a las características metodológicas relacionadas con la medición del gasto tributario, para ello se tomó en consideración la dimensión epistemológica, los estándares obtenidos con las normativa contable y presupuestaria del ámbito tributario y los métodos de reconocimiento, medición y registros de los gastos tributarios estatales existentes en la práctica tributaria, el propósito es incorporar dicha información al proceso de elaboración del presupuesto público. La Figura 1 muestra el diagrama de categorías obtenido durante el proceso de análisis e interpretación.

Figura 1. Diagrama de categorías.



Fuente: Monasterio (2021).

### Identificación del enfoque de referencia y beneficios fiscales establecidos en el marco impositivo nacional venezolano

Parte de la metodología que comprende la medición de los gastos tributarios estriba en la identificación de los impuestos de referencia vigentes en el marco impositivo, la necesidad

de comparar el alcance de tales disposiciones legales contra este *benchmark* implica “definir si determinadas tasas y estructuras son parte de la referencia y constituyen la esencia del impuesto o son parte de la excepción, tarea para la que no existe un marco objetivo” (Valente, Cerda, Gorziglia, Ihnen, & Serra, 2012). La experiencia internacional es sumamente variada en cuanto a este tipo de identificación 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 (FMI, 2001) para la elaboración de reportes o informes sobre los gastos tributarios, esto imposibilita la comparación de los resultados obtenidos en cada país.

De los tipos de enfoques es el “enfoque legal” el que considera aquellas concesiones y privilegios impositivos que se apartan de lo establecido en el marco impositivo, en algunos casos estos se identifican clara y tácitamente cuando se citan o enumeran en la misma norma: exenciones, deducciones (rebajas), no sujeciones, la distinción de tasas (alícuotas reducidas), créditos, diferimientos. Partiendo de las características de este enfoque, los resultados del Cuadro 6 (Monasterio-Pérez, 2023, p. 182) esquematizan la relación de privilegios fiscales establecidos en el marco impositivo nacional, en este se categoriza la información de los diferentes privilegios fiscales por tipo de bienes, servicios, contribuyentes, beneficiarios de las beneficios tributarios, y la respectiva normativa: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Sobre la Renta (ISLR), Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (ISDDRC), Impuesto a los Grandes Patrimonios (IGP), Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF), Impuesto de Timbre Fiscal (ITF), Impuestos Selectivos de Consumo (ISC), Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite y Azar (IAJEA).

## Metodologías para el registro y estimación del gasto tributario

La estimación cuantitativa relacionada con la renuncia voluntaria de la recaudación tributaria por parte del estado, ocasionada básicamente por la concesión de privilegios fiscales o gastos tributarios, se ha presentado en la mayoría de los casos con dificultosas consideraciones. Éstas son generadas por las limitaciones respecto de la información necesaria, tanto en la calidad como en cantidad, para realizar los correspondientes cálculos y estimaciones. Según Martín



(2009), los contribuyentes generalmente no especifican la base imponible de los privilegios tributarios, principalmente porque las autoridades tributarias no exigen que los contribuyentes eximidos revelen estos conceptos.

La información que gestiona la administración tributaria suele ser una importante fuente en atención a que desde esta instancia se registra el aporte de datos desagregados de la recaudación nacional y de cifras detalladas sobre el universo o muestras de contribuyentes en el caso de los diferentes impuestos que esta administra. Por otra parte, la contabilidad nacional se presenta como una fuente clave de información, según Martín (2009) “tanto los datos utilizados para la producción de las series de la oferta y demanda agregadas, como los de la matriz insumo-producto, suelen ser muy importantes fuentes de información, en especial para los impuestos sobre el consumo” (p. 93). Los censos económicos y las encuestas que llevan a cabo el sector público sobre el Producto Interno Bruto (PIB), el consumo y la situación laboral de la población, aportan importantes datos al momento de realizar estimaciones de las principales variables económicas.

Con respecto a selección de las metodologías para registrar y medir los gastos tributarios, Villela, Lemgruber, & Jorratt (2009) apuntan a que la elección del mejor método dependerá del objetivo perseguido. Si desea estimar con precisión el ingreso máximo que se puede obtener después de excluir un gasto fiscal particular, el método más apropiado es el método del ingreso ganado. Por otro lado, si se necesita generar un informe que muestre el presupuesto de gastos directos y el presupuesto fiscal (uno al lado del otro) es mejor utilizar el método del gasto directo equivalente. Por su parte, la OCDE (2004) señala que la “mejor práctica” consiste en estimar los gastos tributarios por el método del ingreso renunciado, pero corrigiendo los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos en que la transferencia equivalente esté sujeta a impuestos. Desde estas aproximaciones teóricas se recopilaron las percepciones de los expertos entrevistados sobre el tema relacionado con la metodología de cuantificación para la estimación del gasto tributario (véase Tabla 3).

Tabla 3. Interpretación fenomenológica. Metodología de cuantificación para medir y/o estimar los gastos tributarios.

IC	Criterios de los expertos	Observación del investigador
IC1	La metodología del gasto directo equivalente sería la apropiada conforme lo indica la OCDE, sin embargo, esta organización indica que medir el gasto tributario, vía subsidios y transferencias, conlleva a corregir los resultados.	Esta metodología requiere de la identificación y disposición de datos para medir los "subsidios tributarios" (exenciones del IVA) y las "transferencias tributarias" (no se vinculan con la compra de bienes). El método es apto solo si se dispone de información que emita el ente tributario.
IC4	El método ex post (pérdida de recaudación) estima la recaudación que se deja de percibir, debido a la existencia del tratamiento impositivo preferencial. El informante sugiere tomar como referente la Encuesta Nacional de Presupuesto Familiares a los fines de determinar las exenciones de ley (IVA).	Al no disponer de información publicada por el ente tributario, se sugiere hacer uso de una metodología que permita medir el consumo de productos exentos. La Encuesta Nacional de Presupuesto Familiares (emitida por el BCV) permite identificar los productos exentos y con base a esto aplicar la respectiva alícuota a los fines de determinar el IVA que se deja de percibir.

Las apreciaciones del informante clave 1 (IC1) coinciden con la segunda acepción de Villela, Lemgruber, & Jorratt en virtud de que considera que la metodología del gasto directo equivalente sería la apropiada, tomando en consideración que esta conlleva a corregir los resultados y requiere básicamente de la información declarada por los contribuyentes ante la administración tributaria, sin embargo, el informante clave 4 (IC4) considera que ante la ausencia de la publicación de información por parte de las respectivas instancias públicas, mediante el método ex post (pérdida de recaudación) se podría estimar la recaudación que se deja de percibir, en este sentido, al existir limitaciones de acceso para conocer los datos relacionados con la recaudación tributaria y las variables que conforman la base de imponible de los impuestos (no sujeción, exenciones, rebajas, alícuotas reducidas), se puede hacer uso de esta metodología considerando la Encuesta de Presupuesto Familiares (EPF). La EPF permite identificar el gasto en consumo de los hogares residentes, está conformada por más de 228 rubros, y bajo los criterios de categorización y agrupación de tales rubros se identifican los productos que están exentos en materia de IVA, y a partir de aquí, las cifras de consumo que muestran las cuentas nacionales se multiplican por la alícuota del IVA y el resultado es lo que se deja de recaudar. Esa información se compara contra el PIB y la recaudación efectiva a los fines de determinar la participación de ese sacrificio fiscal con respecto a la producción nacional y recaudación real del IVA.

## Implicaciones contables en el registro de operaciones calificadas como sacrificio fiscal

**Alcance de la codificación contable.** Los entes públicos contables hacen uso del Plan de Cuentas Patrimoniales (2021) con la finalidad de identificar y registrar los hechos económicos financieros que estos realizan, el propósito es el de asegurar la obtención de la información necesaria para la elaboración y presentación de los informes financieros [artículo 3; Plan de Cuentas Patrimoniales (PCP), 2021]. La estructura y codificación de las cuentas permite agrupar rubros desde conceptos generales hasta conceptos específicos. En este caso, la codificación consta de nueve (9) dígitos y seis (6) categorías que representan diferentes niveles de división y clasificación. La finalidad es incluir la más amplia gama de hechos o transacciones económicas y financieras, independientemente de su tipo y característica, en el sistema de contabilidad nacional. La estructura del citado código se muestra en la tabla 4.

Tabla 4. Estructura de codificación contable según el PCP (2021).

Grupo	Subgrupo	Rubro	Cuenta	Sub-cuenta de 1er orden	Sub-cuenta de 2do orden
X	X	X	XX	XX	XX

Mientras que el nivel “Grupo” constituye el resumen más alto de las cuentas de activos, pasivos, patrimonio, cuentas de orden, ingresos, gastos y cuentas de cierre; “Subgrupo” y “Rubro” representan el nivel de descomposición de “Grupo” y se trasladan al código en una estructura identificada incluyendo números; mientras que el nivel “Cuenta”, ubicado en la cuarta posición, complementa el código con dos (2) dígitos y conforma el aspecto contable central a través del cual se registran los eventos económicos y financieros que afectan al sistema contable; el nivel de “Subcuenta” representa el primer nivel de especificidad y las subcuentas de “2do orden” proporcionan los registros contables más detallados. Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP, 2021). Bajo este supuesto admite un nivel auxiliar independiente a fin de facilitar la presentación y conciliación de la información de los gastos tributarios de acuerdo con la caracterización alcanzada por la disciplina de presupuestación presupuestaria (véase tabla 5).

Tabla 5. Nivel auxiliar de cuentas contables.

Código actual		Código propuesto
4 CUENTAS DE ORDEN	4	CUENTAS DE ORDEN
4.1 Cuentas de orden deudoras	4.1	Cuentas de orden deudoras
4.1.1 Diversas	4.1.1	Diversas
4.1.1.16 Exoneraciones	4.1.1.XX	Sacrificio fiscal
	4.1.1.XX.01	Exenciones
	4.1.1.XX.01.0X	ISLR
	4.1.1.XX.01.0X	IVA
	4.1.1.XX.02	Exoneraciones
	4.1.1.XX.03	Deducciones (rebajas)
	4.1.1.XX.04	Liberalidades
	4.1.1.XX.05	Alicuotas reducidas

El desglose de los diferentes tipos de privilegios tributarios por tipo de impuesto, permitirá identificar las transacciones que se excluyen de las bases imponibles atendiendo las distintas denominaciones que establecen las diferentes normas legales (exenciones, hechos no gravados, no sujeción), los montos que permiten rebajar las bases imponibles (deducciones), los montos que permiten rebajar los impuestos (créditos), las alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general (tasas reducidas), las postergaciones en el pago del impuesto (diferimientos), así como también, aquellas concedidas por el ejecutivo nacional en los casos autorizados por la ley (exoneraciones).

El uso de cuentas nominales o cuentas de orden permitirá que el ente público contable, administrador del proceso tributario, pueda registrar y controlar las transacciones realizadas sin afectar el activo, el pasivo, el patrimonio o las operaciones del período, pero que pueden o no convertirse en hechos económicos financieros, por lo que la incorporación de tales registros en los libros es necesaria a los fines de reflejar las operaciones vinculadas con derechos, hechos jurídicos o responsabilidades contingentes, de esta forma, se garantizaría la universalidad y unicidad de registro de todas las transacciones económicas y financieras que puedan tener efecto sobre el patrimonio de la República, y la generación de 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).

## Determinación del criterio para el registro de ingresos

La propuesta de modificaciones a los modelos de contabilidad para el registro de las operaciones de rentas internas y aduaneras (2004), haciendo referencia al Manual de Contabilidad del SIGECOF (1999), establece el criterio para la determinación del monto para el registro de los ingresos por concepto de renta interna y aduanera, al respecto señala que los ingresos son reconocidos para el registro en el momento que se devenguen, haya o no movimiento de efectivo, es decir, el ingreso se considera devengado cuando se adquiere el derecho a percibir una cantidad determinada de recursos (ONCOP, 2008). De acuerdo con el diseño de los auxiliares contables y a los modelos de asientos de contabilidad para el registro de las planillas liquidadas y autoliquidadas, se ha establecido como registro del devengado, el monto a pagar identificado en dichas planillas, sin embargo, el criterio de la Administración Tributaria es reconocer el registro de los ingresos a partir del impuesto causado.

En este sentido, Monasterio-Pérez (2023) señala que el criterio que admite el desglose de la bases exentas, exoneradas, rebajas, deducciones, 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” (p.191). Este criterio, tiene por objeto determinar contablemente, el sacrificio fiscal soportado por el Estado producto de los beneficios otorgados a los contribuyentes, las compensaciones realizadas por el anticipo de impuestos, así como, registrar todas aquellas operaciones que inciden sobre el monto causado para la determinación del monto a pagar. La aplicación de esta metodología para el registro de las rentas internas y aduaneras, administradas por el SENIAT, requiere de la incorporación de cuentas en el sistema de contabilidad para el registro de: i) sacrificios fiscales, y, ii) anticipos de impuestos (Monasterio, 2012).

El reconocimiento, medición y registro de los beneficios fiscales haciendo uso de este criterio, podrá asegurar la adecuada presentación de la información base para la toma de decisiones, y se estará dando cumplimiento a las disposiciones señaladas en las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público, mediante el cual se establece que “todas las operaciones que afecten la Hacienda Pública deben ser objeto de registro contable” (Art. 8;

Contraloría General de la República, CGR, 1996); y que los sistemas de contabilidad del sector público deberán sujetarse a los siguientes principios de “unidad y universalidad” de tal forma que la contabilidad fiscal o pública se constituya en un sistema único e integral que cubra todas las operaciones financieras de los entes públicos (numeral 11, Art. 4; CGR, 1996).

El reconocimiento y registro oportuno de los hechos contables que afectan el patrimonio de la República, así como el establecimiento de un marco procedimental que regule la medición y/o cuantificación de los ingresos y sus variaciones, sería la base para la presentación de los diferentes reportes, estados de cuenta y planes de previsión social que revelan la naturaleza y relevancia de los riesgos fiscales (obligaciones contingentes, gastos tributarios y actividades cuasifiscales), de esta forma se estaría dando cumplimiento al segundo requisito que se exige con la presentación de la exposición de motivos que acompaña al proyecto de Ley de Presupuesto (numeral 2, Art. 39; Reglamento N° 1, LOAFSP, 2005).

### **Operatividad de cuentas para el registro de operaciones calificadas como sacrificio fiscal**

Con la concesión de privilegios fiscales por parte del Estado se pretende estimular, beneficiar, e incentivar a determinados agentes económicos, el fin es promover el desarrollo de actividades orientadas a ordenar algún sector específico o sencillamente a desarrollar todas aquellas actividades que contribuyan al mejoramiento de la estructura productiva del país. Tal privilegio implica la concepción de deducciones que disminuyen la carga tributaria del contribuyente (rebajas personales y cargas familiares), la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por las normas tributarias (exenciones), la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Ejecutivo Nacional (exoneraciones), el establecimiento de alícuotas inferiores a las de aplicación general (tasas reducidas), créditos y diferimientos. En este sentido, es importante señalar que tales privilegios representan un incentivo fiscal para el contribuyente, pero un sacrificio fiscal para el fisco nacional.

Para el caso de los beneficios fiscales, el Manual de Operatividad de Cuentas y Subcuentas del Plan de Cuentas Patrimoniales (ONCOP, 2021) solo contempla el registro de



las exoneraciones bajo el código 4.1.1.16 “Exoneraciones de tributos” (sin indicación al ramo de ingresos correspondiente), tal cuenta es considerada como una subcuenta de segundo orden. Motivado a que estos beneficios representan la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, bien sea concedida en la Ley o mediante Decreto emitido por el ejecutivo nacional, una alternativa sería establecer estas cuentas de orden como “cuentas nominales” con afectación a la renta y no como cuentas informativas a los fines de comparar simultáneamente, el monto bruto y neto de la renta recaudada. La tabla 6 ilustra una aproximación de las cuentas a incorporar en el sistema de contabilidad para el registro de los gastos tributarios en materia de imposición directa (impuesto sobre la renta) e imposición indirecta (impuesto al valor agregado):

Tabla 6. Incorporación de cuenta para el registro del sacrificio fiscal (ISLR e IVA).

Cuenta	Sub-cuenta		Denominación	Concepto
	1er. orden	2do. orden		
4 1 1 XX			<b>SACRIFICIO FISCAL</b>	Incentivos fiscales a través de los cuales se pretende estimular, beneficiar, e incentivar a determinados agentes económicos, con el fin de que realicen actividades orientadas a ordenar algún sector específico o sencillamente desarrollar todas aquellas actividades que contribuyan al mejoramiento de la estructura productiva del país.
	01		Exenciones	Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por Ley.
		01	ISLR	Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por Ley a entidades de carácter público; agentes y funcionarios diplomáticos; instituciones benéficas de asistencia social; pensionados y jubilados; donatarios, herederos y legatarios; estudiantes becados; ahorros en cajas y cooperativas de ahorro (Art. 14, Ley ISLR).
		02	IVA	Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por Ley a la importación de bienes y servicios (Art. 17, Ley IVA), bienes de consumo (Art. 18, Ley IVA) y determinados servicios (Art. 19, Ley IVA).
	02		Exoneraciones	Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo.
		01	ISLR	Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, autorizada por la Ley de ISLR.
		02	IVA	Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, autorizada por la Ley de IVA.
	03		Rebajas	Constituye los montos que por determinados conceptos la ley tributaria permite a los contribuyentes disminuir de la cantidad total a pagar por concepto de tributo.

	01	ISLR	Beneficio otorgado por Ley a personas naturales residentes en el país. Las rebajas equivalen a diez (10) unidades tributarias (U.T.) anuales por contribuyente (Art. 58, Ley ISLR), diez (10) unidades tributarias (U.T) por el cónyuge no separado de bienes y diez (10) unidades tributarias por cada ascendiente o descendiente directo residente en el país (Art. 59, Ley ISLR).
04		Liberalidades	Donación de bienes propios hecha a favor de una persona o entidad, sin pretender compensación alguna.
	01	ISLR	Donación hecha a favor de la nación, estados, municipios e institutos autónomos, en cumplimiento de fines de utilidad colectiva, sin pretender compensación ni recompensa alguna (Art. 27, Ley ISLR).
05		Alicuotas reducidas	Alicuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.
	01	IVA	Alicuotas de impuesto inferior a las de aplicación general, tales como, 0% aplicado a la venta de hidrocarburos naturales efectuadas por las empresas mixtas, reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, a Petróleos de Venezuela, y 8% aplicado a la importación y ventas de determinados alimentos y productos para consumo humano (Art. 64, Ley IVA).

Fuente: Ley de impuesto sobre la renta (Gaceta Oficial N° 6.210 del 30/12/2015) y Ley de impuesto al valor agregado (Gaceta Oficial N° 6.507 del 29/01/2020).

La creación de la cuenta “Sacrificio fiscal” permitirá cuantificar y registrar en el balance de la Hacienda Pública Nacional, los gastos tributarios por los diferentes tipos de tributos nacionales soportados durante un periodo determinado. Es preciso resaltar que la aproximación presentada en el cuadro 6 refleja una aplicación de tales conceptos en para el ISLR e IVA; sin embargo, se admite la ampliación de este, con el objeto de que se abarquen los incentivos que otorgue el Estado con cargo a otros tributos nacionales. En virtud de que el código «4.1.1.16” corresponde al grupo de cuentas de orden, es viable el uso del código 5 “Ingresos” con saldo deudor, con para disminuir la Renta Bruta determinada durante el periodo.

Para el modelo presentado se establece el registro de los gastos tributarios en cuentas de orden, a los fines de registrar el monto de la dispensa total o parcial de la obligación tributaria concedida por Ley (exenciones, deducciones, créditos, tasas reducidas) o por el Ejecutivo Nacional en los casos autorizados por la Ley (exoneraciones), sin embargo, y motivado a que estos registros afectan la recaudación tributaria, se admite considerar su afectación patrimonial en las cuentas de egresos (gastos tributarios); tal consideración permitirá cuantificar la capacidad

real de la República de gestionar la tributación interna efectiva. El modelo que se ilustra en la tabla 7 se presenta como un postulado para el registro de tales operaciones.

**Tabla 7.** Modelo para el registro de gastos tributarios (exenciones) en ISLR e IVA

Código	Descripción	Debe	Haber
<b>A</b>			
6	Gastos		
6.X	Gastos tributarios	XXX	
6.X.X	Exenciones	XXX	
6.X.X.XX	Impuesto sobre la renta (ISLR)	XXX	
5	Ingresos		
5.1	Ingresos ordinarios		XXX
5.1.1	Ingresos tributarios		XXX
5.1.1.01	Impuestos directos		XXX
5.1.1.01.01	Impuesto sobre la renta (ISLR)		XXX

Código	Descripción	Debe	Haber
<b>B</b>			
6	Gastos		
6.X	Gastos tributarios	XXX	
6.X.X	Exenciones	XXX	
6.X.X.XX	Impuesto al valor agregado (IVA)	XXX	
5	Ingresos		
5.1	Ingresos ordinarios		XXX
5.1.1	Ingresos tributarios		XXX
5.1.1.02	Impuestos indirectos		XXX
5.1.1.01.01	Impuesto al valor agregado (IVA)		XXX

En el modelo de contabilidad propuesto, se observa que se afecta al ramo de ingresos y a su vez una cuenta de egresos denominada “exenciones” (gastos tributarios). Esta operación no produce incidencia en el resultado final ya que equilibra la operación de ingresos y egresos, pero permitirá identificar su impacto financiero sobre los ingresos de la República y, a su vez, proporcionar información para la elaboración de los estados de cuenta y demás anexos que acompañan al Proyecto de Ley de Presupuesto Anual, por revelar la naturaleza y relevancia de aquellos riesgos fiscales que afectan las previsiones sobre el producto tributario estimado del ejercicio (numeral 2, Art. 39; Reglamento N°1, LOAFSP, 2005). Para llevar a cabo este registro se requiere que los contribuyentes, mediante su declaración de impuestos, cuantifiquen los respectivos incentivos fiscales aprovechados producto de los diferentes tipos de gastos tributarios que otorga el dispositivo normativo.

### **Aspectos a considerar para el momento del registro de gastos tributarios y liquidación de ingresos por concepto de impuestos nacionales (ISLR)**

Mediante el uso de la plataforma digital de acuerdo con las disposiciones establecidas en el respectivo marco normativo, la Administración Tributaria presta el servicio al público para la declaración electrónica de determinados impuestos (ISLR, IVA, IGTF, IGP) y retenciones (ISLR, IVA). Para el registro de este tipo de operación se implementa el uso de una cuenta

informativa a los fines de reflejar el monto declarado por los contribuyentes (vía internet) el cual terminará por afectar la recaudación tributaria, una vez pagados los mismos en los distintos bancos recaudadores. Para el caso del pago en porciones del ISLR por parte de las personas naturales, se produce una excepción a la norma en virtud de que la norma otorga la facilidad de realizar el pago del impuesto determinado mediante tres porciones, esto origina un derecho pendiente por la cuota parte no pagada.

Al evaluar cada uno de los tributos administrados por el SENIAT y su impacto en los registros de contabilidad, se destaca el impuesto sobre la renta por su contenido y características particulares para la determinación del monto a pagar. La propuesta planteada anteriormente se centra en el registro del devengado, a partir del monto causado y no del monto a pagar, y en el caso del ISLR, el monto causado se determina una vez aplicada las tarifas correspondientes, de acuerdo con lo establecido en la ley. En la tabla 8 se ilustran los aspectos a considerar para el registro de la autoliquidación por concepto de ISLR.

Tabla 8. Aspectos a considerar para el registro de la autoliquidación por concepto de ISLR (Forma DPNR-00025)

Item	Descripción	Monto
21	Total Impuesto Autoliquidado	1.500.000,00
22	Rebaja personal	150.000,00
23	Cargas familiares	250.000,00
24	Liberalidades	300.000,00
	Total rebajas	-700.000,00
33	Total anticipos	-250.000,00
41	Impuesto pagado en exceso a compensar	-200.000,00
42	Total impuesto a pagar	350.000,00
91	Monto pagado	150.000,00
	FORMA DE PAGO	
A	Efectivo	80.000,00
B	Certificados de reintegro tributario (CERT)	20.000,00
C	Bonos DPN	20.000,00

Una aproximación al registro (autoliquidación) de la declaración del impuesto sobre la renta por parte de las personas naturales, correspondiente al supuesto presentado en la tabla 8, se presenta en el desglose de la estructura contable (tabla 9).



Tabla 9. Estructura contable para declaración de impuesto sobre la renta (PN).

Item	Descripción	Debe	Haber
1.X.X.XX	Renta por recaudar		
1.X.X.XX.XX	Impuesto sobre la renta (91-42)	200.000,00	
4.2.X.XX	Ingresos y fondos por distribuir		
4.2.X.XX.XX	Ministerio de Finanzas (91)	80.000,00	
2.1.X.XX	Deuda pública por distribuir		
2.1.X.XX.XX	Ministerio de Finanzas (C)	20.000,00	
2.1.X.XX	Anticipo de impuesto		
2.1.X.XX.XX	ISLR (33 + 41)	450.000,00	
4.1.1.XX	Sacrificios fiscales		
4.1.1.XX.03.XX	Rebajas (22)	150.000,00	
4.1.1.XX.03.XX	Carga familiar (23)	250.000,00	
4.1.1.XX.04	Liberalidades (24)	300.000,00	
2.1.1.XX	Créditos a favor del contribuyente		
2.1.1.XX.XX	Otros (B)	20.000,00	
5.1	Ingresos ordinarios		
5.1.1	Ingresos tributarios		
5.1.1.01	Impuestos directos		
5.1.1.01.01	Impuesto sobre la renta		
5.1.1.01.01.XX	Ministerio de Finanzas (21)		1.500.000,00
*Para registrar declaración definitiva del impuesto sobre la renta (PN)			

La estructura presentada en el cuadro 9, se sirve para ilustrar el registro detallado de los privilegios tributarios que la ley de impuesto sobre la renta concede a las personas naturales al momento de presentar la declaración definitiva de rentas (autoliquidación), obsérvese como en dicha estructura los registros permiten identificar los montos que rebajan a la base imponible (rebajas personales y rebajas por cargas familiares), los montos que permiten rebajar el impuestos (créditos a favor del contribuyente), así como las liberalidades, de ser el caso. Para el caso de la declaración de impuesto al valor agregado la planilla de declaración (Forma IVA 99030) contempla el desglose de las “Compras no gravadas y/o sin derecho a crédito fiscal” (exenciones), así como, las “Importaciones gravadas por alícuota reducida” y las “Compras internas gravadas por alícuota reducida”, es decir, aquellas operaciones gravadas con alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general (tasas reducidas), de esta forma, la estructura contable ajustaría su esquema de registro a los diferentes privilegios fiscales (gastos tributarios) que establece el respectivo marco normativo de cada tipo de impuesto.

Tal estructura se aproxima a instrumentalizar el esquema contable para los impuestos nacionales que contemplen privilegios fiscales (gastos tributarios); la finalidad al detallar el registro de las operaciones calificadas como “sacrificio fiscal” permitirá: i) garantizar la universalidad y unicidad de registro de todas las transacciones económicas y financieras que puedan tener efecto sobre el patrimonio de la República; ii) generar todas las salidas de información que requiera la administración financiera del sector público y; iii) admitir el acoplamiento modular que asegure la integración de la información (Reglamento N° 4, LOAFSP, 2005).

### **Integración del proceso de cuantificación del sacrificio fiscal con el proceso presupuestario**

En la medida en que los gastos fiscales sirvan como una alternativa a los programas de gasto directo, es necesario e imperativo que cumplan con los mismos estándares de control presupuestario que estos últimos (BID, 2009). Desde este punto de vista, una buena práctica consiste en combinar las estimaciones del gasto tributario con los soportes que documentan al presupuesto anual, enviado al Congreso, Parlamento o Asamblea cada año. Sin embargo, no todos los países que producen informes de gastos tributarios siguen esta práctica, y la presentación de informes independientes también es común; algunos países incluyen informes de gastos tributarios como parte de los documentos presupuestarios que se anexan a los reportes de subsidios (Alemania); otros anexan el presupuesto de gastos tributarios a los documentos de presupuesto (Austria, Bélgica, Francia, Holanda y Estados Unidos); otros países tratan el informe como un documento gubernamental separado que puede usarse como referencia en la revisión previa al presupuesto (Australia, Canadá e Italia); y otros utilizan el informe como complemento estadístico a su balance de ingresos (Reino Unido) (Villela, Lemgruber, & Jorratt, 2009).

Según el BID (2009) la integración presupuestaria comprende que los gastos tributarios deben presentarse “cara a cara” con los gastos directos, ambos categorizados por funciones presupuestarias y por el mismo lapso, de manera que no sólo se admitan el uno al otro, sino que también facilite la comparación completa entre los programas de concesiones tributarias específicos y los planes de gasto directo. Esta visión “cara a cara” debería ayudar a guiar



decisiones como la sustitución de programas de gasto directo por gastos tributarios, y viceversa. Sin embargo, en la práctica, este tipo de toma de decisiones es más complicada. Minarik (2008) señala que se puede suponer que es posible abolir un impuesto directo para crear o aumentar otro impuesto directo, pero no es posible abolir un gasto tributario de cierta magnitud y desviar tales ingresos adicionales a un nuevo programa de gastos directos. La razón es que existen límites a una carga fiscal razonable o al tamaño del país.

Craig y Allan (2001) señalan que la inclusión de los gastos tributarios en el presupuestos de recursos o egresos debe contemplar la documentación presupuestaria mediante el cual se distinga claramente aquellos gastos tributarios nuevos de los gastos tributarios ya existentes, esto permitirá instaurar orden y disciplina en el proceso presupuestario para la introducción de nuevas regulaciones de política fiscal, y establecer mecanismos eficaces y transparentes para evaluar las operaciones relacionadas con las compensaciones entre gastos tributarios y gastos directos. A tales consideraciones, el informante clave 1 (IC1) resalta la importancia de medir el sacrificio fiscal en materia de imposición nacional, contraponiendo lo otorgado en materia de concesiones fiscales con el costo de cubrir esa gestión. La práctica en la determinación de los ingresos por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a las grandes transacciones financieras, impuesto sobre sucesiones, etc., permite también determinar la pérdida por concepto de evasión u omisión; partiendo de esta premisa se podría precisar el control fiscal real sobre las cifras de beneficios fiscales. Incorporar todos y cada uno de esos rubros en una formulación presupuestaria sería la base óptima para saber que el sacrificio fiscal, al que se está sometiendo el presupuesto, realmente afecta o no, a la gestión tributaria (IC1).

El informante clave 4 (IC4) considera que, a los fines de garantizar la universalidad en el registro de las operaciones de la República, al presupuesto público de la nación debe acompañarlo la información relacionada con la estimación de los gastos tributarios, esto básicamente es posible si al medirse el ingreso percibido por recaudación tributaria también se cuantifica el monto que se deja de percibir en la recaudación por concepto de gastos tributarios. En el estudio realizado por Quílez & Puente (2021) se puede visualizar que las exenciones del

IVA, en muchas ocasiones están beneficiando, más que proporcionalmente, a los estratos de mayores ingresos y lo que se deja de percibir producto de esas exenciones, como porcentaje del PIB, es sumamente alto. Cuando comparamos esto con el presupuesto de gasto, la mayor parte de las instituciones del Estado (más de 84% de sus instituciones), tienen un presupuesto que es inferior a lo que se deja de recaudar por cada punto de alícuota; entonces, contrastar el monto del sacrificio fiscal con el presupuesto de gastos, y adicionalmente, saber a qué sector estás beneficiando, es primordial para diseñar una política tributaria que sea equitativa y a la vez eficiente, que son los dos objetivos primordiales de la política tributaria (IC4). El proceso de integrar la cuantificación del sacrificio fiscal al presupuesto de gastos coadyuva a la transparencia en la presentación de la información financiera.

Por su parte el informante clave 5 (IC5) agrega que el registro de los gastos tributarios, desde el punto de vista presupuestario o extracontable, proporciona una información muy valiosa de los sectores favorecidos con las medidas de incentivos fiscales y revela si se alcanzan los objetivos de recaudar lo suficiente; esto debe guardar consonancia con el proyecto o estudio de factibilidad de los beneficios fiscales que previamente motivaron al Proyecto Ley de Presupuesto que se introduce ante la Asamblea Nacional. La presentación de la información atinente a la cuantificación de los beneficios fiscales y a la recaudación tributaria en el presupuesto público, permitirá establecer medidas de corrección a las distorsiones detectadas por los indicadores de gestión pública de índole tributaria. La tabla 10 recopila las percepciones de los expertos entrevistados sobre el tema relacionado la integración del proceso de cuantificación del sacrificio fiscal con el proceso presupuestario.

Tabla 10. Integración del proceso de cuantificación del sacrificio fiscal con el proceso presupuestario.

IC	Criterios de los expertos	Observación del investigador
IC1	Incorporar los rubros de beneficios fiscales en el proceso de formulación presupuestaria sería la base óptima para saber que el sacrificio fiscal, al que se está sometiendo el presupuesto, realmente hace afecta o no la gestión tributaria.	La acción de incorporar las estimaciones de los gastos tributarios al proceso de formulación presupuestaria pondría de manifiesto la transparencia en la ejecución de procesos de la gestión tributaria.
IC4	Contrastar el monto del sacrificio fiscal con el presupuesto de gastos, y, saber a qué sector estás beneficiando, es primordial para diseñar una política tributaria que sea equitativa y a la vez eficiente.	La presentación de las estimaciones del sacrificio fiscal permitirá revelar la magnitud y cuantía que representa esa cifra en comparación del monto del presupuesto de egresos. Esto apuntaría a fortalecer el proceso de toma de decisiones en materia de concesión de incentivos fiscales.
IC5	La presentación de la información atinente a los beneficios fiscales y a la recaudación tributaria en el presupuesto público, permitirá establecer medidas de corrección a las distorsiones detectadas en la gestión de concesión de esos privilegios.	Con base a las interpretaciones que surjan en el proceso de comparar la cuantificación del sacrificio versus el presupuesto de egresos, se podrán establecer acciones orientadas a corregir las distorsiones que generen la administración y evaluación de los gastos tributarios.

El proceso de cuantificar el sacrificio fiscal e integrar tales resultados al proceso de formulación presupuestaria supone que el importe generado por concepto de gastos tributarios debería presentarse “frente a frente” con los diferentes gastos presupuestados, tal comparación revelará la incidencia presupuestaria y el propósito que persiguen las concepciones tributarias 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 tributario y político (Monasterio-Pérez, 2023).

## Discusión

La medición del costo de los gastos tributarios parte de estimar la desviación de toda excepción que establezca la legislación respecto de la definición nocional previamente adoptada, y que comprende, la no-imposición de parte de la materia gravada, de aquí la importancia de requerir información precisa y detallada sobre el registro que realiza la administración tributaria en materia de beneficios tributarios. En nuestro país son pocas las declaraciones de los contribuyentes en las que se desglosa las bases imponibles de las operaciones eximidas por tratamientos especiales y ocurre principalmente porque las administraciones tributarias

solicitan de forma limitada información a los contribuyentes acerca de los conceptos exentos y/o exonerados.

La acción de estimar cuantitativamente esa renuncia voluntaria correspondiente a la recaudación tributaria o costo fiscal de los gastos tributarios, se ha presentado en la mayoría de los casos como un desafío para la gestión pública del Estado y las principales dificultades se generan cuando las instancias involucradas en el proceso de recaudación tributaria, y el principal ente de estadísticas económicas en Venezuela (BCV) no dispone de información sobre estas variables, no obstante, el acceso a la información es limitada, la administración tributaria publica restringidamente los 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 adopción de una metodología para el proceso de cuantificación y estimación de los gastos tributarios comprende la clara identificación y definición de la base sobre la cual se calculará la renuncia provocada por la concesión de los beneficios fiscales (base del devengado o base de la recaudación efectiva). En este sentido, y como consecuencia de las limitaciones de la información disponible para efectuar la medición y/o cálculo, suelen combinarse ambas alternativas, sin embargo, se hace necesario identificar los plazos (corto o largo) para el computo de la pérdida por recaudación, por lo que esto dependerá del nivel decisorio y de los criterios mediante el cual se realicen ajustes a las correspondientes políticas fiscales.

La información necesaria para estimar el costo de los gastos tributarios y su integración 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 de Contabilidad 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, 2008), 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.

Este criterio, tiene por objeto determinar contablemente el sacrificio fiscal soportado por el Estado producto de los beneficios otorgados a los contribuyentes, las compensaciones realizadas por el anticipo de impuestos, así como, el registro de todas aquellas operaciones que inciden sobre el monto causado para la determinación del monto a pagar (Monasterio, 2012). La aplicación de esta metodología para el registro de las rentas internas y aduaneras, administradas por el SENIAT, requiere por lo tanto la incorporación de la cuenta “sacrificio fiscal” en las estructuras contable y presupuestaria (véase figura 2).

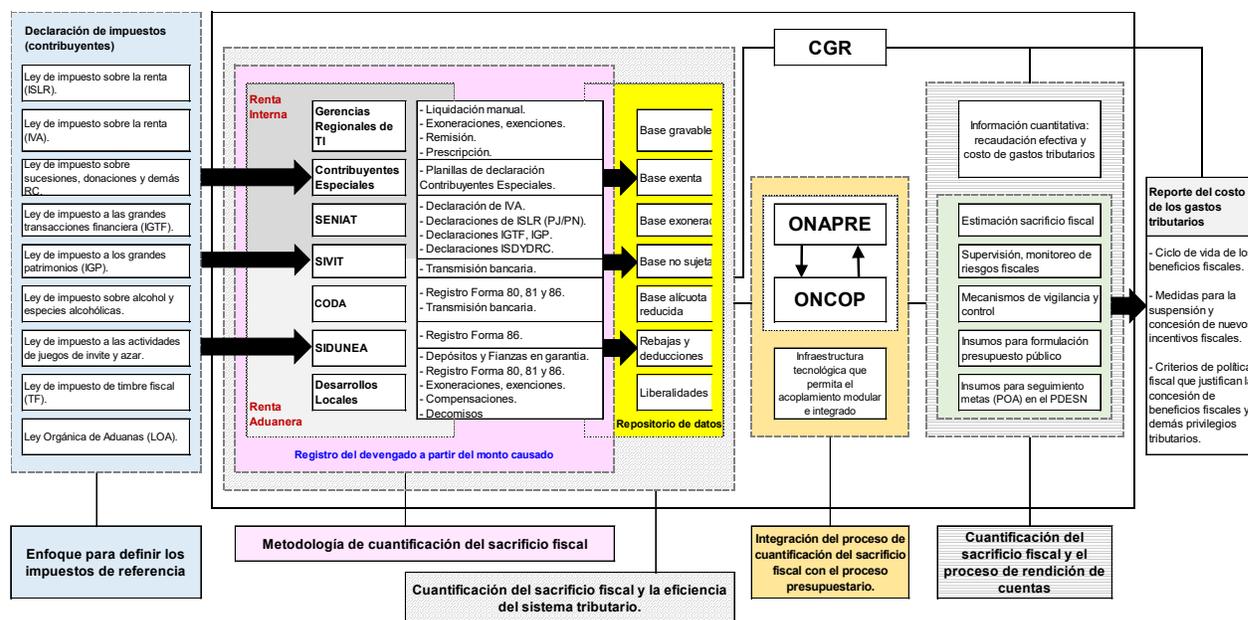
La integración de estos esquemas requiere de la automatización de libros auxiliares y de los mecanismos de conciliación de la información, así como la integración de las bases de datos que recopilan la información tanto de renta interna como de renta aduanera. En este sentido, el registro detallado de todos los componentes que integran las planillas de liquidación y autoliquidación de los impuestos que administra el SENIAT, coadyuvará a determinar la situación fiscal de cada contribuyente, la capacidad real de recaudación de la República y los diferentes factores que la afectan a través del sacrificio fiscal (véase figura 2). El cometido de cuantificar la capacidad recaudatoria real, así como las diferentes desviaciones del marco general impositivo producto de las concesiones y demás beneficios fiscales, parte del supuesto que las diferentes instancias involucradas en la gestión fiscal tienen acceso y disponen de los respectivos datos que sirven de base para realizar las correspondientes estimaciones, sin embargo, la falta de acceso a este tipo de información, limita las posibilidades de cuantificar el costo de los gastos tributarios haciendo uso de la base gravada, exentas y/o exonerada presente en cada impuesto de tipo nacional.

La transparente ejecución de una metodología orientada a cuantificar el costo de los gastos tributarios comprende la incorporación de mecanismos de vigilancia, control social y evaluación, por cuanto son acciones que acreditan al proceso de rendición de cuentas, fortalecen las sinergias institucionales que garantizan la continuidad o suspensión de los programas de incentivos fiscales dirigidos a favorecer o estimular a sectores, actividades,

regiones o agentes de la economía, y promueven la justificación de criterios para fortalecer la toma de decisiones públicas relacionadas con el desarrollo sustentable del país. Es importante resaltar que estos mecanismos de vigilancia y control compelen a la Administración Tributaria a controlar y supervisar la gestión de las concesiones fiscales por parte de los contribuyentes, en atención a que la adaptación de los esquemas de incentivos tributarios termina agregando una mayor complejidad a la aplicación de la legislación impositiva. Las limitaciones en el proceso de control propician la creación de nuevas posibilidades para la ejecución de fraudes en el sistema de incentivos fiscales y distorsionan el alcance de los objetivos establecidos por los programas de políticas fiscales orientadas a otorgarle mayor eficiencia y progresividad al sistema tributario.

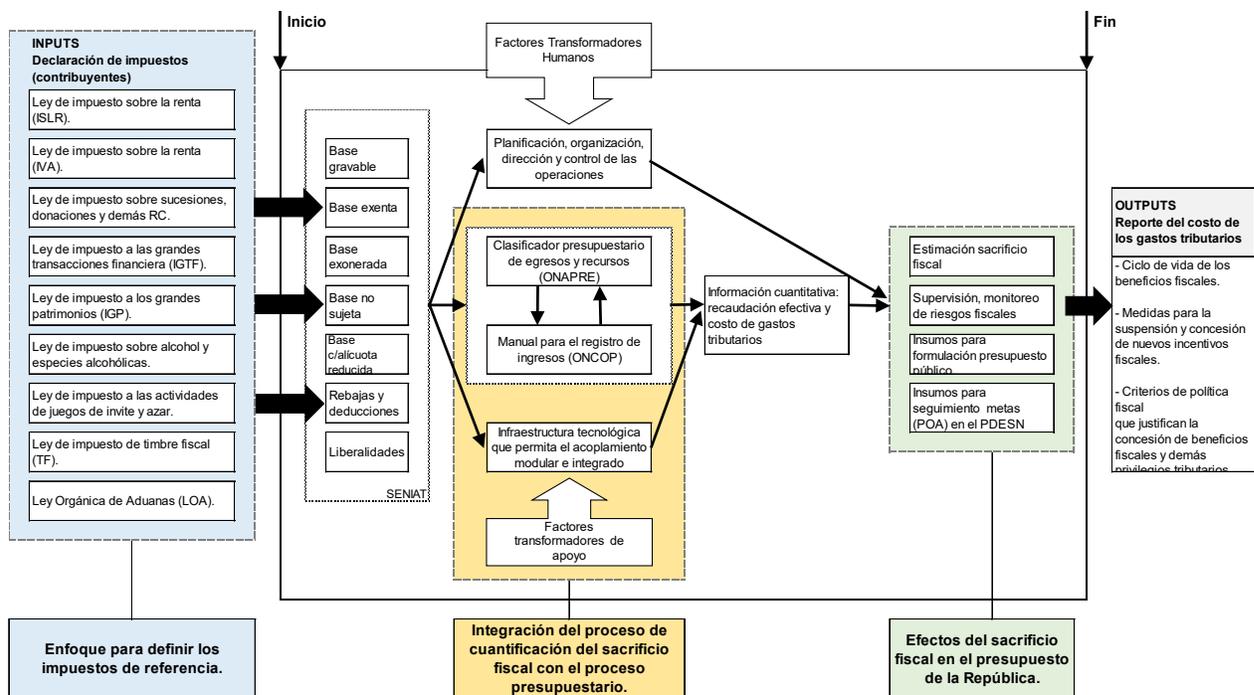
En este sentido, y partiendo del análisis y desarrollo del tema relacionado con la cuantificación de los gastos tributarios, se le añade relevancia al proceso de medición del sacrificio fiscal y su integración al proceso de formulación del presupuesto público, por cuanto la gestión de la información cuantitativa, que deviene de este proceso, no solo termina influenciando las decisiones económicas de política fiscal, sino que también orienta el desempeño del sistema tributario. La figura 2 recopila una síntesis de los aspectos axiomáticos y metodológicos que intervienen en el proceso de cuantificación del sacrificio fiscal.

Figura 2. Proposición de procesos relacionados con la metodología de cuantificación del sacrificio fiscal.



Por su parte, el proceso de gestionar e integrar los aspectos que vinculan la cuantificación y estimación del sacrificio fiscal comprende entonces un flujo de trabajo que inicia con la identificación de la información a procesar y sistematizar (inputs), a la cual se agregan posteriormente los recursos o factores que transforman y actúan directamente sobre los inputs (factores dispositivos humanos que planifican, organizan, dirigen y controlan las operaciones: y los factores de apoyo relacionados con la infraestructura tecnológica). Ulteriormente la información inicial (inputs) atraviesa un proceso de transformación que es incidido por los factores humanos y de apoyo, hasta convertirse en el producto final (outputs). Visto así, la caracterización del proceso de gestión involucra entonces la identificación de entradas y salidas (declaraciones de impuestos y estimación de costo de los gastos tributarios), la identificación de los proveedores y usuarios de la información (contribuyentes, hacedores de políticas públicas y demás instancias implicadas) y la susceptibilidad de que el proceso pueda fragmentarse en operaciones o tareas (véase figura 3).

Figura 3. Elementos presentes en la proposición de gestión de los procesos vinculados con la estimación presupuestaria del sacrificio fiscal



## Conclusiones

La gestión de los procesos vinculados con el sacrificio fiscal comporta acciones de control mediante el cual las estimaciones de los gastos tributarios admitan su integración con el proceso presupuestario. Según el BID (2009) esta integración presupuestaria supone que los gastos tributarios deberían presentarse “frente a frente” con los gastos directos, “ambos clasificados por funciones presupuestarias y para el mismo número de años, de manera que no sólo se posibilite, sino que se induzca una adecuada comparación entre los programas de gasto tributario y gasto directo que persiguen los mismos objetivos” (p. 50).

El propósito de que el presupuesto público contemple la información de los gastos tributarios y los gastos directos de manera simultánea facilita la toma de decisiones sobre el ciclo de vida de los beneficios fiscales y cuántos de estos superan los programas de gasto directo. En este sentido, la integración del proceso de estimar del costo de los gastos tributarios con el presupuesto de recursos y egresos implica que en los soportes que acompañan a la documentación del presupuesto público, puedan distinguirse los beneficios fiscales sancionados recientemente de aquellos ya existentes, esto permite establecer criterios de gestión transparente que admitan la introducción de nuevas medidas de política fiscal, junto con mecanismos que permitan evaluar el alcance y afectación de esos gastos tributarios y demás privilegios fiscales en el presupuesto público nacional.

La gestión de los procesos vinculados con la estimación presupuestaria del sacrificio fiscal abarca los estadios de identificación de los gastos tributarios, el proceso de cuantificar e integrar al proceso presupuestario y la determinación de los efectos de tal integración. En este sentido, resulta propio considerar que el enfoque legal para definir los impuestos de referencia admite la identificación de los gastos tributarios en virtud de que los mismos se desprenden de la estructura impositiva que provee la legislación tributaria. Al considerarse que las concesiones y beneficios impositivos se apartan del ámbito general establecido en la propia ley del tributo, se alcanza a identificar claramente los diferentes tipos de gastos tributarios que dispone ese marco normativo: exenciones, deducciones, rebajas, no sujeciones, distinción de tasas, créditos, diferimientos, liberalidades; esto permite que la presentación de declaración de impuestos de



cada contribuyente refleje la base gravada y aquella que recibe un tratamiento distinto en la condición del privilegio fiscal.

Del análisis de los aspectos relacionados con la integración del proceso de cuantificación del sacrificio fiscal con el proceso presupuestario emerge el tipo de tratamiento metodológico que se le otorga a los recursos y egresos mediante el uso de clasificadores y/o planes de cuentas usados por la Oficina Nacional de Presupuesto 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). 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 (Monasterio-Pérez, 2023).

Del tratamiento de los efectos del sacrificio fiscal en el presupuesto de la República Bolivariana de Venezuela emerge la necesidad de someter a una continua revisión, el proceso de creación, concesión, actualización y evaluación de tales gastos tributarios, así como, la continua identificación de los sectores beneficiados y su incidencia en el marco social, de aquí se desprende la importancia de propiciar el desarrollo de investigaciones que coadyuven a 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, así como, la creación de postulados que faciliten el monitoreo y establecimiento de indicadores mediante el cual se pueda medir la incidencia del sacrificio fiscal en la gestión pública y en la eficiencia del sistema tributario.

## Referencias Bibliográficas

Banco Interamericano de Desarrollo. (2009). Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación. Washington D.C.: Felipe Herrera Library.

Contraloría General de la República. (28 de Noviembre de 1996). Normas generales de contabilidad del sector público. Resolución N° 01-00-00-032. Caracas, Venezuela: CGR.

Craig, J., & Allan, W. (2001). Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. NTA Papers and Proceedings.

Fondo Monetario Internacional. (2001). Manual de Transparencia Fiscal.

Fondo Monetario Internacional. (2007). Código Revisado de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal . Obtenido de <https://www.imf.org/>: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/spa/codes.pdf>

Fondo Monetario Internacional. (2007). Manual de Transparencia Fiscal. Obtenido de <https://www.imf.org/>: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/spa/manuals.pdf>

García, M. (1999). Hermenéutica: una posibilidad de formación. Tiempo de educar, 95-117.

Husserl, E. (1982). Ideas Relativas a una Fenomenología Pura y una Filosofía Fenomenológica. México: Fondo de Cultura Económica.

Krippendorff, K. (1990). Metodología de análisis de contenido. Teoría y Práctica. España: Piados Comunicación.

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.



- Minarik, J. (2008). Tax Expenditures in OECD Countries. 1996. Washington.
- Monasterio, J. (2012). Beneficios que aportaría a la Administración Tributaria (SENIAT) la implantación de una estructura contable que permita cuantificar el sacrificio fiscal asumido por la República. Caracas: Unimet.
- Monasterio, J. (2021). Gestión del sacrificio fiscal como herramienta de política pública en la República Bolivariana de Venezuela. Caracas: Universidad Lationamericana del Caribe (ULAC).
- Monasterio-Pérez, J. (2023). Caracterización del sacrificio fiscal y la importancia de incorporar su costo en el proceso público presupuestario: un enfoque fenomenológico. Gestión I+D, Vol. 8, N° 1, 156-195.
- OCDE. (2004). Off-budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting, 120-143.
- OCDE. (2022). Tax Policy Reviews: Caso Colombia. Obtenido de <https://www.oecd.org/>: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/resumen-ejecutivo-analisis-de-politica-fiscal-de-la-ocde-colombia-2022.pdf>
- Oficina Nacional de Presupuesto. (01 de Enero de 2019). Clasificador presupuestario de recursos y egresos. Caracas, Venezuela.
- Oficina Nacional de Contabilidad Pública. (1999). Manual de Contabilidad (SIGECOF). Caracas, Venezuela: ONCOP.
- Oficina Nacional de Contabilidad Pública. (2008). Manual para el Registro de Ingresos. Caracas: Ministerio para el Poder Popular de Planificación y Finanzas.
- Oficina Nacional de Contabilidad Pública. (29 de Marzo de 2021). Manual de Operatividad de Cuentas y Subcuentas - Plan de Cuentas Patrimoniales. Caracas, Venezuela: ONCOP.
- Oficina Nacional de Contabilidad Pública. (25 de Marzo de 2021). Plan de Cuentas Patrimoniales. Gaceta Oficial N° 42.095. Caracas, Venezuela.

- 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.
- SENIAT. (Diciembre de 2004). propuesta de modificaciones a los modelos de contabilidad para el registro de las operaciones de rentas internas y aduaneras. Caracas, Venezuela.
- Valente, J., Cerda, R., Gorziglia, A., Ihnen, P., & Serra, P. (2012). Medición y valuación del gastos tributario. Chile: Comité asesor para estudiar y proponer adecuaciones al informe anual de gastos tributarios.
- Villela, L., Lemgruber, A., & Jorratt, M. (2009). Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente. BID.