Estimación del Incumplimiento en el IVA

Año 2005

Por: José A. Salim*
Walter D.D'Angela**

Equipo de trabajo:
María M. Pérez Puente
Dante M. Mancini

*Director Dirección de Estudios - AFIP
**Jefe de Departamento Estudios Económicos - Dirección de Estudios - AFIP

El contenido de este trabajo es de exclusiva responsabilidad de los autores y no refleja necesariamente la visión de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Puede reproducirse citando la fuente.

Indice

1.Introducción 3

2.Resultados obtenidos 4

3.Estimación del incumplimiento 5

3.1.Determinación de la base gravada teórica 5

3.1.1.Consumo gravado de los hogares 6
3.1.2.Consumo intermedio e inversión gravados destinados a la producción exenta y no alcanzada 8
3.1.3.Consumo final e inversión del gobierno 10

3.2.Determinación de la recaudación potencial 11

3.3.Ajustes a la recaudación real 12

3.3.1.Ajustes que incrementan la recaudación 13
3.3.2.Ajustes que disminuyen la recaudación 15

4.Metodología utilizada 16

4.1.Esquema metodológico 18

Bibliografía 20

1. Introducción

En el presente trabajo se realiza una estimación del incumplimiento en el Impuesto al Valor Agregado en el año 2005, continuando con la medición presentada anteriormente correspondiente al período 2000 a 2004[1].

Como se definió en el trabajo anterior, el incumplimiento tributario comprende la realización de actos ilícitos con objeto de reducir el pago de impuestos, definido como evasión, y el diferimiento temporario del ingreso de los tributos, denominado mora.

La existencia de este fenómeno no resulta privativa de los países en desarrollo y el contar con una medición sistemática del mismo significa contribuir al diseño de las políticas públicas porque no solo constituye un parámetro para evaluar la gestión del ente recaudador sino que permite dar dirección a las acciones necesarias para evitar la falta de disponibilidad de recursos por parte del Estado.

La evasión, además de afectar las finanzas públicas, genera distorsiones en la asignación de los recursos económicos y altera uno de los principios fundamentales que sustenta el sistema tributario, como es la equidad en la distribución de la carga tributaria. La evasión fiscal de esta manera, constituye también un mecanismo de competencia desleal de los agentes económicos.

A efectos de estimar el incumplimiento en el IVA se calculó la recaudación potencial, que corresponde a aquella que debería haberse recaudado en concepto de IVA si todos los responsables hubieran liquidado y pagado la totalidad de sus obligaciones y se la comparó con la recaudación obtenida.

La recaudación potencial, se obtuvo a partir del consumo privado y público, componentes de la demanda agregada. Conforme a la metodología aplicada, la recaudación potencial se determinó por la sumatoria del IVA contenido en aquellas compras que no generan crédito fiscal, es decir las compras de consumidores finales y las de contribuyentes exentos y no alcanzados.

La información utilizada provino principalmente del Sistema de Cuentas Nacionales. Se usó la matriz insumo-producto 1997 (MIPAr97), la que fue actualizada mediante índices de valor correspondientes a los años de la serie bajo análisis. También se trabajó con información de recaudación, de las declaraciones juradas del impuesto y de otros gravámenes.

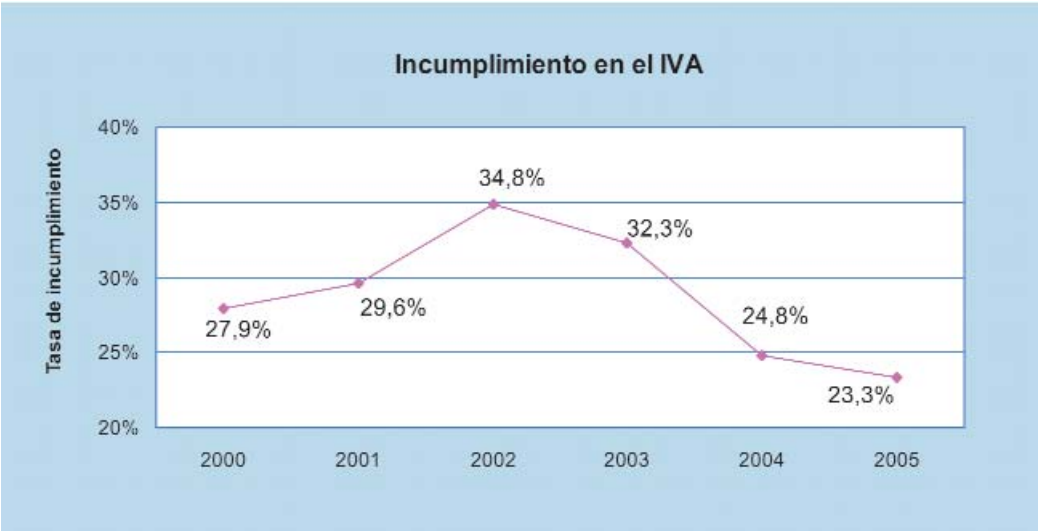
En el año 2005 se incorporaron las modificaciones legislativas que redujeron al 10,5% las alícuotas aplicadas a las ventas de gas propano, butano y gas licuado de petróleo para la elaboración por cuenta de terceros y de los fertilizantes para uso agrícola.

[1] AFIP, "Informe trimestral de recaudación", 2do. Trimestre de 2005.

2. Resultados obtenidos

El incumplimiento alcanzó 23,3% en el año 2005, lo que implica una reducción de 1,5 puntos porcentuales respecto del correspondiente al año 2004, que en términos de recaudación equivalen a $ 680 millones.

La reducción del incumplimiento del año 2005 respecto del año 2002 (el período de mayor incumplimiento de la serie analizada), alcanzó a 11,5 puntos porcentuales, lo que representa un recupero en términos de recaudación de $ 5.200 millones.



Estimación del incumplimiento en el IVA
Recaudación Potencial y Real. Años 2000 a 2005
En millones de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Recaudación potencial (A)	24.281	22.652	24.306	31.822	38.543	45.321
Recaudación real ajustada (B)	17.507	15.952	15.836	21.545	28.993	34.744
Incumplimiento (C=A-B)	6.774	6.700	8.470	10.277	9.550	10.577
Porcentaje de incumplimiento (D=C/A*100)	**27,9%**	**29,6%**	**34,8%**	**32,3%**	**24,8%**	**23,3%**

El incumplimiento se reduce cuando la recaudación ingresada crece a tasas superiores que la recaudación potencial. En el año 2005 la recaudación potencial alcanzó una variación interanual de 17,6%, en tanto que la recaudación real (ajustada) aumentó 19,8%.

Si bien es esperable que ante un crecimiento de la actividad económica, el aumento de la recaudación sea más que proporcional si se mantienen constantes el resto de las variables que inciden en la misma (tasas del impuesto, amplitud de la base imponible, etc.), la reducción del incumplimiento exhibe la mejora de la Administración Tributaria.

3. Estimación del incumplimiento

La estimación del incumplimiento se realizó comparando la recaudación real[2] (efectivamente ingresada) con la recaudación potencial. Esta última es aquella que debería haber ingresado si todos los contribuyentes legalmente obligados hubieran declarado y pagado la totalidad del gravamen.

Incumplimiento = recaudación potencial - recaudación real ajustada

En términos relativos, el incumplimiento puede expresarse como:

Incumplimiento % = incumplimiento / recaudación potencial * 100

3.1. Determinación de la base gravada teórica

A efectos de determinar la recaudación potencial, se estimó primero la base gravada teórica. La misma se calculó a partir del consumo gravado de los hogares, que corresponde al consumo de los hogares menos el consumo exento y no alcanzado de los mismos, al que se le adicionó el consumo intermedio e inversión gravados destinado a la producción de bienes y servicios exentos y no alcanzados y el consumo de bienes y servicios e inversión gravados del sector público, ya que el IVA contenido en dichas transacciones no puede ser deducido en etapas posteriores.

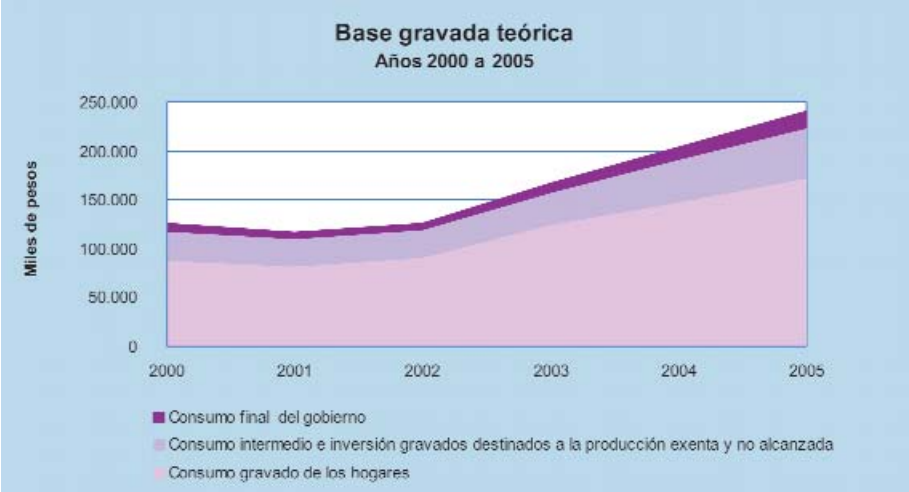
Base gravada teórica

+ Consumo gravado de los hogares
+ Consumo intermedio e inversión gravados destinados a la producción exenta y no alcanzada
+ Consumo final e Inversión del gobierno

Determinación de la base gravada teórica. Años 2000 a 2005
En millones de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005
BASE GRAVADA TEÓRICA	**125.411**	**116.949**	**126.409**	**167.434**	**204.420**	**241.077**
Consumo gravado de los hogares	86.750	81.048	91.020	123.471	147.443	171.557
Consumo Intermedio e Inversión para producción exenta y no alcanzada	31.140	28.680	28.809	34.937	44.456	52.070
Consumo final e inversión del gobierno	7.521	7.221	6.581	9.026	12.520	17.450

[2] Ajustada a efecto de hacerla comparable con la recaudación potencial.



3.1.1. Consumo gravado de los hogares

El consumo gravado de los hogares surge de detraer del consumo de los hogares[3], el consumo exento, las compras a Responsables No Inscriptos y Monotributistas y el valor locativo de la vivienda propia.

El consumo gravado de los hogares puede expresarse como:

$$Cgh = Ch - Z - RNI - M - VLIP$$

Cgh: Consumo gravado de los hogares
Ch: Consumo de los hogares
Z: Consumo exento
RNI: Compras a Responsables No Inscriptos
M: Compras a Monotributistas
VLIP: Valor locativo de la vivienda propia

El consumo gravado de los hogares se determinó a partir de datos contenidos en la Matriz de utilización a precios de comprador (MIPAr 1997)[4]. A los efectos de obtener el consumo sujeto al impuesto se detrajeron de dicha matriz los tributos que no forman parte de la base imponible del IVA, es decir impuestos específicos y el propio Impuesto al Valor Agregado contenidos en la misma.

El consumo de los hogares correspondiente a los años 2000 a 2005 fue actualizado por los respectivos índices de valor, suministrados por la Dirección Nacional de Cuentas Nacionales y expandido hasta los valores publicados por el INDEC[5].

[3] Comprende la adquisición de bienes y servicios por parte de los hogares.
[4] Elaborada por el INDEC.
[5] La expansión de los valores del consumo se realizó hasta los montos de consumo privado corriente publicados en marzo de 2005 por el INDEC, netos de los impuestos que no forman parte de la base imponible del IVA, y de las transferencias a los hogares.

Como se expresó anteriormente, se detrajeron a efectos del cálculo del Consumo gravado de los hogares:

a. Consumo exento. Se definió a partir de las exenciones establecidas en los artículos 7 y 8 de la Ley N° 23.349 (Texto Ordenado por Dto. 280/97 y sus modificaciones), entre las cuales se destacan:

* Libros, folletos e impresos similares y la venta al público de diarios, revistas y publicaciones periódicas (art. 7 inc. a). Durante el año 2001 se gravó con una alícuota reducida del 10,5% la venta a consumidor final, cuando la misma es efectuada por sujetos cuya actividad sea la producción editorial.

* Sellos de correos, timbres fiscales y análogos (art. 7 inc. b).

* Leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos, pan común y especialidades medicinales para uso humano (art. 7 inc. f).

* Servicios de transporte de pasajeros, cuando el recorrido no supere los 100 kilómetros. A partir de julio de 2001 solamente quedaron exceptuados los servicios de taxímetros y remises con chofer, realizados en el país, siempre que el recorrido no supere los 100 kilómetros (art. 7 inc. h pto. 12).

* Otras prestaciones y locaciones comprendidas en el art. 7 inc. h, como ser los Intereses por préstamos de bancos a gobiernos nacionales, provinciales y municipales, Intereses de préstamos para vivienda, Servicios educativos, Prestaciones médicas a Obras Sociales y al INSSJyP y el Servicio doméstico remunerado.

Se incluyó como consumo exento, el Consumo Privado de Tierra del Fuego dado que esta es la única zona franca en la que se registra consumo de los hogares. El mismo se estimó a partir de la participación del Producto Bruto Geográfico de esta provincia en el PIB Nacional.

b. Compras a los Responsables No Inscriptos (RNI) y Monotributistas por parte de los hogares, ya que no se encuentran alcanzadas por el impuesto.

Las compras de los hogares a los RNI, se estimaron a partir de las compras realizadas por estos últimos a Responsables Inscriptos en el impuesto al valor agregado que se informan en las declaraciones juradas del gravamen. Obtenido el monto de compras registradas de los RNI, se aplicó el margen de utilidad sobre compras para la determinación de las ventas. Cabe destacar que como posteriormente se incorporaron a la base gravada las compras de los RNI (multiplicadas por 1,5 a efectos de capturar el acrecentamiento), el efecto final de la deducción comprende sólo al margen de utilidad por encima del 50%.

Cabe destacar que la figura de RNI fue eliminada en julio de 2004 en oportunidad de la reforma efectuada al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

En el caso de los Monotributistas, las ventas se estimaron considerando los contribuyentes activos en el régimen y los montos máximos de ingresos determinados como parámetro de cada categoría.

c. Valor locativo de la vivienda propia, es definido en el Manual de Cuentas Nacionales como el valor imputado al servicio de alojamiento que usufructúa el propietario al ocupar como casa-habitación su propia vivienda. En el sistema de Cuentas Nacionales se considera consumo de los hogares.

Este concepto se deduce del consumo gravado de los hogares debido a que el mismo no se encuentra alcanzado por el impuesto, al no formar parte del objeto del mismo. El valor de estos servicios fue suministrado por la Dirección Nacional de Cuentas Nacionales.

Consumo gravado de los hogares. Años 2000 a 2005
En millones de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005
CONSUMO GRAVADO DE LOS HOGARES	**86.750**	**81.048**	**91.020**	**123.471**	**147.443**	**171.557**
+ Gasto de los Hogares	177.665	168.370	175.131	214.317	248.204	284.745
- Consumo Exento 1/	36.638	30.414	26.623	31.422	36.315	43.242
- Compras a Monotributistas y RNI	24.995	27.223	28.098	30.403	34.819	36.846
- Valor Locativo de la Vivienda Propia	29.283	29.685	29.390	29.022	29.628	33.101

1/ Incluye el consumo de los hogares de Tierra del Fuego.

3.1.2. Consumo intermedio e inversión gravados destinados a la producción exenta y no alcanzada

El consumo intermedio de los sujetos exentos y no alcanzados también forma parte de la base gravada, debido a que sus compras a Responsables Inscriptos contienen IVA que no puede ser deducido en etapas posteriores.

El consumo intermedio está constituido por los bienes y servicios adquiridos por los productores a otros sectores productivos o bien importados, que desaparecen totalmente en el proceso de producción incorporándose al costo de los bienes y servicios producidos. En consecuencia, son costo corriente de producción de los bienes y servicios generados[6].

Comprende el costo de las materias primas o materiales utilizados en la producción de bienes y servicios, el alquiler de inmuebles y otros costos tales como energía eléctrica, gas y agua; combustibles y lubricantes; y honorarios profesionales, entre otros.

Quedan excluídos de este concepto las incorporaciones al activo de las transacciones de capital ya sea que se trate de equipo, construcciones, variación de existencias o activos intangibles, los que para el Sistema de Cuentas Nacionales constituyen la Formación Bruta de Capital[7].

[6] Propatto,J. C. A., "Sistema de Cuentas Nacionales", Ed. Macchi, pág. 153

[7] Estos conceptos se incorporaron a la base gravada teórica como inversiones gravadas destinadas a la producción exenta y no alcanzada.

Este consumo intermedio puede expresarse como:

$$Cie = Cz + Crni + Cm$$

Cie: Consumo intermedio gravado destinado a la producción exenta y no alcanzada
Cz: Compras gravadas destinadas a la producción exenta
Crni: Compras gravadas de Responsables No Inscriptos
Cm: Compras gravadas de Monotributistas

El consumo intermedio destinado a la producción de bienes exentos y no alcanzados se estimó a partir de la Matriz de utilización a precios de comprador correspondiente al año 1997, que fue actualizada mediante índices de valor[8] para cada actividad en cada uno de los períodos analizados.

En el caso de los Responsables No Inscriptos y Monotributistas sus compras se estimaron a partir de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos analizados, presentadas a la AFIP por los Responsables Inscriptos.

Al igual que en el consumo intermedio, el gasto en inversión destinado a la producción de bienes exentos y no alcanzados forma parte de la base imponible del impuesto. Se incluyó asimismo en este concepto, el gasto de los hogares en mejoras y nuevas construcciones residenciales, atento a que el Sistema de Cuentas Nacionales lo registra como Formación Bruta de Capital.

$$Ie = Iz + Irni + Im + Ih$$

Ie: Inversión gravada destinada a la producción exenta y no alcanzada
Iz: Inversión gravada destinada a la producción exenta
Irni: Inversión gravada de Responsables No Inscriptos
Im: Inversión gravada de Monotributistas
Ih: Mejoras y nuevas construcciones residenciales

El gasto en inversión destinado a la producción de bienes exentos y no alcanzados se estimó a partir de la Inversión interna bruta fija (IIBF) a precios corrientes del sector privado y la proporción existente entre las ventas exentas y no alcanzadas y las ventas totales.

Las mejoras y construcciones nuevas de los hogares se estimaron a partir de los permisos de edificación otorgados y superficie cubierta autorizada, valuados mediante el índice de costo de la construcción (ICC) del INDEC.

[8] El índice utilizado refleja la variación del valor bruto de producción menos exportaciones.

Consumo intermedio e inversión gravada destinados a la producción de bienes exentos y no gravados
Años 2000 a 2005
En millones de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Total	**31.140**	**28.680**	**28.809**	**34.937**	**44.456**	**52.070**
Consumo intermedio destinado a la producción de bienes exentos y no alcanzados	22.175	21.621	22.303	24.113	27.515	31.088
Inversión destinada a la producción de bienes exentos y no alcanzados	8.965	7.060	6.505	10.824	16.941	20.983

3.1.3. Consumo final e inversión del gobierno

Tanto el consumo final como la inversión del gobierno resultan alcanzados por el IVA, ya que el mismo no puede ser deducido en una etapa posterior, como en el caso de los consumidores finales.

El Consumo final del gobierno comprende aquellos gastos realizados por el estado nacional, provincial y municipal, en bienes y servicios de consumo individuales y colectivos.

Se consideró dentro de este consumo, solamente el gasto que el gobierno realiza en bienes y servicios gravados, mientras que no se incluyó el gasto en salarios, ya que los mismos no se encuentran alcanzados por este tributo.

La Inversión del gobierno está constituida por la inversión en construcciones y en equipo durable de producción que conforman la Formación Bruta de Capital Fijo.

De igual forma que en el caso del consumo de bienes y servicios, el gasto en inversión que realiza el gobierno recibe igual tratamiento que el consumidor final.

Consumo final e inversión del gobierno
Años 2000 a 2005
En millones de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Consumo final e inversión del gobierno	**7.521**	**7.221**	**6.581**	**9.026**	**12.520**	**17.450**
+ Gasto en los bienes y servicios	4.535	4.452	4.241	4.478	5.949	7.151
+ Inversión gravada del Sector Público	2.987	2.769	2.340	4.548	6.571	10.299

3.2. Determinación de la recaudación potencial

La recaudación potencial se obtuvo aplicando las distintas alícuotas del impuesto a la base gravada teórica, la cual comprende el Consumo gravado de los hogares, el Consumo intermedio y la Inversión gravada destinada a la producción de bienes exentos y no alcanzados y el Consumo final e inversión del gobierno.

Recaudación potencial = base gravada x alícuota del impuesto

Las alícuotas vigentes en los años analizados y que se aplicaron a la base gravada teórica, pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Impuesto al Valor Agregado
Evolución de las alícuotas
Años 2000 a 2005

Concepto	2000	2001	2002 1/	2003 1/	2004	2005
Tasa General	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%
Tasas Diferenciales						
Servicios Públicos 2/	27,0%	27,0%	27,0%	27,0%	27,0%	27,0%
Granos-cereales y oleaginosos, excluido arroz- y legumbres secas- porotos, arvejas y lentejas	21,0%	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%
Miel de abeja a granel	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Fertilizantes químicos para uso agrícola	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	10,5%
Las ventas, locaciones y las importaciones de cuero bovino sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma	21,0%	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%
Transporte de Pasajeros (terrestres, acuáticos o aéreos) cuando el recorrido no supere los 100 Km (excluidos taxis y remises)	Exento	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
La venta al público -efectuadas por editoriales- de diarios, revistas y publicaciones periódicas	Exento	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Bienes de Capital (bienes comprendidos en las planillas anexas inc. e y f del art. 28)	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Las ventas de automóviles nuevos, de primer uso, destinados a ser utilizados como taxis y remises	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Las ventas de gas propano, butano y gas licuado del petróleo para la elaboración por cuenta de terceros	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	10,5%
Otros conceptos 3/	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%

1/ El Decreto 2.312/2002 redujo la alícuota para el período comprendido entre el 18 de noviembre de 2002 hasta el 17 de enero de 2003, del 21% y 10,5% al 19% y 9,5%, respectivamente.
2/La alícuota resulta aplicable sólo cuando la venta o prestación se efectúe fuera de domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o, en su caso, terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto categorizado en este impuesto como responsable inscripto o como responsable no inscripto o se trate de sujetos que optaron por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.
3/ Otros conceptos grabados al 10,5% en el periodo analizado, como animales vivos, carnes, frutas, algunos intereses, medicina prepaga, Transporte de Pasajeros cuando el recorrido supere los 100 Km, venta e importación de obras de arte, etc.

Alícuotas aplicadas al consumo gravado de los hogares

La base imponible correspondiente al Consumo gravado de los hogares, se encuentra alcanzada en general a la alícuota del 21% y en particular a la alícuota reducida del 10,5% para algunos productos y servicios, como ser algunos productos agropecuarios[9], transporte de pasajeros y medicina prepaga, entre otros.

[9] Los considerados en el inciso a) del artículo 28 de la Ley 23.349.

Alícuotas aplicadas al consumo intermedio e inversión gravada destinada a la producción exenta y no alcanzada

En el Consumo intermedio gravado destinado a la producción de bienes exentos y no alcanzados, la base se encuentra alcanzada al 10,5% cuando se trata de bienes de capital[10] y entre otros servicios la preparación y rotación del suelo; al 27% algunos servicios públicos y al 21% el resto de bienes y servicios adquiridos durante el proceso de producción. En el caso de la Inversión gravada imputada a la producción de bienes exentos y no alcanzados, se consideró en general la alícuota de 21% excepto para la compra de bienes de capital, donde corresponde el 10,5%. Para las construcciones nuevas y mejoras destinadas a vivienda, también se aplicó el 10,5%.

Alícuotas aplicadas al consumo final e inversión del gobierno

La base imponible del gobierno que se compone de los Gastos en bienes y servicios y de la Inversión gravada que realiza, se distribuyó en función de las alícuotas correspondientes a los bienes y servicios mencionados anteriormente.

3.3. Ajustes a la recaudación real

Como se definió anteriormente, la recaudación potencial es aquella que se hubiera obtenido si los sujetos obligados hubieran declarado y pagado la totalidad del impuesto que les correspondía. Pero cabe aclarar que el monto de recaudación potencial se obtendría sólo si los contribuyentes pagaran en efectivo y en el mismo período en que se produjo el hecho imponible. La recaudación real, no cumple exactamente con esas características ya que existen pagos no dinerarios, pagos en exceso que generan saldos a favor del contribuyente e ingresos diferidos respecto del momento en que se perfecciona el hecho generador del impuesto, entre otras diferencias.

Es por ello que para obtener el monto de incumplimiento, es necesario ajustar la recaudación real a efecto de poder compararla con la recaudación potencial.

Dado que las exportaciones están gravadas a tasa cero y que el IVA contenido en las etapas anteriores a estas operaciones es devuelto a los contribuyentes, se consideró la recaudación neta de devoluciones.

Atento que la recaudación potencial corresponde a la devengada en cada período, debió tomarse el mismo criterio con la recaudación real.

[10] Los bienes comprendidos en las planillas anexas al inciso e) y f) del artículo 28 de la Ley 23.349.

Determinación de la recaudación real ajustada. Años 2000 a 2005
En millones de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Recaudación Bruta	**20.475**	**17.124**	**18.152**	**25.288**	**33.247**	**39.655**
Devolución a exportadores (-)	1.467	1.773	2.910	4.340	2.270	2.802
Recaudación Neta de devoluciones	**19.009**	**15.351**	**15.242**	**20.948**	**30.977**	**36.853**
Ajuste percibido/devengado 1/	-25	-271	315	245	454	277
Recaudación neta devengada	**18.984**	**15.080**	**15.557**	**21.192**	**31.430**	**37.130**
Recaudación neta ajustada	**17.507**	**15.952**	**15.836**	**21.545**	**28.993**	**34.744**
Diferencia respecto de la recaudación neta sin ajustar	**-1.501**	**601**	**594**	**598**	**-1.984**	**-2.109**
Diferencia neta ajustada/recaudación neta sin ajustar*100	**92,1%**	**103,9%**	**103,9%**	**102,9%**	**93,6%**	**94,3%**

1/ Incluye ajuste por diferimiento de los vencimiento de diciembre de 2001.

3.3.1. Ajustes que incrementan la recaudación

Se consideraron ajustes que incrementan la recaudación real a aquellas formas no dinerarias de ingreso y diferimientos del impuesto que disminuyeron los pagos bancarios en cada uno de los años bajo análisis.

Pagos no bancarios: se sumaron a la recaudación real las compensaciones en el IVA con saldos a favor de otros impuestos y los provenientes de regímenes de promoción. No se consideraron las compensaciones con origen en el propio impuesto ni las compensaciones con origen en el crédito fiscal contenido en las operaciones de exportación.

Créditos fiscales: a partir del año 2001 se estableció la posibilidad de computar algunos créditos fiscales que no tenían origen en compras intermedias reduciendo la recaudación a ingresar, por lo cual se sumaron dichos créditos a la recaudación real, a saber:

* Beneficios por Convenios para mejorar la competitividad y la generación de empleo: por medio del Dto. 730/2001 se les dio a los beneficiarios de los referidos convenios la posibilidad de computar como crédito fiscal las Contribuciones a la Seguridad Social efectivamente pagadas.

* Eliminación de las reducciones zonales: mediante el Dto. 814/2001 se eliminaron reducciones zonales en el pago de Contribuciones patronales y se permitió el cómputo como crédito fiscal de la reducción suprimida. Actualmente esta modalidad tiene vigencia.

Pagos a cuenta: al igual que en el caso de los créditos fiscales, existe la posibilidad de computar como pago a cuenta los pagos realizados en otros impuestos. A saber:

* Combustibles: el art. 15 de la Ley 23.966 permite que los productores agropecuarios y aquellos que se dediquen a la actividad de transporte público de pasajeros y/o carga terrestre, fluvial o marítima computen como pago a cuenta del IVA, el impuesto a los combustible líquidos abonado en la compras de gas oil de los mismos. Este beneficio comenzó en el mes de junio de 2001 y continúa vigente.

* Impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente: desde el 3 de mayo de 2001, mediante el Dto. 503/2001 y sus modificaciones se permitió el cómputo como pago a cuenta del impuesto de parte de lo pagado en el impuesto a los débitos y créditos hasta febrero de 2002.

* Otros pagos a cuenta: la ley de IVA en los artículos incorporados a continuación del art. 50 permiten computar como pago a cuenta el impuesto pagado en concepto de Servicios de radiodifusión, el Gravamen para el acceso de espectáculos cinematográficos y el Impuesto sobre los videogramas grabados. A partir de mayo de 2001 y aún vigente. No se incluyeron en este concepto los pagos a cuenta originados en el propio impuesto.

Certificados de reintegro de impuesto (CRI): se incorporaron a la recaudación los pagos realizados a través de este medio. Las leyes N° 16.879, 17.246, 17.574 y 24.065 y los Dto.s N° 9.588/1967, 1.974/1968 y 7.083/1968 instrumentaron estos certificados emitidos por la Tesorería General de la Nación que pudieron ser aplicados al pago de impuestos nacionales y cuyo monto se detrajo de la recaudación del IVA. Estos certificados se utilizaron a partir de mayo de 2002 hasta mayo de 2004. No se incluyeron los pagos con este medio realizados en el propio impuesto.

Diferimientos por regímenes de promoción: se sumaron asimismo los diferimientos otorgados a las empresas inversoras en el pago del impuesto originados en los beneficios de los diversos regímenes de promoción. A las sumas diferidas se le restaron los pagos anticipados de dichos diferimientos y el ingreso correspondiente a períodos anteriores.

Devoluciones por operaciones realizadas con tarjetas de débito y crédito: el Dto. 1.548/2001 y la Res. M.E. 207/2003 habilitaron a las entidades financieras a computar a cuenta del impuesto los importes devueltos a las cuentas de los usuarios de tarjetas de débitos y créditos. La devolución tiene vigencia desde diciembre de 2001 para usuarios de tarjetas de débito y desde abril de 2003 para usuarios de tarjetas de crédito.

Ajustes que incrementan la recaudación real. Años 2000 a 2005
En millones de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Ajustes que incrementan la recaudación	**683**	**1.865**	**2.317**	**2.208**	**2.294**	**2.965**
Pagos no bancarios 1/	547	606	788	494	436	495
Crédito Fiscal	-	528	857	773	766	1.051
Crédito Fiscal - Contrib. de Seg. Soc. (Dto. N° 730/2001)	-	225	236	255	76	95
Crédito Fiscal - Contrib. de Seg. Soc. (Dto. N° 814/2001)	-	303	620	517	690	956
Pagos a cuenta en IVA	50	662	466	444	486	587
Combustibles	-	147	333	377	417	506
Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios	-	449	73	7	4	4
Otros pagos a cuenta de IVA 2/	50	66	61	59	64	77
Certificados de reintegro de impuesto (CRI)	-	-	33	271	9	62
Regímenes de promoción (diferimientos) 3/	86	60	35	-1	14	18
Devoluciones de tarjetas de débito y crédito	-	10	138	227	583	751

1/ No incluye compensaciones de devoluciones a exportadores.
2/ No incluye pagos a cuenta originados en el propio impuesto.
3/ Neto de pagos anticipados e ingresos de períodos anteriores.

3.3.2. Ajustes que disminuyen la recaudación

Se consideraron ajustes que disminuyen la recaudación a aquellos ingresos que generan saldos a favor del contribuyente, como así también las devoluciones a exportadores adeudadas, entre otros.

Incrementos de saldos técnicos: las ventas finales contienen el valor agregado de cada etapa intermedia, por lo que el impuesto de las mismas equivale al impuesto ingresado en todas las etapas de la cadena de comercialización. Si en una etapa intermedia las compras superan a las ventas (valor agregado negativo), se generan saldos técnicos a favor del contribuyente[11]. En el período en que se generan estos saldos, se recauda más que el valor agregado obtenido en dicho período, por lo que se procedió a descontar los aumentos de saldos técnicos en cada año.

Incrementos de saldos de libre disponibilidad: estos importes emergen de ingresos directos del impuesto (retenciones, percepciones, pagos a cuenta, errores de liquidación, etc.) realizados por el contribuyente que puede ser objeto de compensaciones, acreditaciones devoluciones o transferencias a terceros responsables[12]. El incremento de estos saldos produce el mismo efecto que el de los saldos técnicos por lo que se dedujeron los aumentos producidos en cada año.

[11] El art. 24 primer párrafo de la ley del impuesto establece que este saldo a favor sólo podrá ser aplicado a débitos fiscales correspondientes a períodos posteriores a aquel en el cual se produjo.
[12] Segundo párrafo del art. 24 de la ley del impuesto.

Compensaciones con saldos de IVA en otros impuestos: para completar el ajuste expuesto en el punto anterior se dedujeron también los montos de saldos de libre disponibilidad y los provenientes de créditos fiscales por exportaciones utilizados para compensar el pago de otros tributos[12]. No se incluyeron las compensaciones al Impuesto a los Combustibles Líquidos ya que al ser un impuesto de asignación específica, las compensaciones son neteadas de la recaudación del impuesto de origen.

Devoluciones adeudadas al cierre de cada año: las devoluciones corresponden al crédito fiscal de los bienes y servicios que se exportan. Se dedujeron aquellas devoluciones adeudadas por el fisco a los contribuyentes al cierre de cada año netas de las devoluciones de períodos anteriores.

Ajustes de moratorias: dado que las moratorias y planes de facilidades de pago presentaron a lo largo de la serie ingresos irregulares dependiendo de las fechas de instrumentación, cantidad de cuotas permitidas, existencia de pagos a cuenta para el ingreso al plan, etc., se ajustó en cada año la acreditación de este concepto de manera de mantener constante su incidencia en cada uno de los años bajo análisis.

Ajustes que disminuyen la recaudación real. Años 2000 a 2005
En millones de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Ajustes que disminuyen la recaudación	**2.159**	**994**	**2.038**	**1.855**	**4.732**	**5.350**
Incrementos saldos técnicos	663	340	3	438	1.801	1.576
Incrementos saldos de libre disponibilidad	413	-171	134	663	779	625
Compensaciones con saldos de IVA en otros impuestos 1/	781	810	1.155	1.604	2.315	2.854
Otros conceptos 2/	302	14	746	-849	-163	295

1/ No incluye compensaciones a otros combustibles.
2/ Incluye devoluciones adeudadas al cierre de cada año y ajuste de moratorias.

4. Metodología utilizada

Existen varias maneras de medir el incumplimiento en el Impuesto al Valor Agregado, que pueden ser clasificadas en métodos directos e indirectos.

El método directo consiste en medir la evasión a través de fiscalizaciones que se efectúan a una muestra aleatoria de personas físicas y empresas, infiriendo los resultados obtenidos a la población total. El principal inconveniente de esta metodología radica en el costo de asignar recursos a fiscalizaciones sobre responsables seleccionados al azar y no dirigidas a los casos en los cuales la Administración Tributaria tiene indicios e información de posible evasión.

Los métodos indirectos se basan en la estimación de la recaudación potencial a partir de los agregados macroeconómicos y su comparación con la recaudación obtenida. Esto puede realizarse de dos maneras, aplicando el método del valor agregado o aplicando el método del IVA no deducible.

En el método del valor agregado la recaudación potencial se calcula a partir de las ventas que generan débito fiscal, estimadas desde el Valor Bruto de la Producción más las Importaciones, a las que se les detraen las compras que generan crédito fiscal, estimadas a partir del Consumo Intermedio de las Cuentas Nacionales y las Inversiones gravadas.

En el método del IVA no deducible, que se desarrolla en este trabajo, la recaudación potencial se estima como la sumatoria del IVA contenido en las compras que no dan derecho a crédito fiscal y por ende se traducen en recaudación del fisco, es decir las compras de consumidores finales y las de contribuyentes exentos y no alcanzados.

El Impuesto al Valor Agregado es un gravamen al consumo. Si bien se aplica en todas las etapas del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, al poder deducirse en cada etapa el impuesto abonado en la etapa anterior, éste incide una sola vez en el precio final de los mismos, correspondiendo a la suma de los valores agregados en cada etapa del proceso económico. Es por ello que puede calcularse la recaudación potencial del impuesto a partir del consumo final.

El método del IVA no deducible es más directo que el del valor agregado. En este último es necesario realizar una mayor cantidad de ajustes para aproximarnos a la base imponible, que es precisamente el consumo.

Como limitaciones a los métodos indirectos descriptos precedentemente podemos mencionar que, al basarse en información del Sistema de Cuentas Nacionales, están afectados por las restricciones que presenta dicha información, como son la subcaptación de la economía informal y la utilización de información proveniente del sistema tributario en sus mediciones. El primer aspecto afecta disminuyendo la base teórica por cuanto transacciones que estarían gravadas no son registradas por el Sistema. Por su parte, la utilización de datos provenientes de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes altera la independencia de las fuentes.

La principal fuente de información para la realización del presente trabajo fue la Matriz Insumo Producto 1997 (MIPAr97), la cual se actualizó por los índices provistos por la Dirección de Cuentas Nacionales. En este sentido, es necesario mencionar que la matriz capta una serie de relaciones entre las unidades económicas que podrían verse modificadas en una nueva medición por los cambios operados a raíz de la crisis de 2001, que derivó en la salida del régimen de convertibilidad y la modificación de los precios relativos con relación al período de referencia.

4.1 Esquema metodológico

a) Incumplimiento

Incumplimiento = recaudación potencial - recaudación real ajustada

*Porcentaje de incumplimiento = incumplimiento / recaudación potencial * 100*

b) Recaudación potencial

*Recaudación potencial = base gravada teórica * alícuota*

c) Base gravada teórica

Base gravada teórica

+ Consumo gravado de los hogares

+ Consumo intermedio e inversión gravados destinados a la producción exenta y no alcanzada

+ Consumo final e Inversión del gobierno

donde:

Consumo gravado de los hogares

+ Consumo de los hogares

- Consumo exento

- Compras a Responsables No Inscriptos

- Compras a Monotributistas

- Valor locativo de la vivienda propia

Consumo intermedio e inversión gravados destinados a la producción exenta y no alcanzada

+ Compras gravadas destinadas a la producción exenta

+ Compras gravadas de Responsables No Inscriptos

+ Compras gravadas de Monotributistas

+ Inversión gravada destinada a la producción exenta

+ Inversión gravada de Responsables No Inscriptos

+ Inversión gravada de Monotributistas

+ Mejoras y nuevas construcciones residenciales

Consumo final e Inversión del gobierno

+ Gasto en bienes y servicios gravados del gobierno

+ Inversión gravada del gobierno

d) Recaudación real ajustada

Recaudación real ajustada

+ Recaudación bruta

- devoluciones

+/- ajustes al criterio devengado

+ ajustes que incrementan la recaudación

- ajustes que disminuyen la recaudación

donde:

Ajustes que incrementan la recaudación

+ Pagos no bancarios

+ Créditos fiscales con origen en otros impuestos

+ Pagos a cuenta

+ Certificados de reintegros de impuestos (CRI)

+ Regímenes de promoción

+ Devoluciones por operaciones realizadas con tarjetas de débito y crédito

Ajustes que disminuyen la recaudación

- Incrementos de saldos técnicos

- Incrementos de saldos de libre disponibilidad

- Compensaciones con saldos de IVA en otros impuestos

- Devoluciones adeudadas al cierre de cada año

- Ajustes de moratorias

Bibliografía

Salim, J. y D'Angela, W. (2005), "Estimación del incumplimiento en el IVA. Año 2000 a 2004.", Buenos Aires.

Anuarios de Estadísticas Tributarias elaborados por Dirección de Estudios de la AFIP. Años 1998, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004.

Diez, Humberto P. (1997), "Impuesto al Valor Agregado", Errepar.

FIEL (2000), "La economía oculta en la Argentina", Buenos Aires.

Grupo Intersecretarial de Trabajo sobre Cuentas Nacionales (1993), "Sistema de Cuentas Nacionales", Washington D. C.

IERAL (2004), "Presión tributaria en Argentina", Fundación Mediterránea.

INDEC (1987), "Economía no registrada", Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires.

INDEC (2001), "Matriz Insumo Producto de la Argentina 1997", Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires.

INDEC (2005), "Anuario Estadístico de la República Argentina 2004", Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires.

INDEC, "Estimación del stock de capital fijo de la República Argentina 1990 - 2004", Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires.

Marchevsky, Rubén A. (2002), "IVA Análisis Integral", Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Propatto, Juan Carlos A. (1999), "El Sistema de Cuentas Nacionales", Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Secretaría de Programación Económica y Regional (1999), "Sistema de Cuentas Nacionales Argentina - Año Base 1993", Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, Buenos Aires.