

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y APROXIMACIÓN AL CÁLCULO DE LA BRECHA DE RECAUDACIÓN. APLICACIÓN PARA VENEZUELA

Fernando Villasmil
BANCO CENTRAL DE VENEZUELA

Resumen:

El Impuesto al Valor Agregado, desde su promulgación en 1993 y a través de sus varias modificaciones, se ha constituido en la principal fuente de ingresos no petroleros para el Fisco Nacional. Debido a esto es fundamental para todos los planificadores de la política fiscal en materia de ingresos; determinar el potencial de recaudación de este tributo. En este trabajo se pretende calcular, a través del método del consumo y utilizando la metodología desarrollada previamente por personal del Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional, el potencial de recaudación del IVA para el año 2000, de acuerdo a la Ley promulgada en 1999 y modificada en el 2000. Adicionalmente, se calcula una aproximación, a la brecha de recaudación para orientar de alguna manera la acción de la Administración Tributaria hacia la prevención.

Palabras claves: Tributos, Impuesto al valor agregado, reformas, recaudación, Venezuela.

1. - INTRODUCCIÓN

Desde su creación, en 1993, con el nombre de Impuesto al Valor Agregado y su posterior transformación, en 1994, al llamado Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y su reconversión a IVA, en 1999, este tributo ha constituido la principal fuente de ingresos tributarios no petroleros del fisco nacional.

En 1995, el ICSVM en sus dos vertientes significó en términos generales el 46,89% de los ingresos fiscales brutos bajo la administración del SENIAT. En 1996, debido en gran parte a un cambio de alícuota a partir de Agosto (del 12,5% al 16,5%), este porcentaje se incrementó al 52,32%. En 1997 con la alícuota en vigencia para todo el año, el porcentaje pasó a 55,39% para bajar el siguiente año a 52,93%. Para los años 1999 y 2000 se produjeron sendos cambios en las alícuotas establecidas. Para 1999, el ICSVM se transforma nuevamente en IVA y se eliminan las alícuotas adicionales que se cobraban para artículos suntuarios (10% y 20% adicional) y la tarifa básica es reducida de 16,5% a 15,5% pero se incorpora el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta

como sujeto del tributo con una alícuota de 8% con efectividad en agosto de ese año. Con todo y esos cambios, la participación del tributo en el total de recaudación ordinaria alcanza el 51,62%. Durante el año 2000, la alícuota vuelve a ser rebajada a 14,5% y se amplían las exenciones al concedérsele nuevamente a Margarita y ampliarla para otras zonas francas y libres, pero debido a las condiciones prevaletientes en la economía venezolana durante ese año, la participación alcanza 52,57%. El presupuesto del año 2001 tiene como premisa que la participación del IVA alcance 55,64% lo cual ratifica este tributo como el más productivo del sistema.

Recaudación del ICSVM / IVA como porcentaje del PIB 1993-2000.
Cifras nominales en millones de Bolívars

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	200
IVA / ICSVM Bruto (Efectivo)	33.186	222.400	578.566	1.327.467	2.379.518	2.789.624	2.950.266	3.194.76
Bonos de Exportación y DPN	271	147	76	3.732	93.628	75.524	131.743	152.76
IVA / ICSVM Mayoristas/Mercado Interno	271	147	76	3.732	91.177	36.744	112.503	140.39
IVA / ICSVM Importadores					2.451	38.781	19.240	12.36
Total recaudación ICSVM / IVA	33.457	222.547	578.642	1.331.200	2.473.146	2.865.148	3.082.008	3.347.52
PIB nominal total	5.453.903	8.632.210	13.685.686	29.437.692	43.211.926	52.482.464	62.577.039	81.924.19
PIB no petrolero	4.484.002	6.960.360	10.533.963	19.925.034	31.005.260	42.233.706	48.623.765	58.203.38
Recaudación IVA/PIB Total	0,61%	2,58%	4,23%	4,52%	5,72%	5,46%	4,93%	4,09%
Rec. IVA / PIB No Petrolero	0,75%	3,20%	5,49%	6,68%	7,98%	6,78%	6,34%	5,75%

Fuente: Recaudación: Tesorería Nacional - Contabilidad Fiscal.
Valores del PIB: Anuarios de Cuentas Nacionales - BCV.

Participación IVA recaudación total 1995-2000, en porcentaje

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
IVA/Rec total	46,89	52,32	55,39	52,93	51,62	52,57

Fuente: Tesorería Nacional-Contabilidad Fiscal, cálculos propios.

Debido a esta importancia relativa del IVA dentro de los ingresos tributarios del país, la estimación de su base imponible representa un mecanismo fundamental para determinar el potencial de ingresos esperados, en particular cuando las nuevas reglas establecidas en el marco legal recientemente aprobado (Constitución Nacional, Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público) y de aquellas por aprobar (Ley de Seguridad Social), requieren que los ejecutores de la política económica reduzcan la incertidumbre en cuanto a los ingresos fiscales.

La base imponible de este tributo ha sido calculada generalmente utilizando dos métodos alternativos. Uno de ellos, el método de la producción, parte del PIB, el cual representa la suma de los valores agregados generados en las actividades de producción y distribución dentro de una economía, luego se hacen ajustes por el lado de las importaciones, las exenciones, los bienes y servicios no sujetos, las exoneraciones y los bienes gravados con tasa 0% para llegar al valor agregado que sirve de base imponible para el IVA. El otro método, denominado del consumo, se basa en el hecho de que el IVA es pagado en última instancia por los consumidores, y comienza con el consumo final, el cual es ajustado con los bienes y servicios exentos y no sujetos así como los gravados con tasa 0% para llegar a la base imponible del IVA.

El primer método sigue el lado de la producción en la economía construyendo la base imponible del IVA a partir del valor agregado que se va generando a lo largo del proceso de producción y distribución. El segundo método se enfoca en el lado del consumo y se concentra en las ventas finales de bienes donde está ya incorporado todo el valor agregado generado en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de la economía. En principio, ambos métodos deberían arrojar el mismo resultado.

Adicionalmente, en aquellos casos en donde el IVA ha sustituido impuestos a las ventas preexistentes, se ha utilizado en ocasiones la equivalencia de la base del IVA con la del impuesto a las ventas al detal, aplicado en el precio final de todos los bienes y servicios. Estos impuestos son equivalentes porque el precio final de venta de un producto no es nada más que la suma de todo el valor agregado requerido para producir ese bien. Midiendo el valor de los bienes y servicios adquiridos por los consumidores, automáticamente capturaría el principio del IVA debido a que excluye exportaciones pero incluye importaciones. Por lo tanto, la base del IVA de los bienes puede ser calculada usando los valores de venta de esos bienes a nivel del consumidor final. Un posible inconveniente de este mecanismo es el tratamiento de los servicios que en muchos casos no están gravados por los impuestos a las ventas al detal, con lo que la base imponible para ambos tributos no sería equivalente.

En este trabajo determinaremos la base del IVA de acuerdo a la ley promulgada en 1999 y modificada en el año 2000 a través del método del consumo, utilizando la encuesta de consumo familiar y el anuario de cuentas nacionales del Banco Central de Venezuela así como la matriz de transacciones intersectoriales elaborados en base a cifras de Cordiplan. Una vez determinada la base imponible, calcularemos la recaudación potencial del tributo y por diferencia la brecha de recaudación.

2.- EQUIVALENCIA ENTRE EL MÉTODO DE PRODUCCIÓN Y EL MÉTODO DEL CONSUMO EN EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE PARA EL IVA

2.1.- Método de la producción

El impuesto al valor agregado es un tributo que grava la enajenación de bienes nacionales o importados y la prestación de servicios en el país que abarca todo el circuito económico hasta el consumidor final causándose en las distintas etapas de producción, distribución o comercialización en función del valor que se agrega en cada etapa. Si se utiliza como punto de partida para el cálculo de la base imponible del IVA el Producto Interno Bruto, por representar éste el valor agregado de todos los bienes generados dentro de una economía, a este enfoque se denominará *método de la producción*.

El monto del PIB, en el caso del método de la producción, debe ser ajustado por aquellos factores que modifican la base imponible como es el caso de las importaciones y exportaciones. En efecto, las importaciones no forman parte del monto registrado en el PIB por no ser producidos en el país y sin embargo la ley considera que esos bienes deberán ser gravados lo que hace necesaria su inclusión. De igual forma, las exportaciones que forman parte del PIB, son gravados según la ley con una tasa 0% (régimen exentivo indirecto) con el fin de que los productos exportados no lleven incorporado el costo de los tributos internos que le pudiesen restar competitividad en los mercados internacionales. Por lo tanto las exportaciones deberán ser excluidas.

Habiendo hecho estas precisiones nos queda que, en términos generales y si el impuesto gravara todos los bienes y servicios, la base imponible para el IVA sería:

$$B = \text{PIB} + M - X \quad (1)$$

En donde:

- B: base imponible del IVA
- M: importaciones
- X: exportaciones

Utilizando las identidades nacionales, se sabe que la base arriba calculada es igual al nivel de consumo total de la economía más el gasto de inversión toda vez que la ley del IVA en Venezuela no contempla un trato especial a las inversiones y que sólo para las empresas en etapa preoperativa, con limitaciones expresamente señaladas, así como ciertos gastos de inversión realizados por el sector público en particular lo relativo a importaciones de

bienes de capital, las inversiones se encuentran exentas o pueden ser exoneradas

$$B = \text{PIB} + M - X = C + I \quad (2)$$

- C: consumo total
- I: gasto de inversión

El nivel de consumo será el instrumento para iniciar el cálculo de la base imponible por el método alterno, el cual también explicaremos. Lo importante es notar que *la ecuación (2) establece la equivalencia entre ambos métodos* en ausencia de exenciones y bienes gravados con tasa cero. Sin embargo, es una realidad que los resultados pueden arrojar diferencias precisamente por la presencia de bienes exentos y gravados con tasa cero muy común en este tipo de impuesto.

La categoría tasa cero es aplicada en la legislación venezolana a las exportaciones con el fin de no afectar la competitividad internacional de la economía (ya que el precio de estos bienes suele estar afectado por el costo de insumos gravados utilizados en su producción). La categoría tasa cero implica que los insumos utilizados para la producción del bien final soportan el impuesto y generan créditos fiscales a quienes los venden, los cuales al no poderlos traspasar tienen derecho a reclamar el reintegro correspondiente a los impuestos pagados por los insumos gravados. Se presenta de nuevo el efecto distorsionador de las exenciones, ya que aquellos insumos exentos utilizados llevan incluido dentro del costo el monto del impuesto pagado en etapas anteriores sin que el exportador pueda reclamar reintegros por ellos.

Por su parte, los bienes exentos no generan créditos fiscales, por lo que el vendedor no tiene, en este caso, derecho a reclamar reintegro por el impuesto pagado por la compra de insumos gravados utilizados en la elaboración de los mismos. Dicho impuesto es considerado un costo y es incorporado al precio de venta (Ver anexos 2 y 3 para el efecto en las distintas etapas de la cadena).

2.2 - Método del consumo

Este enfoque se basa en el hecho de que el IVA es, en última instancia, un impuesto pagado por el eslabón final de la cadena: los consumidores. En este aspecto, debemos considerar que el consumo se ve ampliado para incorporar lo que en cuentas nacionales se denomina inversión privada y pública, toda vez que los bienes de capital, tal como mencionamos anteriormente, están sometidos a las mismas condiciones de los bienes de consumo. Por ello, la base

imponible del IVA calculada por este método (en ausencia de exenciones) es igual al consumo general más las inversiones públicas y privadas.

$$B = C + I \quad (3)$$

Expresión que es similar a la ecuación (2) donde se indicaba la equivalencia entre los métodos de producción y consumo.

Sin embargo, para el proceso de determinación de la base imponible aplicable al caso venezolano, debemos considerar la presencia de exenciones y bienes gravados con tasa cero. Por lo tanto, es necesario ajustar la base sustrayendo la porción de consumo correspondiente a consumo exento. Una vez más, el mecanismo de las exenciones complica el cálculo, ya que al restar los bienes exentos de la base, también se está sustrayendo el valor de los insumos gravados utilizados en la producción de dichos bienes; por lo que es necesario agregar el consumo intermedio de bienes gravados usados en la producción de bienes exentos

Una vez realizadas estas precisiones, la base imponible del IVA calculada por el método del consumo quedaría representada de la siguiente manera:

$$B = C - C_{\text{exe}} + CIN_{\text{grav, exe}} \quad (4)$$

- C: consumo total
- C_{exe} : consumo exento
- $CIN_{\text{grav, exe}}$: consumo intermedio de bienes gravados en exentos

3.- IMPACTO DE LAS EXENCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

Para analizar el impacto de las exenciones sobre la base imponible, debemos comenzar con una representación del valor total de las ventas en la economía de un país¹. Esta representación pudiese expresarse así:

$$VT = C_i + I + X + VIN \quad (5)$$

- VT: ventas totales
- VIN: ventas intermedias

El tratamiento dado a los bienes de capital hace que sean tomados como bienes intermedios; por lo que el impuesto pagado por esos bienes es tomado como un crédito en contra de los impuestos pagados en el consumo final. Si las

¹ Propuesta tomada de Mackenzie, 1991, 21.

exportaciones están gravadas con 0%, la base del IVA iguala sólo al consumo. Al declarar determinados bienes exentos, parte del IVA pagado en ventas intermedias no puede ser tomado como un crédito fiscal. En otras palabras, algunas ventas intermedias permanecen en la base imponible.

Los bienes 0% (exportaciones) están gravados por el IVA y por lo tanto no están exentos, lo que permite el crédito fiscal por IVA pagado en la compra de insumos. Esto implica, dada una categoría de 0% en las ventas, que el vendedor tendrá derecho a reembolso por el IVA pagado en las compras de insumos gravados sin imponer el tributo en las ventas, resultando en la total remoción del impuesto en el precio del bien.

Para ver el efecto de los ajustes en los dos métodos consideremos un bien exento que es usado como insumo en la producción de un segundo bien. El proveedor del insumo exento no carga IVA en su venta. Si el segundo bien no está exento, el productor debe cargar el IVA en su venta y no recibe crédito por la compra del insumo ya que no fue cargado ningún impuesto. En el cálculo de la base imponible por el método de la producción, el valor total del bien exento vendido como insumo es, desde un punto de vista tributario, transferido al valor agregado del sector gravado. De este modo, el valor total de las ventas de bienes exentos hechas al sector gravado deben ser incluidas en el cálculo de la base imponible. Por el lado del consumo, lo único que interesa es saber cuándo la venta del segundo bien es una venta final gravada. En otras palabras, las ventas intermedias de un bien exento no entran en el cálculo de la base imponible por el método del consumo.

En el caso de la venta de un bien gravado que sirve de insumo en la producción de un bien exento al usar el método del consumo equivale a una venta final, ya que el IVA es cargado al comprador quien a su vez no puede tomar un crédito fiscal, tal como si fuera un consumidor final, por lo tanto para calcular la base imponible por el método del consumo, las ventas intermedias del sector gravado deben ser sumadas al consumo final. Si se usa el método de la producción, el valor agregado del insumo gravado está todavía incluido en el PIB lo que hace innecesario hacer ajustes por ventas intermedias de bienes gravados.

Las ventas intermedias dentro de un sector exento no afectan el cálculo del IVA bajo ninguno de los dos métodos, debido a que el impuesto nunca es cargado ni acreditado como consecuencia de tales ventas. Las ventas intermedias dentro de un sector gravado, tampoco afectan a ninguno de los dos métodos debido a que el IVA cargado en la venta es restado como crédito fiscal por el comprador. Esta cancelación entre débito y crédito fiscal es la razón por la cual las ventas intermedias no entran en el cálculo de la base del IVA en

ninguno de los dos métodos cuando no existen exenciones, tal como se muestra en la ecuación (2).

Para examinar el efecto de las ventas intermedias en ambos métodos cuando hay bienes exentos y demostrar la equivalencia de ambos a nivel agregado, la expresión para la base imponible según cada método debe ser ampliada para incorporar a éstas. La base imponible para el IVA, asumiendo que sólo las exportaciones se rigen bajo el esquema de tasa 0%, es calculada siguiendo el método de la producción de la siguiente manera:

$$B = \text{PIB} - I + M - X - \text{VAG}_{\text{exen}} - M_{\text{exen}} + X_{\text{exen}} + \text{VIN}_{\text{exen, grav}} \quad (6)$$

Donde:

- VAG_{exen} : valor agregado de la producción nacional exenta,
- M_{exen} : importaciones exentas,
- X_{exen} : exportaciones exentas
- $\text{VIN}_{\text{exen, grav}}$: valor total de las ventas intermedias de bienes exentos al sector gravado

Las exportaciones exentas, así como el valor de las ventas intermedias de bienes exentas al sector gravado, deberán ser agregados a la base imponible para evitar la doble contabilización de la pérdida en la base imponible².

Para analizar esto en forma más precisa, es útil expresar las ventas intermedias de la siguiente forma³:

$$\text{VIN} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n a_{ij} \cdot \text{VPB}_j \quad (7)$$

donde VPB_j es el valor de la producción bruta del bien j , a_{ij} es la cantidad de bien i usado como insumo en una unidad de bien j , y n es el número de bienes producidos en la economía.

² Las exportaciones exentas así como las ventas intermedias de bienes exentos son sustraídas una vez en VAG_{exen} , y otra vez en las exportaciones totales, en el primer caso y en las exportaciones totales y en el gasto de inversión en el segundo. Añadiendo X_{exen} y $\text{VIN}_{\text{exen, grav}}$ otra vez a la base se evita la doble contabilización.

³ La base metodológica fue tomada del trabajo de Anthony J. Pellechio y Catherine B. Hill 1996, 67.

Si denominamos A a la matriz insumo-producto de producción de la economía, en la cual a_{ij} es el ij elemento de la matriz, y VPB es el vector del valor de la producción bruta de todos los bienes producidos, VIN se expresaría como:

$$VIN = A * VPB \quad (8)$$

Para aislar el efecto de las ventas intermedias entre los sectores gravados y exentos, el vector VPB es dividido en dos segmentos donde los primeros k elementos representan todos los bienes gravados y los restantes n-k bienes representan los bienes exentos. La matriz insumo-producto A es particionada de igual modo:

$$A = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} \quad (9)$$

Donde los subíndices 1 y 2 indican los sectores gravados y exentos, respectivamente. Con esta misma notación, la ecuación (7) puede ser reexpresada de la siguiente manera:

$$A = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} VPB_1 \\ VPB_2 \end{bmatrix} \quad (10)$$

Donde VPB_1 es el subvector del valor bruto de la producción de los k bienes gravados y VPB_2 es el subvector de los n-k bienes exentos, A_{11} es la matriz k x k de las cantidades de cada bien gravado usadas como insumos en la producción de una unidad de bien gravado, A_{12} es la matriz k x n-k de las cantidades de cada bien gravado usadas como insumos en la producción de una unidad de bien exento, A_{21} es la matriz n-k x k de las cantidades de cada bien exento usadas como insumos en la producción de una unidad de bien gravado, A_{22} es la matriz n-k x n-k de las cantidades de cada bien exento usadas como insumos en la producción de una unidad de bien exento. En la ecuación (10), el producto de la matrices insumo producto particionadas y los vectores de producción bruta, pueden ser expresados del modo siguiente:

- Ventas intermedias de bienes gravados a sectores gravados

$$A_{11} * VPB_1 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^k a_{ij} \cdot VPB_j$$

- Ventas intermedias de bienes gravados a sectores exentos

$$A_{12} * VPB_2 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=k+1}^n a_{ij} \cdot VPB_j$$

- Ventas intermedias de bienes exentos a sectores gravados

$$A_{21} * VPB_1 = \sum_{i=k+1}^n \sum_{j=1}^k a_{ij} \cdot VPB_j$$

- Ventas intermedias de bienes exentos a sectores exentos

$$A_{22} * VPB_2 = \sum_{i=k+1}^n \sum_{j=k+1}^n a_{ij} \cdot VPB_j$$

Utilizando la ecuación (10) en la ecuación (6) para la base imponible del IVA siguiendo el enfoque de la producción, esta se pudiese expresar como:

$$B = \text{PIB} - I + M - X - VA_2 - M_2 + X_2 + A_{21} * VPB_1 \quad (11)$$

Tal como se dijo anteriormente, el único ajuste para las ventas intermedias en el método del consumo es la adición del valor total de las ventas exentas al sector gravado, las cuales corresponden al tercer término ($A_{21} * VPB_1$), del producto particionado de A y VPB. Los otros tres términos quedan fuera.

Regresando al método del consumo, la fórmula para el cálculo de la base imponible (B) ajustada por el consumo de bienes exentos y las ventas intermedias es:

$$B = C - C_2 + \text{VIN}_{\text{grav, exen}} \quad (12)$$

donde C_2 es el valor de las ventas finales de bienes exentos⁴. Así como en el método anterior, se utiliza la ecuación (10) y nos queda:

$$B = C - C_2 + A_{12} * VPB_2 \quad (13)$$

⁴ Para una discusión más extensa sobre el desarrollo de esta fórmula, se recomienda revisar el trabajo de Mackenzie (1991).

Una vez más, siguiendo con la discusión sobre el impacto de las ventas intermedias en ambos métodos, el único ajuste en el método del consumo es la adición del valor total de las ventas del sector gravado al sector exento. Estas ventas están representadas por el tercer término ($A_{12} * VPB_2$) del producto particionado de A y VPB.

Conociendo que las ecuaciones (11) y (13) son equivalentes, se podría demostrar la equivalencia entre los métodos de la producción y el consumo en el cálculo de la base imponible del IVA. Aceptando que $PIB - I + M - X = C$, se podría demostrar que:

$$- C_2 + A_{12} * VPB_2 = - VA_2 - M_2 + X_2 + A_{21} * VPB_1 \quad (14)$$

Reexpresando esta igualdad por sus componentes vemos que :

$$C_2 = (A_{12} * VPB_2 + M_2 - X_2) - (A_{21} * VPB_1 + A_{22} * VPB_2) \quad (15)$$

donde el primer término entre paréntesis representa las ventas brutas internas de bienes exentos y el segundo representa las ventas intermedias de bienes exentos que sirven de insumos tanto a bienes gravados como a exentos

Considerando VA_2 , ésta puede ser expresado como:

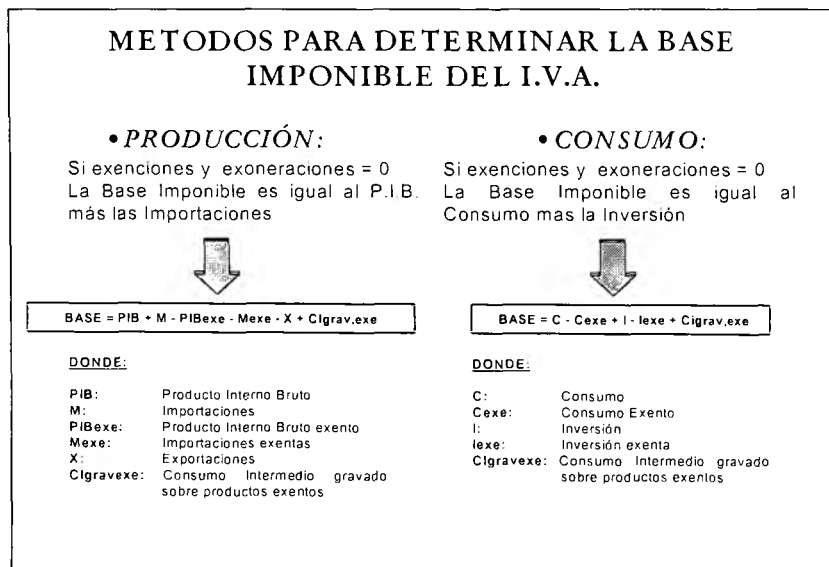
$$VA_2 = VPB_2 - (A_{12} * VPB_2 + A_{22} * VPB_2) \quad (16)$$

donde VPB_2 es el valor de la producción bruta de bienes exentos y el término entre paréntesis representa el valor tanto de los bienes exentos como gravados usados en la producción de bienes exentos (ver ecuación (8)).

Sustituyendo las ecuaciones (15) y (16) en (14) se obtiene:

$$\begin{aligned} & - VPB_2 - M_2 + X_2 + A_{21} * VPB_1 + A_{22} * VPB_2 + A_{12} * VPB_2 = \\ & - VPB_2 + A_{12} * VPB_2 + A_{22} * VPB_2 - M_2 + X_2 + A_{21} * VPB_1 \end{aligned} \quad (17)$$

Con lo cual se demuestra, que aún en la presencia de exenciones, la base imponible a ser calculada bajo cualquiera de ambos métodos debe ser equivalente.



4.- APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL CONSUMO PARA EL CASO VENEZOLANO

Utilizando la metodología explicada en la sección 2.2, la identidad que aplicaremos para determinar la base imponible del IVA será la desarrollada en (4).

$$B = C - C_{exe} + C_{IN_{grav, exe}} \quad (4)$$

En donde:

- C: Consumo total
- C_{exe}: Consumo exento
- C_{IN_{grav, exe}}: Consumo intermedio de bienes gravados en exentos

Las cifras sobre el consumo total registrado en la economía, así como las de consumo intermedio, son tomadas de las tablas de demanda agregada y las cuentas de oferta y utilización publicadas por el BCV (1999); sin embargo, éstas no proveen un detalle de la estructura de consumo que nos permita conocer la proporción de consumo exento a sustraer de la base, ni la proporción de consumo intermedio referida a insumos gravados dedicados a la producción de bienes exentos a reintegrar.

Para estimar la fracción de consumo exento a sustraer de la base, utilizamos la II Encuesta Nacional sobre Presupuestos Familiares, preparada por la Oficina

Central de Estadística e Informática (OCEI) conjuntamente con el BCV (1998)⁵, mientras que el valor de las compras de insumos gravados utilizada en la producción de bienes exentos fueron estimados considerando la matriz insumo-producto elaborada por Cordiplan para el año 1994⁶ en donde se reflejan las transacciones realizadas entre sectores.

Siguiendo las fuentes mencionadas y la lista de exenciones contempladas en la ley del IVA promulgada en mayo de 1999 con efectividad el 1° de junio del mismo año (y posteriormente modificado en Julio 2000), el consumo exento estimado resultó en un monto equivalente al 48,43% del consumo total registrado para el año 2000; por otro lado, las compras de insumos gravados utilizados en la producción de bienes exentos alcanzaron al 9,61% del consumo intermedio total para ese año (Ver cuadro 1).

La Base Imponible se calcula a partir de las cifras de Consumo Privado Total contenidas en las Cuentas Nacionales, y de las estadísticas de Consumo Familiar clasificado por grupos, sub-grupos y por estratos de ingresos, contenidas en la Encuesta Nacional sobre Presupuestos Familiares, mencionada anteriormente.

La determinación de la base imponible correspondiente a los bienes exentos que debemos sustraer se realizará de la siguiente manera:

- Se estimará el valor del consumo total y familiar por ítems y por estrato para el año 2000.
- Se determinará la canasta y el valor del consumo de los bienes exentos de acuerdo a la ley vigente.
- Se calculan los Valores Agregados por clases de actividad económica para bienes exentos, a partir de la matriz de insumo-producto.

⁵ Il Encuesta Nacional Sobre Presupuestos Familiares. Esta encuesta refleja la estructura de consumo de las familias para los años en las cuales se realizó (1996-1997) la cual debería mantenerse relativamente similar durante el año 1999-2000.

⁶ Esta es parte de la limitación que presenta este tipo de estudio en donde el material estadístico no se encuentra actualizado, ya que una matriz insumo-producto elaborada para el año 1994 no necesariamente representa las relaciones entre sectores productivos vigente para el año 1999 es, sin embargo, la única fuente de información disponible para este fin.

4.1- Estimación de consumo total y familiar.

Para determinar el consumo de acuerdo a su origen, podemos separar el Consumo Privado Total en Consumo Final de los Hogares en Bienes y Servicios y el resto del consumo final privado:

$$\text{CPT} = \text{CFHOG} + \text{CREST} \quad (18)$$

Donde:

- CPT: Consumo privado total
- CFHOG: Consumo final de los hogares
- CREST: Resto del consumo final privado

La Encuesta Sobre Presupuestos Familiares, por la metodología utilizada, solo representa una fracción del Consumo Final de los hogares que consideraremos equivalente al 0.015%, por lo tanto:

$$\text{CFHOG} = \text{CFHOG (encuesta)} / 0,00015^7 \quad (19)$$

Para 1999 (último año del cual se disponen cifras del anuario de cuentas nacionales), el Consumo Final de Hogares (CFHOG) representó, aproximadamente, el 87.7% del Consumo Privado Total (CPT). De esta manera, se estimó que:

$$\text{CFHOG}(2000) = 0,877 * \text{CPT} (2000) \quad (20)$$

A su vez, el Gasto de Consumo Final Privado promedio registrado por el BCV durante los años 1997,1998 y 1999 ha representado el 71.47% del PIB a precios corrientes, por lo que:

$$\text{CPT} (2000) = 0,7147 * \text{PIBC} (2000) \quad (21)$$

Donde:

- PIBC: PIB a precios corrientes

⁷ Basado en la comparación del total reflejado en la encuesta como consumo de hogares y lo registrado en las estadísticas de consumo final de hogares publicado por el Banco Central de Venezuela para el año 1997 (Bs. 4.2313,32 MM en la encuesta y Bs. 27.878.730 MM en la estadística final)

Cuadro No. 1. Cálculo base imponible Impuesto al valor agregado. Método del consumo. Año 2000*. Millones de bolívares.

	1 Con. Final.	2 % Con. Exen.	3=1*2 Con. Exen.	4 Con Intermedio	5 % Con. Inter. graf. En exen.	6=4*5 Cons. Inter. graf. En exen.	7=1-3+6 Base imp. IVA	8=7/1 Base imp. como % del con. Sectorial	9=7/1 Total Base Imp. como % del Con. Total	10 PIB	11=7/10 Base imp. como % PIB sectorial	12=7/10 Base Impo. como % PIB total
Agricultura	5.186.394	82.50	4.278.775	1.639.743	68.99	1.131.294	2.038.913	39.31	3.02	3.251.239	62.71	2.58
Petróleo y gas natural	501.140	0.00	0	2.714.975	0.00	0	501.140	100.00	0.74	15.631.987	3.21	0.63
Minería	14.920	2.50	373	229.890	2.36	5.430	19.978	133.90	0.03	437.263	4.57	0.03
Industria	19.487.096	34.93	6.806.155	19.164.819	5.59	1.088.394	13.769.335	70.66	20.39	10.870.050	126.7	17.40
Manufactura	18.910.614	33.40	6.316.145	14.523.944	7.49	1.088.394	13.682.863	72.36	20.26	7.387.357	185.2	17.29
Refinación petróleo	576.482	85.00	490.009	4.640.875	0.00	0	86.472	15.00	0.13	3.482.193	2.48	0.11
Electricidad	409.638	0.00	0	879.930	0.00	0	409.638	100.00	0.61	1.105.733	37.05	0.52
Suministro agua	42.155	100.00	42.155	35.095	79.98	28.069	28.069	66.59	0.04	29.183	96.18	0.04
Construcción	0	100.00	0	1.995.458	45.00	897.956	897.956	0.00	1.33	3.778.637	23.76	1.13
comercio	0	26.70	0	3.317.609	24.60	816.084	816.084	100.00	1.21	8.202.091	9.95	1.03
Rest. Y hoteles	6.790.281	0.00	0	4.654.753	0.00	0	6.790.281	100.00	10.06	3.251.298	208.9	8.58
Transporte y almacenamiento	2.020.312	29.92	604.529	3.063.045	21.32	653.041	2.068.824	102.40	3.06	4.369.752	47.34	2.61
comunicaciones	970.490	2.50	24.262	810.408	38.00	307.943	1.254.171	129.23	1.86	2.760.058	45.44	1.58
Inst. finan. Y seguros	251.433	0.00	0	1.328.338	0.00	0	251.433	100.00	0.37	1.624.249	15.48	0.32
Bienes inmuebles	4.928.052	100.00	4.928.052	710.965	0.00	0	0	0.00	0.00	6.129.411	0.00	0.00
Otros bienes y servicios	26.918.608	59.49	16.013.584	9.571.683	6.04	1.625.696	12.530.721	46.55	18.56	17.692.530	70.82	15.83
Serv. Prestados a empresas	243.679	0.00	0	1.369.058	0.00	0	243.679	100.00	0.36	3.042.558	8.01	0.31
Serv. Comunales. soc. person. Y privadas no lucrativas	20.963.319	49.14	10.301.974	6.529.387	24.90	1.625.696	12.287.041	58.61	18.20	10.544.182	116.5	15.53
Serv. Del gob. general	5.711.610	100.00	5.711.610	1.673.238	0.00	0	0	0.00	0.00	4.105.790	0.00	0.00
Otros bienes y serv.	0	-	-	0	0.00	0	0	-	-	0	-	0.00
Sub total	67.520.520	48.43	32.697.884	50.116.733	9.71	6.553.908	41.376.544	-	-	79.133.481	-	52.29
(-) Ser. Imputados a las Inst. Finan.	-	-	-	1.815.915	-	-	-	-	-	1.815.915	-	-
(+) Derechos de importación	-	-	-	0	-	-	-	-	-	4.606.627	-	-
Total	67.520.520	-	32.697.884	48.300.818	-	6.553.908	-	-	-	81.924.193	-	-

* Ejercicio teórico basado en matriz insumo-producto Cordiplan. Fuente: Cordiplan- BCV. Cálculos propios.

Determinación de la base imponible...

Se asume que los bienes y servicios de la Canasta mantienen su participación constante dentro del Consumo Final de hogares. Así, el valor de consumo por ítems y estrato de ingreso se obtienen aplicando las ponderaciones registradas en 1997-1998 al Consumo Final de Hogares estimado para el año 2000.

A partir de los cálculos de Consumo Final de hogares por grupos, subgrupos e ítems y por estratos de ingreso se obtuvo un subconjunto que abarca los bienes exentos de acuerdo a la Ley Vigente.

4.2.- Valores agregados

Las cifras de consumo de bienes exentos fueron ajustadas por coeficientes que representan la razón de valor agregado a producción total de grupos y subgrupos de bienes. Esto significa que no todo el valor de consumo constituye base imponible para el IVA en razón de las distorsiones creadas por las exenciones (imposibilidad de deducir créditos fiscales de bienes gravados en bienes exentos) mencionados anteriormente. Con el ajuste de ventas por la razón de valor agregado a producción se reduce parcialmente la diferencia aún cuando debe considerarse la estructura de costos y la proporción de insumos gravados por el IVA que no se conocen en su totalidad.

Los valores agregados y de producción bruta se obtuvieron a partir de la matriz de insumo-producto desarrollada por Cordiplan para el año 1994.

El cálculo de la base imponible para cada ítem exento se realiza utilizando el siguiente mecanismo:

$$B_{li} = CFHOG_i * VAI \quad (22)$$

Donde:

- B_{li} = Base imponible del ítem "i"
 - $CFHOG_i$ = Consumo final de hogares del ítem "i"
 - VAI = Razón de valor agregado a valor de producción del bien "i".
- y,

$$BIT = \sum_{i=1}^n B_{li} = CFHOG * VA_{prom} \quad (23)$$

Donde:

- BIT = Base imponible total de ítems exentos (n ítems)

- V_{Aprom} = Valor agregado promedio ponderado de bienes exentos.

5.- ANÁLISIS DE RESULTADOS Y LIMITACIONES

En esta sección se intenta explicar los resultados obtenidos del análisis realizado. Es importante indicar, sin embargo, que las siguientes limitaciones estuvieron presentes en el mismo:

- *Caso de zonas francas*: Durante el primer semestre del año 2000, específicamente hasta el 1° de agosto, el puerto libre de Margarita estaba sujeto a una tasa diferencial del 8% para todos los bienes y servicios consumidos en la isla. Con la reforma en vigor desde esa fecha, una vez más todos los bienes y servicios consumidos en la isla pasaron a estar exentos y en adición la Zona Libre de Paraguaná y la Zona Franca de Mérida pasaron a disfrutar del mismo beneficio. En virtud de la ausencia de datos estadísticos que indiquen el producto interno bruto de los estados Nueva Esparta, Mérida y Falcón y la respectiva contribución de las zonas en cuestión, así como el nivel de importaciones presentes en las mismas, el monto de consumo utilizado y el valor del producto interno bruto, refleja el total nacional. Esta limitación estadística sobreestima el PIB gravable.
- *Limitaciones de la data disponible*: El anuario de Cuentas Nacionales correspondiente al año 2000 no se encontraba disponible al momento de realizar este estudio, sólo se trabajó con cifras preliminares del PIB, con lo que las cifras del consumo final se estimaron en función del promedio de los tres últimos años. Adicionalmente, la desagregación de sectores según el código CIIU, difieren en la matriz de transacciones intersectoriales de Cordiplan y en la presentada en el anuario de Cuentas Nacionales del BCV, por lo que el consumo intermedio gravado y exento como porcentaje del consumo total tuvo que ser aproximado como promedio de cada sector.
- *Monto y cantidad de exoneraciones*: Las exoneraciones aprobadas para determinadas compras (en particular importaciones) para el sector público, así como las otorgadas a empresas en etapa preoperativa y algunas otras aplicadas durante el año de cuyo cuantía se encuentran disponibles las cifras ni los sectores beneficiarios, evidentemente distorsionan el cálculo al sobrestimar la base imponible.
- *Extrapolaciones*: Muchos de los cálculos se realizan utilizando extrapolaciones o promedios de años anteriores. Como es conocido, la actividad económica varía en cada año debido a la dinámica de la economía misma. Debido a esta limitación, el cálculo sólo debe realizarse a posteriori, por lo que los resultados obtenidos son meramente indicativos y deberán ser verificados una vez que las cifras definitivas se encuentren disponibles.

5.1. - Exenciones en Ley vigente del IVA

En lo que se refiere a impacto sobre el consumo final familiar (sin considerar procesos intermedios de producción), la actual ley de impuesto al valor agregado considera exonerados una lista de bienes y servicios que abarcan aproximadamente un 39,53% del consumo total final a nivel familiar, de los cuales el 47,14% se refieren a alimentos de consumo humano, 10,09% a servicios médicos asistenciales, 11,65% a servicios domiciliarios, 14,25% a servicios educativos y relacionados y 9,64% al transporte de pasajeros (Ver cuadros 2 y 3).

Cuadro 2: Estimación consumo familiar de bienes exento–Ley del IVA actual.
Año 2000 (en millones de bolívares)

Descripción	Cuartil I	Cuartil II	Cuartil III	Cuartil IV	Total
Consumo total	4.285.790	6.495.078	11.374.283	29.194.270	51.349.421
Total exentos	2.228.048	3.102.159	5.203.021	9.766.085	20.299.313
Cons. Exento/ Consumo total	51.99%	47.46%	45.74%	33.45%	39.53%
Distrib. Consumo exento	10.98%	15.28%	25.63%	48.11%	100.00%

Fuente: BCV, cálculos propios.

Haciendo el mismo análisis por estratos, tenemos que para el estrato de más bajo ingreso (cuartil I), el consumo exento significa un 51,99% del consumo de las familias, dentro del cual los alimentos exonerados significan 69,20%, los servicios médicos un 5,66%, el transporte de pasajeros un 9,57% y los servicios educativos y relacionados 8,54%

Por su parte, para el estrato de más alto ingreso (cuartil IV), el consumo exento significa un 33,45% de su propia canasta de consumo, dentro del cual los alimentos significan un 36,37%, los servicios médicos un 9,61%, los servicios educativos un 18,27%, el transporte de pasajeros un 9,37% y los servicios financieros 9,19%.

Visto bajo esta perspectiva, se observa que las exenciones contempladas en la ley abarcan bienes que son de más alto impacto dentro de la canasta de consumo del cuartil I que dentro del cuartil IV. Sin embargo, el alto poder de compra del cuartil IV hace que el consumo en términos absolutos de bienes exentos de este segmento de la población corresponda casi al mismo monto de los otros tres cuartiles al alcanzar un 48,11% del total contra un 10,98% del cuartil I. El resto del consumo exento se reparte en 15,28% para el cuartil II y 25,63% para el cuartil III.

Es este aspecto el que permite cuestionar el verdadero efecto regresivo del tributo y la presencia de exenciones en el mismo.

Cuadro 3: Distribución del consumo exento. Año 2000 en porcentaje

Distribución del consumo exento	Cuartil I	Cuartil II	Cuartil III	Cuartil IV	Total
Alimentos	69.20	63.26	48.29	36.37	47.14
Servicios domiciliarios (exc. Telefonía)	5.65	7.15	9.38	15.66	11.65
Medicina y servicios médicos	5.66	6.02	15.29	9.61	10.09
Transporte	9.57	10.8	9.5	9.37	9.64
Comunicaciones	0.00	0.00	0.00	0.04	0.02
Entretención	0.82	0.58	0.79	0.98	0.85
Libros y educación	8.54	9.95	11.71	18.27	14.25
Servicios financieros	0.51	2.06	4.56	9.19	5.96
Servicios públicos diversos	0.05	0.18	0.48	0.50	0.40

Fuente: BCV, cálculos propios.

5.2. – Determinación de la base imponible del IVA

Una vez calculado el consumo exento, así como el consumo gravado dentro del exento y el exento dentro del gravado, podemos determinar cuál es el porcentaje del producto interno bruto sujeto al tributo.

Al considerar el Cuadro No. 1, y teniendo en cuenta las limitaciones anteriormente expuestas, vemos que el 52.29% del Producto Interno Bruto constituye la base imponible sujeta al impuesto al valor agregado.

Este porcentaje, relativamente bajo para los estándares internacionales y las consideraciones teóricas del tributo ya mencionadas, hace evidente que el potencial de recaudación del IVA en Venezuela se ve significativamente reducido.

Considerando las cifras preliminares del BCV para el Producto Interno Bruto podemos calcular el potencial de recaudación para el año 2000 en ausencia de brechas de recaudación de la siguiente manera.

$$\text{REC POT} = (\text{PIB} - (\text{DDI} + \text{IVA}^{\text{b}})) * 0,5229 * \text{Alicuota}$$

^b El monto de los impuestos indirectos incluyendo derechos de importación e IVA son incorporados para el cálculo del monto total del PIB. A pesar de que los impuestos de importación son considerados base imponible para la determinación del IVA en las importaciones, el IVA no debería ser cobrado sobre los montos ya enterados del tributo, de allí su exclusión. En el caso de los derechos de importación, debido a que éstos no son segregados en las cuentas del BCV, el monto excluido es el total de ambos.

Donde:

- REC POT = Recaudación potencial
- PIB = Producto interno bruto en valores nominales.
- DDI = Derechos de importación.

$$\text{REC POT} = (81.924.193 - 4.606.627) * 0,5229 * 0,1388^9$$

$$\text{REC POT} = \text{Bs. } 5.611.516 \text{ MM}$$

Este valor nos servirá para calcular los montos y porcentajes aproximados de las brechas de recaudación para este tributo.

6.- BRECHA DE RECAUDACIÓN Y EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL IVA

Una vez que la base imponible del impuesto al valor agregado se determina, la recaudación teórica del mismo puede ser determinado y al comparar este potencial con lo efectivamente recaudado el diferencial encontrado es lo que se conoce como "Brecha de Recaudación".

En ningún caso, esta cantidad, debe ser asumida como el monto de evasión, debido a que la base imponible contiene elementos que no pueden ser determinados en su totalidad y por lo tanto distorsionan el monto potencial de recaudación. Sin embargo, en ausencia de mejores indicadores, utilizaremos éste como una aproximación bastante cercana de la evasión.

Definiremos la brecha de recaudación, y por equivalencia, la evasión tributaria, como la diferencia entre la recaudación teórica y la recaudación tributaria efectiva, y la tasa de evasión como el cociente de esta diferencia y la recaudación teórica.

$$\text{BR} = \text{Ev} = \text{Rec Teo} - \text{Rec Ef} \quad (24)$$

$$\text{Tev} = (\text{Ev} / \text{Rec Teo}) * 100 \quad (25)$$

⁹ Durante el año 2000, la alícuota vigente fue de 15.5% para el periodo Enero-Julio y de 14.5% para Agosto-Diciembre. Para el impuesto recaudado en las aduanas el efecto no tiene desfase temporal, a lo importado durante el mes se le aplica la alícuota vigente para el período. En el caso del mercado interno, la recaudación tiene un desfase de un mes, es decir, la recaudación del mes en curso corresponde a lo causado durante el mes anterior. Adicionalmente, debe ajustarse la alícuota del las importaciones para considerar aquellas de productos exentos y exonerados.

Donde:

- Ev: evasión
- Tev: tasa de evasión.
- Rec Teo: recaudación teórica
- Rec Ef: recaudación efectiva

La recaudación teórica es aquélla que se alcanzaría si se cobrara a todos los contribuyentes el monto total de sus obligaciones tributarias de conformidad a lo dispuesto en los instrumentos legales que rigen el tributo.

Evasión tributaria, por otra parte, tiene diversas maneras de ser definida. Algunas definiciones incorporan conceptos que pudiesen ser denominadas faltas y no delitos. Jorge Cosulich Ayala define la evasión tributaria como “la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes. Esa falta de cumplimiento puede derivar en pérdida efectiva de ingresos para el fisco o no” (Cosulich, 1993, 9).

Otros autores la definen como “el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con el espíritu de la ley, que tenía como objeto gravar una determinada actividad” (Toro y Trujillo, 1996, 19).

El profesor Sampaio Doria, citado por Renato Carreri Palomba, conceptúa la evasión fiscal como “todo o cualquier acción u omisión tendente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria, el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con el espíritu de la ley, que tenía como objeto gravar una determinada actividad” (Carreri, 1994, 13).

Comúnmente la evasión asume un carácter disfrazado o encubierto, producto de una conducta consciente y deliberada. No obstante, puede ocurrir el caso de evasión en forma abierta, derivada de un acto inconsciente (error o falta por desconocimiento). La intención o voluntad del infractor es un elemento importante en todas las legislaciones al momento de configurar la objetividad o subjetividad de la infracción y para efectos de determinar las sanciones correspondientes.

Es importante distinguir el término evasión del concepto de elusión. Elusión es otro concepto ampliamente debatido y generalmente “está relacionada con la vaguedad o laguna de la norma jurídica y ocurre sin violación de la ley. Se reconoce que muchas veces existe una frontera no muy nítida entre ambas figuras”(Cosulich, 1993, 9).

Otros tratadistas señalan que la elusión fiscal no es nada más que la utilización hábil, oportuna y correcta de las “lagunas legales” con lo cual el

contribuyente, en su propio beneficio, elude el nacimiento del hecho generador *ab-initio* o conforma sus efectos dentro de la legalidad (Carreri, 1994, 14).

Alfredo Augusto Becker (1963), en su libro *Teoría General de Derecho Tributario* según cita tomada del trabajo de Renato Carreri Palomba (1994), señala un hecho que parecería ser axiomático dentro del ámbito tributario. "Sería absurdo que un contribuyente encontrando varias maneras legales (y por lo tanto lícitas) para obtener el mismo resultado fuese a escoger precisamente aquella que determinase un pago tributario más elevado".

El problema de la evasión afecta a todos los agentes económicos del país. Su primer efecto es la reducción de los ingresos para el fisco, y por ende, una menor capacidad de atender las necesidades públicas y de mejorar la distribución del ingreso, lo cual pudiese inducir a los gobiernos a elevar la carga tributaria vía aumento de tasas de impuestos o creación de nuevos tributos. Otro efecto importante es la fractura de la equidad vertical y horizontal de los impuestos. La importancia de la carga fiscal permite al contribuyente evasor gozar de ventajas significativas frente a los contribuyentes que cumplen con todas sus obligaciones. Adicionalmente, si las tasas son incrementadas o nuevos gravámenes creados, la disparidad entre contribuyentes se exponencia.

6.1.- Aproximación al cálculo de la brecha de recaudación y evasión tributaria en el IVA

Dado que en términos simples la evasión se mide como la diferencia entre Recaudación Potencial y Recaudación Efectiva, una vez calculada la recaudación potencial podemos comparar ésta con la recaudación registrada en las cuentas de tesorería nacional para determinar el diferencial o brecha de recaudación. Es importante señalar que la recaudación efectiva incluye los pagos efectuados, tanto en efectivo como en cualquier otro instrumento aceptado –CERTS, Bonos de Exportación y DPN–, pero que no excluyen los reintegros causados, es decir todas las cifras reflejadas son brutas. El cálculo de los reintegros correspondientes a las exportaciones no está incorporado en este trabajo.

La Ley establece como hecho imponible las ventas de bienes muebles corporales, la importación definitiva de bienes muebles, importación de servicios y la prestación de servicios independientes en el país, a título oneroso (artículo 10 de la Ley). Atendiendo a esta clasificación, trataremos de realizar estimaciones de evasión fiscal separando las actividades de *ventas internas* de bienes muebles y servicios, y las *importaciones* de bienes y servicios gravados. Es importante establecer la distinción entre la brecha de recaudación del IVA en

el mercado interno de la ocurrida por importaciones en particular si se presentan diferencias marcadas en las tasas de incumplimiento.

En el caso específico de las importaciones, existen características que lo diferencian notablemente del mercado interno. Por una parte, la base imponible incluye el valor CIF de la mercancía –valor del producto más el costo del seguro y el transporte hasta puerto venezolano– más todos los derechos, tasas y gastos incurridos para su nacionalización, y por la otra, se le adiciona el incumplimiento de la renta aduanera, con lo cual se puede conocer el verdadero margen de incumplimiento originado en las aduanas.

6.1.1.- Cálculo de la recaudación potencial del IVA por importaciones

Para la estimación de la recaudación potencial por IVA-importaciones se utilizan las cifras de comercio exterior contenidas en las cuentas nacionales, ajustadas a nivel CIF (Costos, Seguros y Fletes) por el tipo de cambio promedio vigente para el período en estudio.

En caso de no poseer las cifras de las cuentas nacionales, se puede utilizar las cifras de importaciones FOB publicadas por la OCEI con base a la información suministradas por las aduanas. Estas cifras deberán ser ajustadas para considerar el efecto CIF, y de conocerse el porcentaje de incumplimiento de la renta aduanera, efectuar ese ajuste adicional para determinar el verdadero potencial¹⁰.

6.1.2.- Cálculo de la recaudación potencial del IVA por ventas internas

Una vez obtenida la base imponible total para el IVA durante un período específico así como la base imponible para el componente de las importaciones, la base imponible para el mercado interno se obtiene por diferencia. En efecto, recordemos que el mecanismo del IVA hace que los créditos fiscales se vayan compensando con los débitos de los pasos subsiguientes de la cadena con lo cual el monto del IVA cancelado por las importaciones será acreditado al pago que deberá ser efectuado por los contribuyentes que utilicen las mercancías importadas. En caso de ser un consumidor final el importador, no se efectuarán operaciones en el mercado interno y por ende el IVA no será generado.

¹⁰ Para el ajuste de las importaciones en valor FOB a valor CIF, se considera que el costo del seguro y del flete es aproximadamente igual al 10% del valor FOB. Por lo tanto, Valor CIF de Importaciones = 1.10 Valor FOB declarado.

En ambos casos, se posee la información de la recaudación efectivamente enterada a la tesorería nacional por cada uno de los conceptos mencionados; con lo que la determinación del monto y el porcentaje de la brecha de recaudación es fácilmente determinable.

Determinación de ingresos potenciales por concepto de IVA

<i>Año 2000</i>	<i>Determinación de Ingresos potenciales de IVA en Aduanas</i>	<i>Determinación de ingresos potenciales y brecha de recaudación IVA mercado interno</i>	<i>Determinación de ingresos potenciales y brecha de recaudación, IVA total</i>
Import. FOB (MM USD)	16.073	-	-
Ajuste FOB	20.895	-	-
Tipo cambio (Bs./USD)	679.90	-	-
Import. CIF (MM USD)	15.627.087	-	-
Tributos Promedio	2.109.657	-	-
PIB Total	-	81.924.193	81.924.193
IVA y Derechos	-	4.606.627	4.606.627
% Gravable	-	52,29%	52,29%
Base Imponible (MM Bs.)	17.736.743	40.429.355	40.429.355
Alicuota Nominal	15,08%	-	-
Alicuota Efectiva	12,34%	-	-
Alicuota	-	15,08%	13,88%
Ingreso Potencial	2.188.714	3.422.802	5.611.516
Recaudación Efectiva	1.414.199	1.927.633	3.341.832
Variación Absoluta	774.515	1.495.169	2.269.684
Variación Porcentual	35,39%	43,68%	40,45%
Variación % del PIB	0,95%	1,83%	2,77%

En el cuadro es posible observar una aproximación a la recaudación potencial bruta, la recaudación efectiva bruta y la brecha de recaudación tanto en valores absolutos como en porcentaje de la recaudación potencial y como porcentaje del producto interno bruto para el año 2000 en ambos componentes.

7.- CONCLUSIONES

Las estimaciones preliminares efectuadas para determinar la base imponible del IVA para el año 2000 muestran que, al menos teóricamente, ésta no es muy diferente a la del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor que sustituyó –según estudios realizados por la Gerencia de Estudios Económicos del Seniat durante los años 1995-1998–. Esto significa que a pesar de que una de las razones que motivó la modificación del ICSVM fue la de lograr un mayor potencial de recaudación, este objetivo aún no ha sido obtenido.

Una de las principales razones es evidentemente el elevado, número de exenciones establecidas en la ley y el monto de las exoneraciones otorgadas. A

pesar de que el estudio no incorporó estas últimas por carecer de información, el porcentaje calculado para la base imponible en relación al PIB se encuentra muy por debajo de las referencias internacionales, lo cual hace que la recaudación obtenida evidentemente refleje este hecho¹¹.

Otra de las causas es la brecha de recaudación tan grande que se refleja. Por una parte, a pesar de que el tributo de una manera u otra ha estado en vigencia por cerca de ocho años, todavía los mecanismos de control no terminan de estar totalmente consolidados, lo que favorece el incumplimiento. Adicionalmente, el grado de cultura tributaria, o falta de ella, del sujeto pasivo, el consumidor, el que finalmente paga la cuenta, contribuye a ampliar la brecha de recaudación al procurar, ya sea de una manera activa o pasiva, obtener un menor precio por los bienes, así como el alto grado de informalidad en la economía que favorece esta práctica.

El IVA, por otra parte, constituye el concepto tributario que mayor aporte realiza al Fisco después de la tributación petrolera; incluso, ha habido años en los cuales ha contribuido más que el ISLR petrolero, y sin embargo cada día son más los Estados que solicitan tratamientos preferenciales dentro de su jurisdicción. Recordemos que esta situación constituye un subsidio por parte de las jurisdicciones en las cuales este tributo es debidamente cancelado, toda vez que esa recaudación a través del situado constitucional y del porcentaje correspondiente al FIDES, regresa a todos los Estados, incluyendo aquellos que no contribuyeron.

Podemos concluir que este impuesto, a pesar de los argumentos que sus detractores puedan argüir, constituye la fuente principal para diversificar los ingresos fiscales y disminuir la dependencia de los ingresos petroleros. Sin embargo, para alcanzar este objetivo es necesario una modificación en donde se reduzcan exenciones y se incorporen mecanismos adicionales de control fiscal, que debe ser acometida a la mayor brevedad posible así como lograr que la Administración Tributaria, a través de programas permanentes de control y concientización tributaria, reduzca el nivel de incumplimiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Banco Central de Venezuela (1995-1999), *Anuario de cuentas nacionales*, Caracas.

¹¹ De acuerdo a estos parámetros la recaudación de un Impuesto al Valor Agregado bien formulado y administrado debe ser aproximadamente la mitad de la alícuota en porcentaje del Producto Interno Bruto. En el caso estudiado, con una alícuota promedio de 15.03%, la recaudación debía alcanzar por lo menos 7.5% del PIB.

—(1998), *II Encuesta nacional sobre presupuestos familiares*, Caracas.

Becker, Alfredo Augusto (1963), *Teoría general de derecho tributario*, Saraiva, Sao Paulo.

Carreri Palomba, Renato (1994) "A evasao fiscal na área aduaneira. O caso brasileiro", *Serie Política Fiscal 55*, Proyecto regional de Política Fiscal, CEPAL-PNUD, Naciones Unidas, Santiago de Chile.

Cosulich Ayala, Joge (1993), "La evasión tributaria", *Serie Política Fiscal 39*, Proyecto regional de política fiscal, CEPAL-PNUD, Naciones Unidas, Santiago de Chile.

Etcheberry Celhay, Javier (1993), "Métodos para la medición de la evasión tributaria y para la medición del comportamiento de los contribuyentes", *Conferencia Técnica del CIAT*—tema 5, Panamá.

Jenkins, Glenn P. y Kuo, Chun-Yan, *A vat revenue simulation model for tax reform in developing countries*, Harvard Institute for International Development, Boston, W/P 522.

Mackenzie, George A. (1991), "Estimating the base of the value-added tax (VAT) in developing countries: the problem of exemptions", Fiscal Affairs Dept, International Monetary Fund, working paper WP/21.

Montero Traibel, José Pedro (2000), *IVA: Análisis del impuesto al valor agregado*, Vadell Hermanos Editores, Caracas.

Pellechio , Anthony J. y Hill, Catherine B. (1996), *Equivalence of the production and consumption methods of calculating the value-added –tax base: Application in Zambia*, Fiscal Affairs Dept, International Monetary Fund, WP/67, Washigton.

Schulthess, Walter (1986), "La evasión fiscal", *Revista Tributación*, No 47/48- Julio – Diciembre.

Servicio Nacional Integrado de Administración Tributara (Seniat) – Gerencia de Estudios Económicos (1997), *Calculo de la base imponible del impuesto al consumo suentario y ventas al mayor (lcsvm) – 1995 – 1996*, trabajo no publicado, Caracas.

—(1999), *Análisis del Incumplimiento Tributario. Años 1995-1998*, trabajo no publicado.

Shome, Parthasarathi (1995), *Tax policy handbook*, Fiscal Affairs Dept, International Monetary Fund, Washigton.

Toro R., Juan y Trujillo P., Jorge (1996), "Estimación de la evasión en el IVA en Chile 1980-1993", *Serie Política Fiscal 76*, Proyecto regional de política fiscal, CEPAL-PNUD, Naciones Unidas, Santiago de Chile.

Trait, Alan A. (1991), *Value added tax: administrative and policy issues*, occasional paper 88, International Monetary Fund, Washigton.

—(1998), *Value added tax. International practice and problems*, International Monetary Fund, Washigton.

Villegas, Héctor B. (1992), *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª edición, Depalma, Buenos Aires.

ANEXO NO. 1

TEORÍA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Para este tributo, quizás el que más se ha extendido por el mundo en los últimos años debido a su gran capacidad de recaudación, se pueden utilizar diversas definiciones. Desde el punto de vista jurídico, el IVA es un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de exteriorización de la capacidad contributiva. Es, a su vez, un impuesto real, ya que su hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, interesando sólo la naturaleza de las operaciones, negocios y contrataciones que contienen sus hechos imponibles. A su vez, el IVA puede ser encuadrado dentro de los impuestos a la circulación por cuanto grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto con la circulación económica de los bienes (Villegas, 1992).

Se habla de que este impuesto grava el valor agregado en cada etapa desde la producción hasta la venta al consumidor final. Pero en ocasiones no queda claro a qué se le denomina valor agregado.

Valor agregado es el valor que el productor adiciona a su materia prima o compra antes de vender este nuevo o mejorado producto o servicio. Esto es, se compran los insumos, se pagan salarios para que la gente trabaje con esos insumos, y cuando el producto final o servicio es vendido, se produce un margen de ganancia (en la mayoría de los casos).

Es decir, el valor agregado se puede mirar desde el lado aditivo (salarios más beneficios) o desde el lado subtractivo (productos menos insumos)

$$\text{Valor Agregado} = \text{salarios} + \text{beneficio} = \text{productos} - \text{insumos}$$

Si se desea decretar un impuesto con una alícuota t de este valor agregado, existen cuatro formas básicas que producirán un resultado idéntico.

- t (*salarios + beneficios*): El denominado método aditivo directo o método de cuentas.
- t (*salarios*) + t (*beneficios*): El método aditivo indirecto así llamado porque el valor agregado por sí mismo no es calculado, sólo el impuesto causado de cada uno de sus componentes.
- t (*productos - insumos*): El método substractivo directo (es también un método de cuentas) también llamado impuesto de transferencia de negocios.
- t (*productos*) - t (*insumos*): El método substractivo indirecto también conocido como método de facturación o método del crédito y actualmente el mecanismo más aplicado en el mundo entero.

Esta preferencia, a pesar de que el resultado con los otros métodos debe ser similar, se debe principalmente a que el método de facturación asigna la obligación tributaria a la transacción haciéndolo legal y técnicamente superior a los otros. La factura se convierte entonces en la evidencia crucial de la transacción y, por ende, de la obligación tributaria. Adicionalmente, este método permite la creación de las denominadas “*trazas de auditoría*” que los demás métodos no permiten, tal como demuestran las dificultades que las administraciones tributarias encuentran en los países que aplican alguno de los otros métodos.

Para usar los métodos aditivos se necesita determinar el beneficio asociado a cada categoría de producto, lo cual en caso de poseer diferentes alícuotas hace prácticamente imposible la determinación, o por lo menos, extraordinariamente complicado, por lo que si se usan estos métodos sólo puede usarse un IVA de tarifa única.

De los métodos substractivos el único realmente práctico es el indirecto, ya que la obligación tributaria puede ser calculada con la periodicidad que se desee sin dificultades; por lo tanto permite que puedan aplicarse tarifas distintas a distintos productos, sin mencionar las dificultades que ciertas situaciones particulares, por ejemplo la compra de bienes de capital, puede causar si se utilizan otros métodos (mayores detalles revisar Alan Trait (1998)).

En el caso venezolano, la ley de creación del IVA establece un impuesto nacional indirecto, neutro, general sobre el consumo de los bienes y servicios producidos en el país o importados, plurifásico no-acumulativo, que abarca todo el circuito económico hasta el consumidor final, causándose en las distintas etapas de producción, distribución o comercialización. De esa manera el tributo se aplica a la venta, importación y exportación de bienes muebles corporales, y a la importación y prestación de servicios independientes, siendo sus sujetos pasivos los importadores, industriales, comerciantes y prestadores de servicios.

El impuesto es indirecto, ya que el sujeto incidido o percutido económicamente con el tributo no coincide con el sujeto pasivo del mismo, quien es el responsable frente al sujeto acreedor. Este efecto se conoce como el fenómeno de la traslación del impuesto, según el cual la carga del tributo se desplaza del contribuyente *de jure* a otra persona que se denomina contribuyente de facto, de hecho o sujeto económico y que generalmente es el consumidor final que es el que adquiere los bienes o servicios.

Es neutro, ya que iguala la carga fiscal de los mismos bienes o productos tanto nacionales como importados, y por ende, no afecta las decisiones económicas, logrando su máximo efecto al aplicarlo con absoluta generalidad por cuanto no afectaría la asignación de recursos en la economía.

Es plurifásico, ya que grava las ventas hechas en todas las fases del proceso económico; y es a la vez no acumulativo, ya que grava únicamente el valor agregado en cada etapa del proceso sin incluir el propio impuesto, evitando el efecto en cascada tan común en otros impuestos a las ventas, pero permitiendo recaudar impuestos en todas las instancias en las que se ejecuten transacciones o se ejecuten actos o actividades que impliquen transferencias de la propiedad de los bienes cuyo consumo se encuentra gravado.

Por último, es un tributo que se autorregula ya que contrapone a los compradores y vendedores, lo cual reduce la evasión al permitir un control cruzado de las operaciones de compra y venta.

Otra propiedad presente en este tipo de tributo es la denominada "anestesia tributaria", por la cual el contribuyente generalmente no percibe con plena intensidad la incidencia de la tributación, toda vez que el pago se efectúa cada vez que realiza un consumo, resultando altamente conveniente desde el punto de vista de la política fiscal.

Con todas esas características no en balde este impuesto ha llegado a ser el principal mecanismo de recaudación en un gran número de países del mundo.

ANEXO NO. 2

EL CASO PARA LAS EXENCIONES Y EL EMPLEO DE LA TASA 0 EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Un concepto ampliamente aceptado es que por ser el IVA un impuesto indirecto que grava el consumo es un impuesto regresivo. Debemos considerar,

sin embargo, que la regresividad es un concepto relativo referido, en el caso del IVA, al porcentaje de los ingresos que las familias destinan al consumo de bienes y servicios gravados, considerados por estratos de ingresos.

El carácter *regresivo* del IVA (afecta más a las familias de menores ingresos, que poseen una mayor propensión marginal al consumo), sugiere la conveniencia de mantener un régimen de beneficios fiscales, exenciones y exoneraciones sobre una canasta de productos de consumo masivo.

Sin embargo, en el lenguaje del IVA, exención realmente significa que el comerciante tiene que pagar el tributo en los insumos necesarios para la producción del producto exento sin poder trasladar los créditos fiscales que acumula. En la legislación venezolana se permite que estos créditos sean considerados como costos, los cuales, por una parte son cargados al precio final del producto y por la otra, pueden ser disminuidos de la base imponible para el cálculo del ISLR.

Por otra parte, tasa 0 significa que el comerciante obtiene una compensación total por los montos de tributo que ha cancelado por sus insumos, con lo que efectivamente está exento del tributo.

Como se ve, la exención es básicamente sobre un producto o un servicio mientras que la tasa 0 es sobre una actividad. La diferencia radica es que mientras en los productos exentos puede producirse cierto efecto de cascada, en los cuales al asignar el impuesto previamente pagado al costo, el impuesto de la siguiente fase de la cadena se calcula sobre un monto que ya incluye impuesto. Este efecto variará de acuerdo al nivel de la cadena en la cual se otorgue la exención.

En el caso de tasa 0, el comerciante soporta el tributo de todos sus insumos, pero al no transferirlo al consumidor final, cobra del gobierno todos los créditos fiscales acumulados asociados al producto vendido. En el caso venezolano sólo las exportaciones gozan de este beneficio.

BIENES Y SERVICIOS EXENTOS

Todos los bienes y servicios pueden clasificarse en gravados y exentos¹². Los bienes exentos, sin embargo, responden a una característica fundamental

¹² También pudiesen ser originalmente gravados en la ley pero exonerados por decisión del Ejecutivo. Aunque el principio jurídico es distinto, el resultado económico es el mismo.

del IVA que hace que no se produzca un alivio total del tributo. Lo único que se reduce del tributo es el valor agregado de la etapa de la cadena que se exceptúa, ya que todos los insumos hasta esa etapa son gravados y al no poderse trasladar, se incorporan al costo.

Lo mismo ocurre cuando un comerciante es exceptuado de la obligación de cobrar IVA (como ocurre cuando sus ventas son menores al umbral establecido en la legislación). En ese caso, el comerciante no está obligado a cumplir con los deberes formales de registro, facturación, contabilidad, etc., pero eso no quiere decir que no pague el impuesto, ya que todos los insumos que utiliza pagan IVA y ese costo es trasladado al precio.

Tanto en el caso de los bienes exentos como en el de los comerciantes no obligados, si el bien o el servicio constituye un insumo de otro y debido a la facultad de incorporarlo a los costos, el valor agregado es gravado más de una vez y se produce el denominado efecto en cascada (impuesto sobre impuesto) que es precisamente el efecto que este tributo fue concebido para eliminar.

Las exenciones de bienes y servicios y la presencia de comerciantes no obligados se crean primordialmente por asuntos de tipo político sobre la aplicación del IVA a bienes de primera necesidad, especialmente alimentos y medicinas de gran importancia para los estratos de la población de bajos ingresos, y por las dificultades administrativas en la recaudación del impuesto en determinados sectores, especialmente entre los pequeños minoristas y el sector de servicios financieros. Sin embargo, mientras más bienes exentos y contribuyentes no obligados estén presentes en la economía, aumenta la de posibilidad que el valor agregado sea gravado a tarifas distintas de manera no intencionada y muchas veces desconocidas, así como de que existan más comerciantes o productores de bienes que pretendan obtener para ellos los mismos beneficios con el propósito de reducir las distorsiones producidas. De esta manera la base imponible se erosiona.

Por lo tanto, desde el punto de vista teórico y práctico, las exenciones deben reducirse a un mínimo. La razón por la cual es ineficiente y posiblemente inequitativo el usar exenciones para alcanzar progresividad es bien conocido: cuando a un producto o servicio se le concede una exención es porque está siendo usado como un sustituto del ingreso; pero este sesgo introducido no refleja necesariamente los diferenciales de ingreso (caso en cuestión, la legislación venezolana exceptúa del pago del IVA el transporte aéreo nacional de pasajeros, mecanismo éste que favorece principalmente a los consumidores de los estratos más elevados, y en muchos casos a las empresas que son las que cancelan los pasajes de sus ejecutivos).

En resumen, las exigencias técnicas de este impuesto requieren que en su configuración estén presentes el mayor número posible de casos (lo cual evidentemente implica el menor número de supuestos de exclusiones posibles), dada la necesidad técnica de establecer un supuesto generalizado con el menor número de casos de no incidencia o de exclusiones.

Para el consumidor final la desventaja de eximir o dispensar el pago del impuesto se refleja en el efecto en cascada o piramidación que teóricamente se procura evitar, al trasladarse el impuesto vía precio o remuneración como un elemento del costo, con la probable consecuencia de que el monto trasladado sea mayor que el impuesto soportado (en función del porcentaje de insumos gravados que intervienen en la elaboración del bien o la prestación del servicio exento), lo cual eliminaría el efecto deseado de disminuir la carga económica sobre el consumidor final ya que en todo caso éste soportaría la traslación del impuesto soportado por la persona que le vende el bien o le presta el servicio que se reflejaría en el precio que se pague por el bien o servicio.

ANEXO NO. 3

Efecto del IVA en el consumidor final (alicuota del 14,5%). Se grava toda la cadena de comercialización

<i>Resumen</i>	<i>Valor de compra</i>	<i>Crédito fiscal</i>	<i>Margen de utilidad 20%</i>	<i>Valor de venta</i>	<i>Débito fiscal</i>	<i>Recaudación Seniat</i>
Aduana	-	-	-	1.000	145	145
Importador	1.000	145	200	1.200	174	29
Productor	1.200	174	240	1.440	209	35
Mayorista	1.440	209	288	1.728	251	42
Minorista	1.728	251	346	2.074	301	50
Consumidor	2.374					
<i>Margen de utilidad total y recaudación</i>			<i>1.074</i>			<i>301</i>

Fuente: Cálculos propios.

**Efecto del IVA en el consumidor final (alicuota del 14,5%).
Se otorga una exención al producto, no sometido a transformación**

<i>Resumen</i>	<i>Valor de compra</i>	<i>Crédito fiscal</i>	<i>Margen de utilidad 20%</i>	<i>Valor de venta</i>	<i>Débito fiscal</i>	<i>Recaudación Seniat</i>
Aduana	-	-	-	1.000	-	-
Importador	1.000	-	200	1.200	-	-
Productor (1)	1.200	-	240	1.440	-	-
Mayorista	1.440	-	288	1.728	-	-
Minorista	1.728	-	346	2.074	-	-
<i>Consumidor</i>	<i>2.074</i>					
<i>Margen de utilidad total y recaudación</i>			<i>1.074</i>			<i>-</i>

Nota: (1) Asume como costo tanto como el que le corresponde realmente, como crédito fiscal aplicable al costo.

Fuente: Cálculos propios.

**Efecto del IVA en el consumidor final (alicuota del 14,5%).
Se otorga una exención al producto final sometido a transformación**

<i>Resumen</i>	<i>Valor de compra</i>	<i>Crédito fiscal</i>	<i>Margen de utilidad 20%</i>	<i>Valor de venta</i>	<i>Débito fiscal</i>	<i>Recaudación Seniat</i>
Aduana	-	-	-	1.000	145	145
Importador	1.000	145	200	1.200	174	29
Productor (1)	1.374	-	275	1.649	-	-
Mayorista	1.649	-	330	1.979	-	-
Minorista	1.979	-	396	2.374	-	-
<i>Consumidor</i>	<i>2.374</i>					
<i>Margen de utilidad total y recaudación</i>			<i>1.200</i>			<i>174</i>

Nota: (1) Asume como costo tanto como el que le corresponde realmente, como crédito fiscal aplicable al costo.

Fuente: Cálculos propios.

**Efecto del IVA en el consumidor final (alicuota del 14,5%).
Se grava toda la cadena de comercialización, excepto al consumidor final**

<i>Resumen</i>	<i>Valor de compra</i>	<i>Crédito fiscal</i>	<i>Margen de utilidad 20%</i>	<i>Valor de venta</i>	<i>Débito fiscal</i>	<i>Recaudación Seniat</i>
Aduana	-	-	-	1.000	145	145
Importador	1.000	145	200	1.200	174	29
Productor	1.200	174	240	1.440	209	35
Mayorista	1.440	209	288	1.728	251	42
Minorista (1)	1.728	251	396	2.374	-	-
<i>Consumidor</i>	<i>2.374</i>					
<i>Margen de utilidad total y recaudación</i>			<i>1.124</i>			<i>251</i>

Nota: (1) El minorista traslada el impuesto al consumidor final como parte del costo de los bienes enajenados.

Fuente: Cálculos propios.

Efecto del IVA en el consumidor final (alícuota del 14,5%).
Cuadro resumen del efecto al consumidor final

<i>Gravamen y exención</i>	<i>Precio al consumidor</i>	<i>Margen de utilidad</i>	<i>Impuesto recaudado</i>	<i>Impuesto que debió recaudarse</i>	<i>Diferencia</i>
Se grava toda la cadena	2.374	1.074	301	301	-
No se grava en ninguna etapa	2.074	1.074	-	301	(301)
Exención al nivel del mayorista	2.374	1.200	174	301	(127)
Exención al nivel del consumidor final	2.374	124	251	301	(50)

Fuente: cálculos propios.

Como se observa en las tablas precedentes, el margen de utilidad se ve incrementado en aquellos casos en los cuales se otorga alguna exención en algún nivel, lo cual produce únicamente un sacrificio fiscal sin afectar el nivel de precio para el consumidor (caso especialmente válido en economías como la venezolana con extrema rigidez de precios). Adicionalmente al romperse la cadena, se interrumpe el autocontrol y proceso de autorregulación que es lo que, en definitiva, garantiza la eficiente recaudación del tributo, al perderse una fuente de información.

Otro aspecto a considerar con relación a las dispensas del impuesto (exenciones y exoneraciones) es la pérdida de neutralidad que se presenta. En efecto, las exenciones y las exoneraciones dificultan la competencia entre los sujetos económicos del sistema trayendo consigo efectos de sustitución, en virtud de los cuales la imposición de ciertos bienes puede inducir al consumidor a dirigir la atención y preferencia en el consumo de otros bienes exentos, o de bienes importados (libres de la carga impositiva totalmente) en contra de bienes nacionales que aunque exentos pueden tener incorporados el efecto del tributo en los bienes intermedios, lo cual puede crear problemas de competitividad interna.

ANEXO NO. 4

DISCUSIÓN SOBRE LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN

Ampliando un poco las distintas formas de considerar la elusión y la evasión, debido a la importancia fiscal que reviste, consideraremos algunas situaciones que ilustrarían estos elementos.

Elusión: es aquella que se presenta cuando el sujeto pasivo no realiza el pago del impuesto empleando medios contemplados en la misma ley o que no

están reñidos con las disposiciones legales, aunque el espíritu de la ley se orientaba hacia la cancelación de los tributos. Puede llevarse a cabo mediante:

- *Evitación del impuesto*: en estos casos el contribuyente se coloca fuera del ámbito de la actividad afectada por el impuesto con el objetivo de no pagar el tributo respectivo. Ejemplos de ello se encuentran en las operaciones realizadas en los llamados paraísos fiscales.
- *Acogerse a normas legales expresas que atenúan la tributación*: la legislación tributaria contempla diversos beneficios orientados a incentivar determinadas actividades o para impulsar la actividad económica de una zona geográfica específica. Dentro de estas premisas, algunos contribuyentes pueden usar arbitrariamente estos beneficios para pagar menos impuestos. Caso en particular lo constituye en Venezuela los precios de transferencias utilizados por la agroindustria hacia el sector agropecuario para aprovechar la exoneración de la cual goza este sector.
- *Utilización de vacíos legales*: en este caso se incluye a los contribuyentes que encuentran vacíos legales o interpretaciones no muy claras de la norma tributaria que les permite reducir su carga impositiva, debido a que es muy difícil que el legislador cubra todas las posibilidades que ofrece la realidad económica, lo que permite que un contribuyente bien asesorado pueda realizar una buena planificación fiscal.
- *Condonación de impuestos o de recargos de impuestos (Amnistía Tributaria)*: bajo este mecanismo la Administración Tributaria establece mecanismos de condonación (amnistía o blanqueo tributario), mediante el cual el contribuyente con deudas tributarias pendientes no cancela los intereses correspondientes, ni las multas a que hubiera lugar y sólo paga una proporción del impuesto que ha debido pagar. Este esquema puede ser implementado para un solo tributo o para todos los tributos pendientes de determinados ejercicios fiscales.

El mecanismo sólo es recomendable en ocasiones excepcionales, ya que de hacerlo con relativa frecuencia induce a los contribuyentes morosos a permanecer así en espera de una "operación blanqueo", lo cual hace que los contribuyentes eviten pagar el monto del tributo que les corresponde ajustándose a la normativa legal.

- *Evasión*: Corresponde a la no declaración y pago de los impuestos en el monto que corresponde en abierta contradicción a la ley. El combate de esta evasión es el principal sentido del esfuerzo de fiscalización de la Administración Tributaria el cual deberá controlar las cuatro brechas principales:

- *Contribuyentes no registrados*: Se refiere a la diferencia que existe entre los contribuyentes potenciales y los efectivamente registrados en la Administración Tributaria. Puede indicar el tamaño de la economía informal en un país.
- *Contribuyentes no declarantes*: Corresponde a la relación entre contribuyentes registrados y los que no presentan declaración. Es importante distinguir entre los contribuyentes que han cesado su actividad económica, o que por condiciones del tributo no alcanzan el monto mínimo necesario para tributar (en este caso no se produce evasión) y aquellos que no declaran las actividades realizadas.
- *Contribuyentes subdeclarantes*: Es la representación de la diferencia entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencial de la economía. En este caso, los contribuyentes transgreden normas y disposiciones legales enterando una cantidad menor por impuesto al que le correspondería por la actividad que realizan.
- *Contribuyentes morosos*: Se produce cuando el impuesto efectivamente pagado es inferior al monto declarado por los contribuyentes.

En todos estos casos el resultado final es una disminución en la recaudación tributaria producto de acciones alejadas de la legalidad.

CUÁLES SON LAS CAUSAS DE LA EVASIÓN

Empíricamente se asume que lo que el evasor procura es obtener un beneficio económico al no cumplir con las obligaciones impuestas por el régimen tributario, lo que en igualdad de circunstancias le permitiría obtener un margen mayor de ganancias. Igualmente, se suele referir a la "cultura tributaria" o a la "ética cultural" de otros países para justificar los distintos niveles de evasión presentes entre Venezuela y sociedades más avanzadas. La literatura es amplia en cuanto a la enumeración de los distintos hechos que hacen posible la presencia de la evasión. Sin embargo, la evidencia empírica es difícil de obtener. Adicionalmente, las razones para la evasión son distintas para cada uno de los tributos del sistema presentando algunas condiciones comunes para todos. Son estos factores los que consideraremos en esta breve reseña.

El amplio número de causales que explican la evasión pueden agruparse en dos categorías, de acuerdo al grado en el cual las políticas fiscales del ejecutivo afectan directa o indirectamente el comportamiento de los contribuyentes. Aquellas causales que se encuentran referidas a las políticas del Estado se

denominaran endógenas y aquellas que dependen de situaciones no atribuibles al Estado se denominaran exógenas.

I.- CAUSALES ENDÓGENAS AL ESTADO

- *Nivel de presión tributaria y de las alícuotas en particular:* Es evidente que la carga tributaria que pueden soportar los contribuyentes tiene un límite y superado éste, se prefiere correr el riesgo de evadir los tributos antes que pagar la carga considerada excesiva. Cuando se habla de presión tributaria debe considerarse la carga total (la cual incluye tributos nacionales, municipales, parafiscales, contribuciones y cualquier otra que sea aplicable). Cuando la carga es muy alta, la evasión consigue un autojustificativo en el contribuyente que considera que el cumplimiento correcto de las obligaciones lo coloca en una posición que pudiese comprometer su estructura patrimonial. El mismo razonamiento se aplica para aquellos tributos con alícuotas muy elevadas o con una base imponible muy grande para cada contribuyente (caso de tributación municipal).
- *Penalidades:* La creencia implícita es que a mayores penalidades (multas, recargos, intereses, prisión, etc.) la propensión a evadir de los contribuyentes será menor y viceversa. Este razonamiento es lo que a los ojos de la Administración Tributaria justifica fijar penalidades elevadas. (Esta teoría es la que subyace en la reciente propuesta de modificación del Código Orgánico Tributario).
- *Eficacia de la administración tributaria:* se considera que el grado de control que el contribuyente observe, o por lo menos presuma, que la Administración Tributaria tiene sobre sus actividades debe influir significativamente sobre sus decisiones. Este control se manifiesta en la probabilidad de que una persona (natural o jurídica) sea fiscalizada por la oficina a cargo y evidentemente, cuanto mayor sea esta probabilidad, menor será la tendencia a la evasión tributaria. Este supuesto es el que se manifiesta en la creación de las Oficinas de Grandes Contribuyentes o Contribuyentes Especiales en el caso de Venezuela, a través de la cual las principales empresas deben efectuar todas las diligencias relacionadas con los tributos con lo que la Administración incrementa su control y las posibilidades de fiscalización aumenta. Sin embargo, el mecanismo de control debe ser expandido hasta alcanzar al máximo número de contribuyentes, o por lo menos que éstos perciban que pueden ser fiscalizados.

- *Existencia de normas que permiten la elusión o evitación del gravamen:* si dentro de la estructura de los tributos se presentan normas que con fines diferentes posibiliten no pagar o pagar menos de lo que teóricamente correspondería, estimulará a los contribuyentes a procurar utilizar estas salidas. Caso ilustrativo es el principio de renta territorial en el caso del ISLR, o la presencia de umbrales muy altos de tributación en materia de impuesto sobre la renta.
- *Grado de inequidad entre contribuyentes:* este aspecto se relaciona con el anterior debido al denominado "efecto espejo". Si un contribuyente observa a otro a quien considera que posee una condición económica similar a la suya pagando una cantidad de impuesto menor, procurará utilizar los mismos recursos que éste para obtener condiciones tributarias similares.
- *Exteriorización de los tributos:* Existen condiciones que hacen que la tributación sea más o menos encubierta. El efecto del ISLR es más visible que el impuesto que se le aplica a cierta mercancía o a las ventas en general. Cuando la manifestación es evidente, la tendencia a evadir es mayor, de allí que muchas Administraciones Tributarias utilicen la denominada "anestesia o ilusión fiscal" tal como Venezuela con el ICSVM en donde el monto del tributo se incluía en el precio.
- *Relación entre beneficios obtenidos como fruto de la acción del Estado y montos pagados de impuestos:* Cuando la sociedad advierte que los tributos cancelados no se traducen en más y mejores servicios públicos, o que deben en adición pagar a empresas privadas para obtener los servicios que el Estado debe proveer, entra en contradicción moral y aumenta el nivel de evasión existente, lo cual exacerba el problema al no contar el Estado con recursos suficientes para realizar sus funciones. En la medida en que el gasto del Estado se realice de manera más eficiente, podrá romperse este círculo vicioso. Y en el caso de Venezuela, cuando la sociedad se percate de que el ingreso petrolero por sí solo no es suficiente para cubrir todas las necesidades.

II.- CAUSALES EXÓGENAS AL ESTADO

- *Comportamiento de la sociedad ante los evasores:* De acuerdo a la manera en que la sociedad trate el fenómeno de la evasión, la probabilidad de que una persona se convierta en evasora aumenta o disminuye. Si la evasión es aceptada por los ciudadanos, la probabilidad es mayor, ya que el nuevo evasor no será menospreciado por sus pares.

- *Economía informal:* El grado de economía informal o subterránea es una fuente fundamental de reducción de recaudación, toda vez que los mecanismos de control son muy difusos en adición a la carencia casi total de requisitos formales para realizar la actividad. La evasión se produce no sólo al último nivel de la cadena, sino también a nivel de los proveedores y beneficiarios de los servicios que estos elementos proveen al no cumplir ellos (que si pudiesen estar registrados y por ende obligados a cumplir una serie de deberes) las obligaciones establecidas en las leyes tributarias. En la medida en que la economía informal disminuye, la evasión decae.
- *Composición socio-económica de los contribuyentes:* Si se toma como punto de partida la denominada "cultura tributaria" para relacionarla con el cumplimiento tributario, aquellas personas de mayor grado cultural y posición social y económica más elevada deberían cumplir en mayor proporción sus obligaciones. Sin embargo, a pesar de poseer mayores conocimientos, (o precisamente por eso) este segmento de la población pudiese incurrir en niveles mayores de elusión utilizando las posibilidades que brinda la ley. El grado de cultura tributaria constituye un elemento que se considera para la determinación de las penalidades a ser aplicadas de acuerdo al Código Orgánico Tributario.
- *Nivel de ingreso de los contribuyentes:* Sobre este particular las opiniones se encuentran divididas. Por una parte, se dice que aquellas personas de mayores ingresos evaden más debido a que los pagos que deberían realizar son mayores y por la otra, la opinión opuesta señala que las personas de menores ingresos evaden debido a que consideran que la Administración Tributaria no los fiscalizará, ya que los montos no compensarían los costos. En cualquier caso, es evidente que en ambos niveles se produce evasión.

Existen otros factores a considerar que en ocasiones son particulares a cada área geográfica o situación temporal de determinada economía; sin embargo sobre las causas señaladas es posible encontrar evidencia empírica de varias economías¹³.

¹³ Para la revisión de la evidencia empírica en el caso argentino se sugiere Schulthess (1986).