

ANÁLISIS DE INCIDENCIA IMPOSITIVA DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS EN VENEZUELA 1988-1997

Tatiana Y. Lamanna C.

Resumen:

En esta investigación se realiza un análisis de Incidencia Impositiva de todos los cambios realizados en el sistema tributario directo venezolano a partir de 1989 con el fin de conocer las consecuencias redistributivas de estas reformas. Los principales resultados fueron obtenidos utilizando el índice Suits de progresividad, la tasa de impuestos efectiva (o presión fiscal individual) y el coeficiente de Gini, comparando, bajo dos escenarios el nuevo sistema directo de los años 1994 y 1997, con el sistema de 1988 (año anterior a la gran reforma fiscal). Los resultados indican que en el año 1994 el sistema es regresivo pero en menor magnitud que en el año 1988, tornándose para 1997 ligeramente progresivo. Sin embargo, a través de un análisis con un escenario alternativo en el que se comparan los sistemas tributarios directos pero usando la distribución del ingreso de 1988 para aislar un posible efecto de la distribución del ingreso se demuestra que la introducción de los nuevos impuestos y las sucesivas reformas, hicieron menos regresivo el sistema directo en Venezuela, aunque su carácter regresivo sigue manteniéndose.

Palabras Claves: Incidencia impositiva, impuestos directos, reforma fiscal, Venezuela.

INTRODUCCIÓN

El tema de la Reforma Fiscal cobró significativa importancia en los países de América Latina durante la década de la ochenta, periodo de grandes desequilibrios fiscales en la región, que afectaron también a Venezuela. En 1989, el gobierno entrante decide emprender un programa de "Ajuste Estructural y de Estabilización" que contemplaba importantes reformas para el sistema tributario, dado que la volatilidad de los ingresos petroleros debida a la inestabilidad en el mercado mundial, llevó a los gobiernos a tener menor control sobre los déficits fiscales, creando la necesidad de buscar nuevas formas de ingresos.

Entre los cambios ejecutados se encontraban la Reforma al Código Orgánico Tributario, la Reforma de la Administración Pública, la modificación del Impuesto sobre la Renta y la creación de nuevos impuestos entre los cuales se cuentan los Impuestos a la Nómina. Las reestructuraciones de los sistemas tributarios afectan la Distribución del Ingreso no sólo por la reducción de los ingresos de los agentes y su redistribución posterior, sino también porque al pecharse transacciones económicas, aquellos individuos con relativo poder y sobre los cuales recae la carga legal del impuesto, pueden tratar de evitar su pago, ya sea disminuyendo su nivel de actividad económica gravada o bien trasladando su

carga impositiva a otros agentes. Al no existir -económica y políticamente hablando- un esquema impositivo neutral, podemos a través de un *Análisis de Incidencia Impositiva* conocer los efectos de estas reformas sobre la distribución del ingreso. El sentido de esta investigación es realizar un análisis de incidencia del sistema tributario directo en esencia, es decir, del Impuesto sobre la Renta (personas naturales) y de los Impuestos a la Nómina, entre los cuales se cuentan, el Seguro Social, la contribución al INCE, el Seguro de Paro Forzoso y el Ahorro Habitacional; tanto para el sistema existente antes de las reformas (1988), como para el 1994, año en el cual culminó una de las más importantes reformas del ISLR y para el 1997, año en el cual se nos permite ver la evolución del análisis, al combinarse el efecto de la distribución del ingreso y de los impuestos.

Un *Análisis de Incidencia de Impositiva* no es fácil de realizar ya que, aquel que es legalmente responsable del impuesto no es necesariamente el que lo paga, de aquí que deban introducirse algunos supuestos para poder realizar el estudio. En la investigación dos escenarios fueron creados para el sistema impositivo directo considerado. Los supuestos conducen a que el primer escenario sea denominado como *más regresivo*, mientras el segundo sea *el más progresivo*. Para esto hemos utilizando una serie de herramientas para determinar el impacto de los impuestos como el Índice Suits de progresividad, la tasa efectiva (o presión fiscal individual) y el coeficiente Gini.

1. *Análisis de Incidencia Impositiva*

Un *Análisis de Incidencia Impositiva* intenta hallar cual es la verdadera carga fiscal¹ que soportan los distintos grupos de ingreso en la población. Las preguntas básicas en los estudios de incidencia se refieren a *quiénes financian la acción del Estado y quiénes se favorecen de ella?* A través de estos análisis se ha conocido que los sectores de menores ingresos soportan tasas efectivas (con respecto a sus ingresos) superiores a aquellos estratos ricos, empeorando de esta manera la distribución desigual del ingreso.

Para poder identificar quién soporta en realidad la carga fiscal hay que distinguir primera entre *Impacto Inicial, traslación e incidencia económica*. Se conoce como *Impacto Inicial o Incidencia Legal*² al hecho específico por el cual una persona se ve sujeta a pagar impuestos, al producirse el nacimiento de la obligación tributaria. Aunque sabemos que los impuestos no son pagos voluntarios

¹ El término carga fiscal se refiere a aquellos recursos con los que *debe* contribuir un individuo, exigidos a través de los distintos tributos que manejan las autoridades.

² Según la Teoría General del Tributo.

realizados por los contribuyentes, regulados por una ley; estos establecen unas cargas fiscales sobre los individuos que tratarán de evitar o de trasladar a otros. Es por esto que, para determinar *quién paga*, es preciso realizar un análisis que vaya más allá de la legislación tributaria y de la incidencia legal, es decir, "más allá de quién sea legalmente responsable por el impuesto" (Rosen, 1995). Al establecer dichos impuestos sobre transacciones económicas, aquellos individuos sobre los cuales recae la carga legal del impuesto pueden tratar de evitar el pago del mismo disminuyendo su nivel de actividad gravada por el impuesto, o bien pueden conseguir trasladar la carga a otros individuos. De aquí que la traslación sea el proceso por el cual el contribuyente carga el tributo a otras personas quienes verdaderamente soportarán el pago. En donde el resultado de dichos ajustes puede conducir a una distribución final de la carga o Incidencia económica que difiera enormemente de la distribución inicial o incidencia legal.

Por lo tanto, la incidencia es precisamente el efecto de la Traslación, es decir, el fenómeno por el cual un tercer sujeto soporta la carga tributaria. En virtud de lo anteriormente expuesto, las consideraciones de equidad y/o justicia en los impuestos deben analizarse en función de la distribución real de la carga (del verdadero impacto sobre los ingresos de los ciudadanos).

DIRECCIONES Y FORMAS DE LA TRASLACIÓN

Se dice que un impuesto se traslada *hacia adelante* total o parcialmente, cuando el contribuyente que recibe el impacto inicial o incidencia legal añade el importe al precio de una mercancía, es decir, la carga se traslada a los clientes, se denomina de retroceso o *hacia atrás*, cuando afecta o reduce los precios de los factores. Los impuestos pueden -por tanto- reducir el ingreso de los individuos en su rol como productores o pueden incrementar los precios de los bienes de consumo.

SUPUESTOS DE INCIDENCIA

Durante los últimos 25 años se han producido cambios sustanciales en el método usado por los economistas para analizar la incidencia de un impuesto, si bien este método ha suministrado una estructura consistente para este tipo de estudio, no elimina la falta de consenso entre los investigadores acerca de como influyen determinados impuestos.

En los más significativos estudios de incidencia existen acuerdos y diferencias acerca de los supuestos claves de traslación, algunos economistas han intentado hallar a través de estudios teóricos de equilibrios parciales y genera-

les, así como de estudios empíricos, usando métodos econométricos, cuáles impuestos se trasladan y en qué proporción.

Pechman J. (1986) en su trabajo *Who paid the taxes?* aplica en su análisis una metodología basada en varios escenarios, en los cuales logra reunir en 8 grupos los supuestos de incidencia considerada por la mayoría de los economistas.

1.2.a El Impuesto sobre la Renta (sobre personas naturales)

Hay consenso y se asume que lo soportan aquellos que son legalmente responsables por su pago, no se traslada la carga impositiva y tanto en el primer escenario, o escenario más regresivo, como en el segundo, o escenario más progresivo, el impuesto sobre la Renta es el mismo.

Probablemente se puede pensar que no se traslada dicho impuesto si los trabajadores no cambian las horas de trabajo en respuesta a ciertas modificaciones en las tasas de los impuestos. *Pechman (1986)* en su estudio determina que si el total de horas trabajadas son relativamente fijas, un impuesto sobre el ingreso es soportado por aquellos sobre quienes son aplicados legalmente, basándose en el supuesto de que su aplicación no cambia ni la demanda, ni la oferta de los factores de producción, es decir, el Impuesto sobre la Renta no es trasladado.

Para el caso venezolano asumimos que este impuesto es soportado por aquellas personas legalmente responsables de su pago, porque como veremos más adelante en los supuestos establecidos para los impuestos a la nómina, la mayor parte de la fuerza de trabajo venezolana está formada por hombres entre 25 y 64 años.

1.2.b Los impuestos a la nómina

Primeramente los impuestos a la nómina estudiados para el caso venezolano son: la contribución al Seguro Social Obligatorio, el Seguro por Paro Forzoso, la contribución al Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) y la contribución por Política Habitacional. Todos estos impuestos se incluyen dentro de la categoría de Impuestos Ad Valorem, ya que se aplican como porcentaje de los salarios pagados por los empleadores, los cuales se retiran vía nómina.

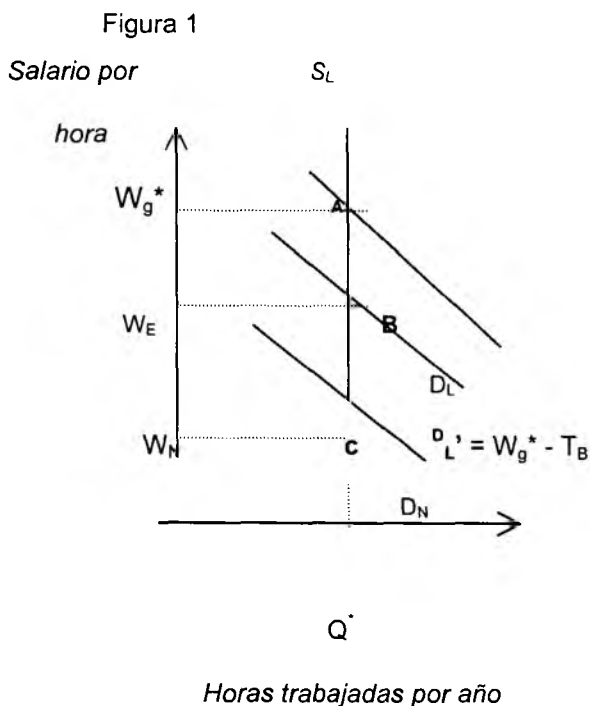
En este caso se asumen dos escenarios que reúnen las opiniones acerca de su incidencia. En el primer escenario (o el más regresivo) se asume que todo el

(los) impuesto (s) a la nómina es (son) soportado (s) por los trabajadores, porque éstos no reducirán sus horas de trabajo como consecuencia de los salarios más bajos inducidos por la aplicación de los impuestos. En la mayoría de los países la contribución de estos impuestos es compartida entre empleados y patronos, y aunque sólo menos de la mitad del total de la carga legal del impuesto a la nómina es retenido del salario de los trabajadores hay razones para pensar que la incidencia de estos impuestos cae enteramente sobre el trabajador, porque la oferta de trabajo está cerca de la perfecta inelasticidad.

La mayoría de las evidencias empíricas demuestran que la oferta de trabajo en promedio es muy indiferente a variaciones en las tasas de impuestos, debido a que la aplicación de éstos no inducirá a los receptores de salarios a retirarse de la fuerza de trabajo.

En la figura 1 se ilustra el impacto de un impuesto y su traslación en un mercado de trabajo competitivo: D_L es la demanda de trabajo y S_L la curva de oferta de trabajo perfectamente inelástica. El salario de equilibrio es W_g y al aplicar un impuesto a la nómina (Ad valorem) reduce la demanda de trabajo efectiva a D_L . en la porción del impuesto equivalente al patrono (T_B) esto disminuye el equilibrio de mercado del salario recibido por los empleados de W_g a W_E ; pero la porción del impuesto correspondiente a los empleados (T_E) será deducido de W_E , reduciéndose así la curva de demanda de trabajo (a D_N) y el salario neto a W_N siendo $W_N = W_E - T_E$.

Como el total de horas de trabajo por año es Q el total de impuesto está representado por el área $W_E B C W_N$; pero como vimos, éste no es todo el impuesto soportado por el trabajador, ya que al asumir la perfecta inelasticidad de la curva de oferta, la parte entera del impuesto del patrono será movido hacia atrás a los empleados representado por el área $W_g A B W_E$.



La cantidad de horas de trabajo suministradas deberían caer como resultado de la reducción del salario pagado por los empleadores; pero como la oferta no responde, el impuesto no tiene ningún efecto sobre la cantidad de equilibrio de mercado de horas de trabajo. Como se ve en la figura 1 el equilibrio Pre y Post Impuestos es W_g^* . En este caso y pese a la distinción legal en el pago de los impuestos, los trabajadores soportan la carga impositiva total.

Algunos economistas han llevado a cabo estimaciones econométricas sobre los efectos que cambios en el salario pueden ocasionar en las decisiones de los individuos de ofrecer sus servicios y han encontrado que la respuesta de los hombres cuyas edades oscilan entre 20 y 60 años (aproximadamente) es muy pequeña, la elasticidad estimada de respuesta a cambios en los salarios se ubicó en la mayoría de los casos entre (-0.2) y 0 (Hausman, 1981).

Para el caso de Venezuela, las características de la fuerza de trabajo para el 1er semestre de 1997 demuestran que del total de la fuerza de trabajo, el 74% estaba constituido por personas entre 25 y 65 años, y de ellas el 64.3% son hombres.

De aquí que, si asumimos estos resultados econométricos, podemos decir en general que la oferta de trabajo es relativamente inelástica, es decir, que los cambios en la oferta de trabajo por cambios en los salarios es pequeña. Sin embargo, algunos economistas no comparten este criterio de incidencia, planteando la posibilidad de considerar otro supuesto, primero porque consideran que la conducta en los mercados laborales no es perfectamente competitiva, y segundo, porque existen acuerdos colectivos entre las empresas y los sindicatos impidiendo que la carga entera de los impuestos sea soportada por los trabajadores.

Por lo que el segundo escenario es denominado como el más progresivo ya que la carga del impuesto a la nómina es distribuido entre varios agentes y no recae solamente en uno.

Se asume que la carga impositiva del trabajador va a ser soportada por él, mientras que la carga del patrono se dividirá entre trabajadores y consumidores, es decir, se trasladará hacia adelante y hacia atrás. Este escenario se sustenta en el hecho de que los Sindicatos participan en el establecimiento de los salarios, pudiendo tener algún poder para tratar de evitar la carga total del impuesto, lo que induce a los patronos a aumentar los salarios brutos cuando un impuesto a la nómina es aplicado; llevando así a las empresas a cargar la otra porción del impuesto a los consumidores, es decir, si las empresas gozan de cierto poder de mercado pueden ser capaces de aumentar el precio de los productos trasladando la carga a los consumidores.

Como sabemos que los sindicatos en Venezuela participan en las negociaciones colectivas, con lo cual podemos asumir que 50% del impuesto del empleador o de la empresa es trasladada a los trabajadores y 50% a los consumidores.

En un caso de estudio muy similar a éste, en Puerto Rico (Mann, 1976) se explica porque la estructura de los mercados tienden a ser imperfectas, haciendo pensar que algún grado de poder de traslación existe.

2.- CONSECUENCIAS ECONÓMICAS DE LAS POLÍTICAS TRIBUTARIAS EN VENEZUELA.

Si bien en los países industrializados un alto porcentaje del ingreso proviene de la seguridad social, sus estructuras impositivas no poseen (al menos en principio) techos o límites de contribución que afecten la equidad del sistema impositivo.

En el cuadro A se observan los límites o topes de contribución existentes en cada uno de los impuestos a la nómina a lo largo de todos los años considerados en el estudio. En este período se observa que los impuestos a la nómina presentan características que contradicen los *Principios de la imposición*. Para 1986, la *Comisión de Estudio y Reforma Fiscal* consideraba al Impuesto sobre la Renta personal, en esencia como un impuesto sobre los ingresos salariales, y sostenía ya para ese momento: “*que el efecto combinado de los impuestos sobre la nómina³ y el Impuesto sobre la Renta da lugar a faltas de equidad horizontales y verticales, además de que pueden plantearse problemas de eficiencia en la asignación de recursos y en la distribución del ingreso*”. Es decir, mucho antes de la reforma fiscal llevada a cabo en 1989 ya se conocía de los perniciosos efectos que podía provocar la aplicación de diferentes tasas a los ingresos derivados de servicios laborales y del capital, además de los límites de aporte existente dentro de cada tributo que van reduciendo la tasa efectiva de contribución a medida que nos movemos hacia niveles de ingresos salariales superiores.

Cuadro A

IMPUESTOS	LIMITES O TOPES
Seguridad Social	En 1988: salario tope para cotizar era de Bs.3000. En 1994 y 1997: salario tope para cotizar es de 5 salarios mínimos.
INCE	No tiene tope de cotización pero deben declararlo todas aquellas empresas con más de 5 empleados.
Paro Forzoso	No tiene tope de cotización.
Política Habitacional	En 1993: el límite del aporte era el equivalente a 10 salarios mínimos. En 1994 y 1997: el límite se ubicaba en 15 salarios mínimos.

García (1996) en su trabajo *Ingresos fiscales y tributación no petrolera en Venezuela* expone las principales consecuencias de la tributación y política tributaria directa para Venezuela en los últimos años. En cuanto a la eficiencia económica plantea que la mayor distorsión del sistema es su sesgo pro capital, que afecta adversamente el uso del factor trabajo. El Impuesto sobre la Renta corporativo ha estado plagado de diversas exenciones y exoneraciones para distintas actividades económicas e ingresos de capital, además de que el sistema no permitía ajustes por inflación hasta la reforma de la ley de 1993. En contraste, en los impuestos a la nómina no se permiten deducciones.

³ Para ese momento sólo aplicaban las contribuciones a la Seguridad Social y al Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE).

El otro elemento que refuerza la tendencia tributaria favorable al uso intensivo de capital era el sistema legal de prestaciones sociales, si bien esta regulación se encuentra fuera del sistema tributario, hace que los costos laborales sean elevados.

Después de la implementación en 1990 de la ley de política habitacional y el seguro al desempleo, la tasa marginal máxima de los impuestos a la nómina aumento del 4% al 5.50% para los trabajadores y del 12% al 15.70% para los patronos. Cuando se combinan las tasas nominales de todos los impuestos a la nómina que recaen sobre los trabajadores y las empresas, la tasa nominal sobre los salarios inferiores al tope de la contribución al Seguro Social aumenta del 18% al 21.20%⁴ a partir de 1990 con la implementación de estos nuevos impuestos.

Cuadro No. 1 Tasas efectivas de Impuestos a personas naturales
(en porcentaje)

CONCEPTO	Salario base(miles de bolívares)								
	0	180	450	1000	1500	2000	2500	3375	4250
	180	450	1000	1500	2000	2500	3375	4250	más
ISLR %	0	0	10	12,5	15	18	21	25,5	30
INCE* %	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Seguro Social									
Patrono	10	1,43	0,62	0,36	0,26	0,2	0,15	0,12	0,11
Trabajador	4	0,57	0,25	0,14	0,1	0,08	0,06	0,05	0,04
Paro Forzoso									
Patrono	1,7	0,08	0,03	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Trabajador	0,5	0,03	0,01	0,01	0	0	0	0	0
Política Habitacional***									
Patrono	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Trabajador	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Total general**									
Patrono	15,7	5,51	4,65	4,38	4,27	4,21	4,16	4,12	4,11
Trabajador	5,5	1,6	11,26	13,65	16,11	19,08	22,06	26,55	31,04
Total	21,2	7,11	15,91	18,03	20,38	23,29	26,22	30,67	35,15
Tasa efectiva ISLR descontando desgrava.			5,96	8,57	10,98	14,25	17,65	22,36	26,69
Impuestos trabajador	5,55	1,6	6,97	9,58	11,98	15,25	18,65	23,36	27,69
Total	21,2	7,1	11,63	13,96	16,26	19,46	22,81	27,49	31,8

* El aporte es cancelado por el patrono

** Promedios

*** No toma en cuenta el salario tope para declarar

Fuente: Gustavo García. Ingresos Petroleros y Tributación no Petrolera.

⁴ Esto se verá reflejado en el cálculo de las tasas efectivas en los capítulos siguientes.

Por otra parte se observa que la tributación directa sobre las personas naturales (ISLR e impuestos a la nómina) también muestra cierta regresión en la distribución vertical de los ingresos:

Los techos de los impuestos a la nómina producen tasas marginales decrecientes a medida que crecen los ingresos.

La deducción del Seguro Social del Impuesto sobre la Renta no beneficia a aquellas personas con ingresos inferiores al mínimo imputable. Las personas que pagan ISLR se benefician de la deducción y reducen las tasas a las cuales son gravadas. Sólo aquellas personas con ingresos muy elevados tienen tasas marginales más altas que aquellas personas cuyos ingresos están por debajo de los topes máximos de los impuestos a la nómina.

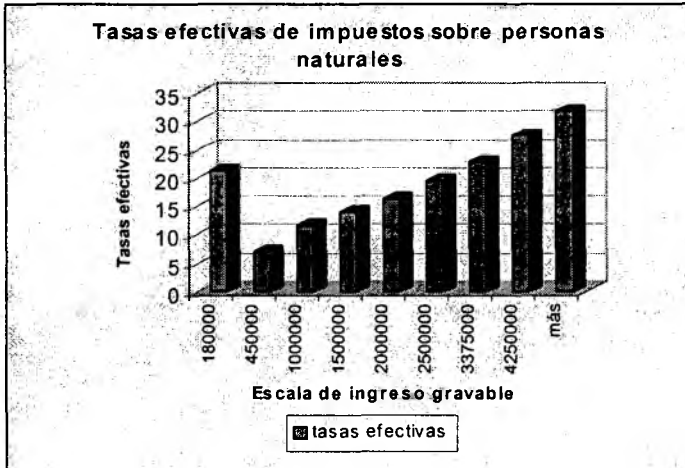
Las deducciones permitidas en el ISLR personal tienden a favorecer a quienes se encuentran en los niveles superiores de ingreso.

La deducción de ingresos provenientes del ahorro favorece a los grupos de más altos ingresos.

En el cuadro No.1 se muestran los cálculos aproximados de las tasas marginales efectivas de los impuestos a la nómina para 1992, tomando en consideración los diferentes topes de cada impuesto (excepto la contribución por política habitacional) y la deducción del Seguro Social en el Impuesto sobre la Renta de las personas naturales. En él se observa que las personas con bajos niveles de ingreso, a pesar de estar formalmente exentas del Impuesto sobre la Renta, son gravadas más fuertemente a través de los impuestos a la nómina que las personas con ingresos mayores que declaran el ISLR, (pero que gozan de las deducciones); sólo los estratos muy adinerados son pechados con tasas similares, esta característica regresiva de las tasas marginales efectivas se puede ver más claramente en la figura 2.

Por otra parte, Seijas (1997), en un análisis de incidencia realizado a todo el sistema tributario (incluyendo tanto el directo y como el indirecto, así como los impuestos del sector petrolero), muestra que las reformas tributarias no hacían al sistema tributario más regresivo, sino más bien lo que lo tornaba más regresivo era la distribución del ingreso más desigual existente luego de la reforma.

Figura No. 2



Fuente: García, Gustavo (1996). Ingresos fiscales y tributación No-Petrolera.

3.- ESTIMACIONES EMPÍRICAS

Para la estimación empírica en el análisis de Incidencia Impositiva de la economía venezolana y siguiendo la metodología expuesta en la parte uno, se requiere en primer lugar, emplear una medida del ingreso que sea lo más cercana posible a la definición de ingreso amplio o completo del economista⁵ con el fin de captar con mayor exactitud el ingreso total, tanto en dinero como en especies, proveniente tanto de la Encuesta Nacional sobre Presupuesto Familiar (editada por el Banco Central de Venezuela en 1989), así como de la Encuesta de Hogares por muestreo (realizada por la OCEI para los otros años de estudio).

Uno de los principales obstáculos presentes en los cálculos empíricos lo constituye la data de Distribución del Ingreso debido a que solo se publica en cuartiles, e igualmente no todas provienen de una misma fuente.

Por otro lado, la medición de la carga impositiva se realiza una vez establecidos los supuestos de traslación en los diferentes escenarios de la siguiente manera:

⁵ The economist's comprehensive definition of income.

En el Impuesto sobre la Renta a personas naturales fue distribuido entre los estratos por ingreso, de acuerdo a la base mínima para declarar y a las exenciones vigentes para cada año. Los ingresos provenientes de este impuesto fueron asignados dependiendo de la porción relativa que cada grupo contribuyente tiene en relación al ingreso total, de aquí que mientras más alto sea el nivel de ingreso, más alta será la contribución al fisco, imperando así la progresividad por excelencia del ISLR.

En los impuestos a la nómina se distribuye de acuerdo a su base imponible y a los diferentes techos de contribución prevalecientes en cada año. Cabe destacar que los ingresos salariales se obtienen utilizando los resultados de la Encuesta de Hogares por muestreo, con el fin de conocer qué proporción paga cada estrato de ingreso por los impuestos a la nómina dentro de la recaudación efectiva recibida por el gobierno. (Ver cuadro No. 2-1, 2-2, 2-3).

Cuadro No. 2-1 Asignación de la carga impositiva 1988. Impuestos directos.

Primer escenario					
Proporción de impuestos pagados por cada grupo de ingreso					
Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	0.0	19.6	27.9	52.5	100.0
Impuesto a la nómina Seguro Social	19.6	26.8	26.8	26.8	100.0
Impuesto a la nómina INCE	7.5	16.5	21.2	54.8	100.0
Carga total	12.9	23.8	26.6	36.6	100.0

Carga absoluta (millones de bolívares)					
Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales		736.7	1048.8	1973.5	3759.0
Impuesto a la nómina Seguro Social	1597.8	2184.7	2184.7	2184.7	8152.0
Impuesto a la nómina INCE	83.9	184.5	237.0	612.7	1118.0
Carga total	1681.6	3105.9	3470.6	4770.9	13029.0

Segundo escenario
Proporción de impuestos pagados por cada grupo de ingreso

<i>Cuartiles</i>	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>	<i>Total</i>
ISRL Personas naturales	0.0	19.6	27.9	52.5	100.0
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	19.6	26.8	26.8	26.8	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	17.5	23.9	25.3	33.3	100.0
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	7.5	16.5	21.2	54.8	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	10.6	17.8	21.9	50.0	100.0
Carga total	11.8	22.2	25.7	40.3	100.0

Carga absoluta (millones de bolívares)

<i>Cuartiles</i>	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>	<i>Total</i>
ISRL Personas naturales	-	736.8	1048.8	1973.5	3759.0
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	1027.4	1404.8	1404.8	1404.8	5241.7
Consumidores	395.8	547.1	654.8	1312.5	2910.3
Total	1423.2	1951.9	2059.6	2717.3	8152.0
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	41.9	93.9	118.5	306.3	559.0
Consumidores	76.0	105.1	125.8	252.1	559.0
Total	117.9	199.0	244.3	558.4	1118.0
Carga total	1541.1	2887.7	3352.6	5249.2	13029.0

Cuadro No. 2-2 Asignación de la carga impositiva 1994. Impuestos directos.

Primer escenario
Proporción de impuestos pagados por cada grupo de ingresos.

<i>Cuartiles</i>	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>	<i>Total</i>
ISLR Personas naturales	0.0	0.0	0.0	100.0	100.0
Impuesto a la nómina Seguro Social	8.6	16.7	28.3	46.4	100.0
Impuesto a la nómina Paro Forzoso	7.0	13.8	23.4	55.8	100.0
Impuesto a la nómina INCE	7.0	13.8	23.4	55.8	100.0
Impuesto a la nómina Política Habitacional	7.0	13.8	23.4	55.8	100.0
Carga total	6.7	13.0	22.1	58.2	100.0

Carga absoluta (millones de bolívares)

Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	-	-	-	12795.0	12795.0
Impuesto a la nómina Seguro Social	5351.0	10391.0	17608.6	28870.7	62221.3
Impuesto a la nómina Paro Forzoso	685.6	1351.6	2291.8	5465.1	9794.1
Impuesto a la nómina INCE	454.4	895.9	1519.1	3622.5	6492.0
Impuesto a la nómina Política Habitacional	1292.4	2547.9	4320.3	10302.4	67839.7
Carga total	7783.5	15186.3	25739.9	67839.7	116549.4

Segundo escenario
Proporción de impuestos pagados por cada grupo de ingreso

Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISRL Personas naturales	0.0	0.0	0.0	100.0	100.0
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	8.6	16.7	28.3	46.4	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	10.4	17.4	26.2	45.9	100.0
Impuestos a la nómina Paro Forzoso					
Empleados	7.0	13.8	23.4	55.8	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	9.6	15.7	23.1	51.7	100.0
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	7.0	13.8	23.4	55.8	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	10.3	16.3	23.0	50.5	100.0
Impuestos a la nómina Política Habitacional					
Empleados	7.0	13.8	23.4	55.8	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	9.2	15.5	23.1	52.2	100.0
Carga total	8.4	14.0	20.9	56.7	100.0

Carga absoluta (millones de bolívars)

Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	0.0	0.0	0.0	12795.0	12795.0
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	3440.7	6681.4	11322.3	18563.9	40008.3
Consumidores	3021.0	4176.0	4997.9	10018.1	22213.0
Total	6461.7	10857.4	16320.3	28581.9	62221.3
Impuestos a la nómina Paro Forzoso					
Empleados	420.6	829.2	1406.0	3352.8	6008.7
Consumidores	514.8	711.7	851.7	1707.2	3785.4
Total	935.4	1540.9	2257.8	5060.1	9794.1
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	227.2	447.9	759.6	1811.3	3246.0
Consumidores	441.5	610.2	730.4	1463.9	3246.0
Total	668.7	1058.2	1489.9	3275.2	6492.0
Impuestos a la nómina Política Habitacional					
Empleados	861.4	1698.2	2879.5	6866.5	12305.6
Consumidores	837.4	1157.6	1385.4	2777.0	6157.4
Total	1698.8	2855.8	4264.9	9643.5	18463.0
Carga total	9764.6	16312.2	24332.9	66139.7	116554.9

Cuadro No. 2-3 Primer escenario

Proporción de impuestos pagados por cada grupo de ingreso

Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	-	-	-	-	-
Impuesto a la nómina Seguro Social	7.4	15.9	29.6	47.1	100.0
Impuesto a la nómina Paro Forzoso	6.2	13.4	25.0	55.4	100.0
Impuesto a la nómina INCE	6.2	13.4	25.0	55.4	100.0
Impuesto a la nómina Política Habitacional	6.4	13.7	25.6	54.3	100.0
Carga total	5.4	11.6	21.6	61.4	100.0

Carga absoluta (millones de bolívars)

Cuariles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	-	-	-	-	-
Impuesto a la nómina Seguro Social	10390.4	22325.4	41561.7	66133.7	140411.2
Impuesto a la nómina Paro Forzoso	1370.3	2961.6	5525.4	12244.4	22101.8
Impuesto a la nómina INCE	1270.4	2745.8	5122.8	11352.0	20491.0
Impuesto a la nómina Política Habitacional	4192.4	8974.5	16769.8	35570.3	65507.0
Carga total	17223.6	37007.3	68979.7	195857.4	319068.0

Segundo escenario

Proporción de impuestos pagados por cada grupo de ingreso

Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISRL Personas naturales	-	-	-	100.0	100.0
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	7.4	15.9	29.6	47.1	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	9.6	16.9	27.1	46.4	100.0
Impuestos a la nómina Paro Forzoso					
Empleados	6.2	13.4	25.0	55.4	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	9.1	15.5	24.0	51.4	100.0
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	6.2	13.4	25.0	55.4	100.0
Consumidores	13.4	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	9.9	16.1	23.8	50.3	100.0
Impuestos a la nómina Política Habitacional					
Empleados	6.4	13.7	25.6	54.3	100.0
Consumidores	13.6	18.8	22.5	45.1	100.0
Total	9.2	15.4	24.6	51.2	100.0
Carga total	7.3	12.7	20.1	59.8	100.0

Carga absoluta (millones de bolívars)

Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISRL Personas naturales	-	-	-	-	-
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	6681.0	14355.2	26724.2	42524.0	90284.4
Consumidores	6817.2	9423.8	11278.5	22607.2	50126.8
Total	13498.3	23779.1	38002.7	65131.2	140411.2
Impuestos a la nómina Paro Forzoso					
Empleados	840.7	1817.0	3389.9	7511.9	13559.4
Consumidores	1161.8	1606.0	1922.0	3852.6	8542.3
Total	2002.4	3422.9	5311.9	11364.5	22101.8
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	635.2	1372.9	2561.4	5676.0	10245.5
Consumidores	1393.4	1926.2	2305.2	4620.7	10245.5
Total	2028.6	3299.1	4866.6	10296.7	20491
Impuestos a la nómina Política Habitacional					
Empleados	2794.3	5981.5	11177.1	23707.6	43660.4
Consumidores	2971.1	4107.2	4915.5	9852.8	21846.6
Total	5765.4	10088.6	16092.5	33560.4	65507
Carga total	23294.7	40589.7	64273.8	190909.8	319068

Igualmente las tasas efectivas, el índice Suits de progresividad y el coeficiente Gini⁶ se calcularon para ambos escenarios en todos los años de estudio.

En cuanto a los principales resultados tenemos que:

En el Sistema Tributario Directo de 1988 y contrastando los dos escenarios estudiados, podemos ver (Cuadro No. 3-1) que en el escenario más progresivo el total de las tasas efectivas para cada grupo de ingreso mostraron, exceptuando el estrato más alto, ser más pequeñas que aquellas obtenidas en el primer escenario o escenario más regresivo.

Cuadro No. 3-1 Impuestos directos 1988. Tasas efectivas %

Primer escenario					
Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	-	1.033	1.034	1.033	0.934
Impuesto a la nómina Seguro Social	4.140	3.060	2.150	1.140	2.030
Impuesto a la nómina INCE	0.220	0.260	0.230	0.320	0.280
Carga de impuestos a la nómina	4.360	3.320	2.380	1.460	2.310
Carga total	4.360	4.350	3.410	2.490	3.240
Segundo escenario					
Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISRL Personas naturales	-	1.033	1.034	1.033	0.934
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	2.660	1.970	1.380	0.740	1.300
Consumidores	1.030	0.770	0.65	0.69	0.720
Total	3.690	2.740	2.030	1.430	2.020
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	0.110	0.130	0.120	0.160	0.140
Consumidores	0.200	0.150	0.120	0.130	0.140
Total	0.310	0.280	0.240	0.290	0.280
Carga de impuestos a la nómina	4.000	3.020	2.270	1.720	2.300
Carga total	4.000	4.050	3.300	2.750	3.230

Los resultados del índice Suits de progresividad para todo el sistema tributario directo evidencian que el primer escenario es más regresivo que el segundo (ver cuadro No. 4-1). A través de estos resultados podemos ver como bajo los supuestos establecidos en el primer escenario en 1988, el sistema impositivo directo tiene un mayor efecto distorsionante que bajo el segundo. Ahora, analizando el índice Suits para cada uno de los impuestos tenemos que, sólo dos

⁶ Para el cálculo ver Apéndice.

impuestos son progresivos: el ISLR (0.096) -el impuesto progresivo por excelencia- y la contribución al INCE (0.073), el más regresivo resultó ser la contribución al Seguro Social (-0.294).

En el segundo escenario estos resultados se mantienen, aunque se reduce enormemente la regresividad del SSO (-0.185) y la progresividad de la contribución al INCE (0.009). Para la adecuada interpretación de estas informaciones es importante acotar que la contribución al INCE es un impuesto que no tiene límites o techos de contribución.

Cuadro No. 4-1 Sistema Tributario 1988

<i>Impuestos</i>	INDICE SUITS	
	<i>Primer escenario</i>	<i>Segundo escenario</i>
ISLR	0.096	0.096
Seguro Social	-0.294	-0.185
INCE	0.073	0.009
Todo el sistema	-0.128	-0.087

El establecimiento del segundo escenario en 1994 tiene por objeto tornar más progresiva o equitativa la distribución del ingreso y que la carga no recaiga solamente sobre un grupo de personas. Sin embargo, la tasa efectiva del segundo escenario para los estratos más pobres es superior (5.68 vs. 4.52) (Ver cuadro No. 3-2), lo que podría interpretarse como que los grupos de individuos que conforman estas familias reciben una mayor carga como consumidores.

Las tasas son totalmente regresivas, los estratos de altos ingresos ven reducidos sus tasas efectivas por la aplicación (traslado) al consumo. Aquí es importante señalar que esta proporción (tasa efectiva) se incrementa debido no sólo por soportar directamente la mitad de la carga del patrono sino porque al trasladarse vía precios, aumentará en proporción al consumo del hogar.

En cuanto a los resultados del índice Suits tenemos que tanto en el primer escenario como en el segundo todo el sistema es regresivo aunque en una magnitud menor a la del año anterior; inferior en el primer escenario, comparado con el segundo. (Ver cuadro No. 3-2 y 4-2).

Recordando que la distribución por estratos empeoró (se volvió más desigual) de 1988 a 1994.

Cuadro No 3-2 Impuestos directos 1994. Tasas efectivas %

Primer escenario					
Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	-	-	-	0.750	0.450
Impuesto a la nómina Seguro Social	3.110	2.01	1.770	1.110	1.450
Impuesto a la nómina Paro Forzoso	0.400	0.260	0.230	0.210	0.230
Impuesto a la nómina INCE .	0.260	0.170	0.150	0.140	0.150
Impuesto a la nómina Política Habitacional	0.750	0.490	0.430	0.400	0.430
Carga total de los impuestos a la nómina	4.520	2.930	2.580	1.860	2.260
Carga total	4.520	2.930	2.580	2.610	2.720

Segundo escenario					
Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	0	0	0	0.7500	0.450
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	2.000	1.290	1.130	0.710	0.930
Consumidores	1.760	0.810	0.500	0.390	0.520
Total	3.760	2.100	1.630	1.100	1.450
Impuestos a la nómina Paro Forzoso					
Empleados	0.240	0.160	0.140	0.130	0.140
Consumidores	0.300	0.140	0.090	0.070	0.090
Total	0.540	0.300	0.230	0.200	0.230
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	0.130	0.090	0.080	0.070	0.080
Consumidores	0.260	0.120	0.070	0.060	0.080
Total	0.390	0.210	0.150	0.130	0.160
Impuestos a la nómina Política Habitacional					
Empleados	0.500	0.330	0.290	0.260	0.290
Consumidores	0.490	0.220	0.140	0.110	0.140
Total	0.990	0.550	0.430	0.370	0.430
Carga total de los impuestos a la nómina	5.680	3.160	2.440	1.800	2.270
Carga total	5.680	3.160	2.440	2.550	2.730

CUADRO No. 4-2 SISTEMA TRIBUTARIO 1994

IMPUESTOS	INDICE SUITS	
	Primer escenario	Segundo escenario
ISLR	0.394	0.394
Seguro Social	-0.323	-0.175
Paro Forzoso	-0.198	-0.117
INCE	-0.198	-0.133
Política Habitacional	-0.198	-0.109
Todo el sistema	-0.038	-0.062

Para el último año de estudio (1997) se mantienen las tendencias de las tasas efectivas para cada cuartil, pero a diferencia de lo ocurrido de 1988 a 1994, la tasa efectiva de impuestos cae, siendo en el segundo escenario de magnitud superior al primero para los dos primeros estratos o niveles inferiores, mientras que en los superiores la tasa se reduce de un escenario a otro. Esto puede deberse a que de 1994 a 1997 la distribución del ingreso mejoró permitiendo que la porción de la tasa efectiva cayera. (Ver cuadro No. 3-3).

En cuanto al índice Suits se observan importantes variaciones (ver cuadro 4-3): En el primer escenario, el sistema se torna ligeramente progresivo, por el ISLR y todos los restantes impuestos a la nómina excepto la contribución al Seguro Social; pero, para el segundo escenario, el sistema se mantiene ligeramente progresivo aunque todos los impuestos, exceptuando por supuesto al ISLR, se vuelven regresivos. Aquí la conclusión puede ser que al estar el índice Suits consolidado para todo el sistema, el ISLR puede influir enormemente, de hecho su magnitud creció muchísimo de 1994 a 1997.

Cuadro No 3-3 Impuestos directos 1997. Tasas efectivas %

Cuartiles	Primer escenario				
	I	II	III	IV	Total
ISLR Personas naturales	-	-	-	0.840	0.450
Impuesto a la nómina Seguro Social	1.020	0.930	1.120	0.790	0.900
Impuesto a la nómina paro forzoso	0.130	0.120	0.150	0.150	0.140
Impuesto a la nómina INCE	0.130	0.100	0.140	0.130	0.130
Impuesto a la nómina política habitacional	0.410	0.370	0.450	0.420	0.420
Carga total de los impuestos a la nómina	1.690	1.530	1.860	1.490	1.590
Carga total	1.690	1.530	1.860	2.330	2.040

Segundo escenario					
Cuartiles	I	II	III	IV	Total
ISRL Personas naturales	0	0	0	0.840	0.450
Impuestos a la nómina Seguro Social					
Empleados	0.660	0.600	0.720	0.510	0.580
Consumidores	0.670	0.390	0.300	0.270	0.320
Total	1.330	0.930	0.950	0.770	0.840
Impuestos a la nómina Paro Forzoso					
Empleados	0.080	0.080	0.090	0.090	0.090
Consumidores	0.110	0.070	0.050	0.050	0.050
Total	0.190	0.130	0.140	0.120	0.130
Impuestos a la nómina INCE					
Empleados	0.060	0.060	0.070	0.070	0.070
Consumidores	0.140	0.080	0.060	0.050	0.070
Total	0.190	0.120	0.120	0.110	0.120
Impuestos a la nómina Política Habitacional					
Empleados	0.280	0.250	0.300	0.280	0.280
Consumidores	0.290	0.170	0.130	0.120	0.140
Total	0.530	0.390	0.400	0.370	0.390
Carga total de los impuestos a la nómina	2.240	1.570	1.610	1.370	1.480
Carga total	2.240	1.570	1.610	2.210	1.930

Cuadro No. 4-3 Sistema Tributario 1997
Indice Suits

Impuestos	Primer escenario	Segundo escenario
ISLR	0.459	0.459
Seguro Social	-0.061	-0.085
Paro Forzoso	0.021	-0.036
INCE	0.021	-0.053
Política Habitacional	0.010	-0.044
Todo el sistema	0.079	0.051

Con estos resultados es difícil establecer una comparación entre los años de estudio o determinar si la introducción de los nuevos impuestos a la nómina tornan más o menos regresiva la distribución del ingreso, debido igualmente a que la distribución del ingreso no siguió un comportamiento uniforme para poder sacar una fuerte conclusión de estos resultados. Para esto se construyó un escenario alternativo - 1997, que consistió en calcular las cargas efectivas así como todos los índices, pero con la distribución del ingreso total del año 1988, con el fin de aislar los posibles efectos del deterioro del ingreso, sobre la distribución.

Se obtuvieron los siguientes resultados: en el índice Suits alternativo de 1997 lo que se obtiene es una confirmación de los resultados obtenidos en 1997 ya que se observa que la introducción de nuevos impuestos hacen ligeramente

progresivo el sistema impositivo directo. Esto podría explicarse por el alto peso del ISLR, como impuesto progresivo por excelencia (ver cuadro No.4-4). En este caso, el segundo escenario se torna más progresivo que el primero cumpliéndose el objetivo de la creación de ambos escenarios, en donde la carga se traslada a muchas más personas. En cuanto al comportamiento de cada uno de los impuestos vemos que todos son ligeramente progresivos -a excepción del Seguro Social- en el segundo escenario. Es interesante como se confirma en este escenario, los resultados anteriores ya que a pesar de aislar el efecto que pudiera ejercer el ingreso, el segundo escenario se torna más progresivo, aunque los impuestos a la nómina reduzcan su progresividad e incluso se tornen regresivos.

Cuadro No. 4-4 Sistema Tributario Alternativo 1997
Indice Suits

<i>IMPUESTOS</i>	<i>Primer escenario</i>	<i>Segundo escenario</i>
ISLR	0.525	0.525
Seguro Social	0.021	-0.005
Paro Forzoso	0.100	0.042
INCE	0.100	0.025
Política Habitacional	0.090	0.035
Todo el sistema	0.064	0.127

Comparación entre los sistemas de 1988, 1994 y 1997

Las diferencias en los resultados obtenidos para 1988, 1994 y 1997 responden a las reformas llevadas a cabo en el sistema impositivo de 1989 y a la evolución de la economía venezolana.

PRIMER ESCENARIO

Bajo los supuestos establecidos en este escenario denominado como más regresivo se obtuvieron los siguientes resultados:

Bajo la herramienta de la tasa efectiva podemos decir que el sistema impositivo de 1994 se torna más regresivo en comparación con 1988, mientras que en 1997 mantiene una ligera progresividad, que puede ser debida a la recuperación que el cálculo de distribución del ingreso arrojó, aunque su comportamiento no es estable.

Es importante hacer notar que el Sistema Impositivo Directo de 1994 es menos regresivo que el sistema de 1988, esto no nos confirma a simple vista que la introducción de los nuevos impuestos reduce la posible regresividad ya que este índice está consolidado, debido a que incluye el ISLR. Si se observa cada uno

de los impuestos detalladamente veremos que se tornan más regresivos en 1994, pudiendo pensarse que esa reducción en la regresividad del impuesto se deba al gran aumento en la magnitud de progresividad del ISLR al pasar de la ley de 1991 a 1994. Para 1997 se puede realizar el mismo análisis, sólo que -en este caso- el índice Suits de todo el sistema se torna ligeramente progresivo, observándose que la magnitud del ISLR se incrementa aún más.

Los cambios dentro de cada uno de los impuestos a la nómina pueden explicarse de 1988 a 1994 por el deterioro de la distribución del ingreso, mientras que de 1994 a 1997 más bien por la ligera recuperación que en nuestros cálculos y dados los valores estadísticos disponibles, sufrió la distribución del ingreso.

Esto se corrobora por la proporción que en impuestos a la nómina cargan los niveles o estratos más bajos. De aquí, y aislando los efectos que puedan haber afectado la distribución, el análisis de Incidencia Impositiva nos permite concluir que hallamos menos regresiva la imposición a la nómina imperante en 1994 y en 1997 que la mostrada en 1988 (Suits para 1988= -0.128 y Suits para 1994 = -0.038 y en el primer escenario alternativo Suits = 0.06), en esta comparación, bajo el supuesto de que la distribución del ingreso de 1997 es la misma de 1988, se aísla el efecto perturbador de las variaciones del ingreso, aunque se debe tener presente que la magnitud de la progresividad del ISLR afecta enormemente este resultado.

Esta variación también puede explicarse porque en 1994 y 1997 existen un mayor número de impuestos que no incluían topes de cotización, que en 1988, salvo por la contribución al Seguro Social y por el ahorro habitacional. Esta situación ayuda a disminuir la desigualdad en la distribución del total de impuestos pagados entre los grupos de ingreso, puesto que:

- El techo establecido sobre la contribución al Seguro Social fue ajustada, y en 1994 y 1997 implica un aumento en la cantidad recaudada.
- Todos los grupos de ingreso aumentan la proporción pagada en impuesto a la nómina por la introducción de nuevos impuestos.

En cuanto al ISLR se torna cada vez más progresivo a medida que nos movíamos en el tiempo. En 1994, el índice Suits era 0.394 mientras que en 1988 era 0.096 y en 1997, 0.459, explicándose porque en 1988 sólo el nivel o estrato más bajo no pagaba impuestos, mientras que con la reforma de 1994 sólo el grupo de más alto ingreso paga el ISLR. Esta reforma trajo consigo la introducción de las Unidades Tributarias que ajustó las bases imponibles que hicieron que el número de contribuyentes se redujera drásticamente, ya que para 1988 la

base imponible estaba establecida en términos nominales, lo que aunado a las tasas de inflación hacían que muchos individuos pagaran el ISLR.

SEGUNDO ESCENARIO

Bajo los supuestos establecidos en este escenario tenemos que el sistema en 1988 se torna regresivo y el 1997 progresivo. Sin embargo, la magnitud de la respectiva progresividad o regresividad fue pequeña (Suits 1988= -0.087 y Suits para 1997= 0.051). Las razones son las mismas a las expuestas anteriormente (como el aumento en la progresividad del ISLR que compensa el posible efecto de la mayor desigualdad del ingreso).

Estos resultados nos permiten concluir que el análisis de Incidencia Impositiva sobre el sistema de 1997 y 1994 hace al sistema impositivo directo más progresivo, ya que en el análisis alternativo el índice suits es de 0.068 .

La conclusión bajo este escenario es que las reformas ejecutadas por el gobierno en 1989 y dados los supuestos de traslación, el nuevo sistema se torna más progresivo.

Por otra parte, otra manera de hallar la progresividad o regresividad de un sistema o de un impuesto es a través del análisis de los efectos sobre la distribución del ingreso. Si luego de aplicar el impuesto, la distribución del ingreso se torna más igual o equitativa, se puede decir que el sistema o el impuesto es progresivo, si por el contrario se torna más desigual, el sistema es regresivo.

Los resultados obtenidos en este índice pueden verse en el cuadro No. 5:

CUADRO No. 5
Coeficiente Gini

	1988	1994	1997	Alt. 1997
Gini Pre-Impuestos	0.30271215	0.45454777	0.37773851	0.30271215
Gini Post-Impuestos (1 Esc)	0.30666039	0.45624975	0.3780532	0.30089892
Gini Post-Impuestos (2 Esc)	0.313171	0.457063	0.377171	0.30213

El coeficiente Gini pre-impuestos para el año 1988 fue menor al coeficiente post-impuestos en el primer escenario, lo cual indica que bajo los supuestos más regresivos, el sistema es regresivo. En el segundo escenario, el Gini post-impuestos es más grande que en el pre-impuestos, lo que hace más desigual la distribución.

En 1994, el Gini post-impuestos es mayor que el pre-impuestos en ambos escenarios, lo que implica que para el año 1994 el sistema impositivo directo hacia más desigual la distribución del ingreso. Aunque la diferencia entre los coeficientes para ambos escenarios es pequeña, estos resultados corroboran la tendencia (no muy clara) de las tasas efectivas, pasando de un sistema más equitativo (en 1988) a uno donde se pierde un poco esta igualdad (1994).

Para el año 1997, el Gini post-impuestos es igualmente superior al pre-impuestos en ambos escenarios, aunque la diferencia en realidad es mínima. Pero aquí, la diferencia radica en que de 1994 a 1997 cae el valor del coeficiente Gini, tornándose más equitativa en el paso de año a otro.

En el análisis alternativo encontramos que el Gini post-impuestos es inferior en ambos escenarios al pre-impuestos lo que indica que la introducción de los nuevos impuestos hacen más equitativa la distribución del ingreso. Con este resultado se confirma la tendencia arrojada por la tasa efectiva, permitiendo concluir que la introducción de los nuevos impuestos torna más equitativa la distribución del ingreso. Aquí es bueno acotar que si bien, los resultados de los índices Suits son progresivos, puede pensarse que el sistema sólo se torna menos regresivo o con menos desigualdad, ya que hay una serie de limitaciones en la aplicación de la metodología, como fue el uso del patrón de consumo.

Se podría por tanto, luego de realizar el análisis de incidencia, concluir que el escenario más realista para Venezuela sería el segundo, ya que considerando separadamente cada supuesto para los impuestos a la nómina tenemos que en Venezuela se puede decir que la oferta de trabajo es inelástica pero no perfectamente inelástica, además, los sindicatos en Venezuela tienen poder a la hora de negociar el establecimiento de los salarios, por eso es razonable pensar que algún grado de traslación debe existir en Venezuela.

CONCLUSIONES

Dados los supuestos establecidos, el concepto de ingreso utilizado, la data disponible y las limitaciones estadísticas, se obtuvieron resultados que deben interpretarse bajo estas condiciones. Con los resultados analizados en la parte anterior podemos concluir lo siguiente: el cálculo del escenario alternativo nos demuestra, no sólo por el índice Suits sino por el coeficiente Gini, que la introducción de los nuevos impuestos y la sucesivas reformas, tornaron menos regresivo el sistema directo en Venezuela, aunque el carácter regresivo sigue existiendo. Cabe señalar en consecuencia, que el impuesto a la nómina es regresivo en aquellos casos cuyas estructuras exhiben topes a la contribución, de aquí que los nuevos impuestos Paro Forzoso y Política Habitacional al no tener

topes o tenerlas a niveles altos de ingreso, introducen cierto grado de progresividad al sistema directo.

Por lo tanto, el sistema ayuda a eliminar la desigualdad del ingreso, todo esto, por supuesto, por el gran efecto que ejerce el Impuesto sobre la Renta en los cálculos. Sin embargo, los efectos económicos de los impuestos a la nómina no pueden ser aislados de los servicios y beneficios para los cuales estos impuestos fueron creados. La incidencia económica recae sobre los trabajadores de menores recursos, los cuales suelen presentar elasticidades de ingreso altas, que aunadas al establecimiento de los topes de las tasas nominales, produce tasas marginales efectivas decrecientes a medida que nos movemos ascendentemente en el ingreso. Igualmente, las personas naturales que pagan el ISLR pueden descargar la mayor parte de estos gravámenes a la nómina, mientras que los trabajadores de ingresos inferiores al mínimo gravable en el ISLR los soportan completamente.

Eliminar los topes a la contribución podría mejorar la equidad vertical de estos impuestos. Sin embargo, la porción en la que formalmente contribuyen las empresas y empleados no debería ser aumentada, dado que estos niveles ya son relativamente altos y su incremento introduciría mayores desestímulos a la generación de empleo en el sector formal de la economía.

APÉNDICE

1.- Tasa de Impuestos Efectiva o Presión Fiscal Individual

Sea T la carga fiscal que soporta una persona o una familia e I su ingreso total, llamamos tasa impositiva efectiva al cociente:

Tasa efectiva: T / I

Esta tasa indica cuál es la proporción del ingreso familiar que se destina al pago de los impuestos. Un impuesto en el que este cociente sea mayor para aquellos estratos con altos niveles de ingreso o ricos que en los bajos niveles de ingresos o pobres será progresivo. Por el contrario, un impuesto en el que el cociente sea menor para aquellos grupos de altos ingresos, que en los de bajos ingresos, el impuesto es regresivo y si el cociente es igual para todos los estratos, es proporcional.

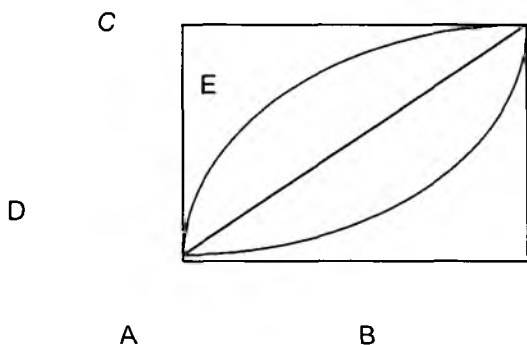
2.- Índice Suits de Progresividad

Este índice, inspirado y relacionado con el coeficiente Gini (G), es una de las medidas de progresividad de impuestos más conocidas. Creada por SUITS D.A. (1977) permite cuantificar el cambio en la desigualdad inducida por la tributación, permitiendo conocer la magnitud.

El índice Suits para un impuesto específico se define como:

$$S = (K/L) / K = 1 - L/K$$

Para entender este índice analicemos la figura siguiente:



Porcentaje acumulado del ingreso total

En la figura se ilustra en el eje horizontal el porcentaje acumulado del ingreso total y en el eje vertical el porcentaje acumulado de la carga impositiva, las curvas *ADC* y *AEC* muestran la concentración de las cargas fiscales. La primera curva (*ADC*) representa un impuesto progresivo y la curva posterior (*AEC*) representa un impuesto regresivo, si estas curvas coinciden con la diagonal, el impuesto es proporcional. Cuando la curva *ADC* se acerca a la línea diagonal, el impuesto es levemente progresivo, mientras que, si la curva *AEC* se acerca a la línea diagonal, el impuesto es levemente regresivo, así se obtendrán resultados distintos a medida que las curvas se alejen de la diagonal.

En la fórmula, *K* es el área del triángulo *ABC* y *L* es el área *ABCD*. La diferencia entre ellas es la distancia que hay entre la diagonal y la curva. De aquí, si *K* es más grande que *L* ($K > L$), el valor de *S* será positivo, lo cual indica que el impuesto es progresivo, es decir, hay una gran concentración de la carga impositiva en los grupos con niveles muy altos de ingreso.

La magnitud de la progresividad dependerá de cuán grande sea K con respecto a L , gráficamente se muestra por la distancia entre la curva ADC y la diagonal AC ; mientras que si K es menor que L ($K < L$), el valor de S será negativo indicando que el impuesto es regresivo, es decir, existe una gran concentración de la carga impositiva sobre los grupos de ingreso más bajos o pobres. La magnitud de la regresividad igualmente, se observa gráficamente por la distancia entre la curva AEC y la diagonal, dependiendo de cuán pequeño sea K con respecto a L . Ahora si K es igual a L el valor de S es cero, indicando la proporcionalidad del impuesto.

El valor de este índice (S) varía desde $+1$ en el extremo de la progresividad, (cuando el *total* de la carga impositiva es soportada por los miembros de los grupos más altos de ingreso) porque el valor de L es igual a cero; hasta -1 en el extremo de la regresividad (en el cual la carga *total* del impuesto es soportada por los miembros de los niveles más bajos de ingreso) debido a que L es igual a $2K$. El valor de S será cero para un impuesto proporcional en donde $K = L$.

El valor de L es calculado a través de la siguiente fórmula:

$$L = \sum 0.5 [T_x(y_i) + T_x(y_{i-1})] (y_i - y_{i-1})$$

donde:

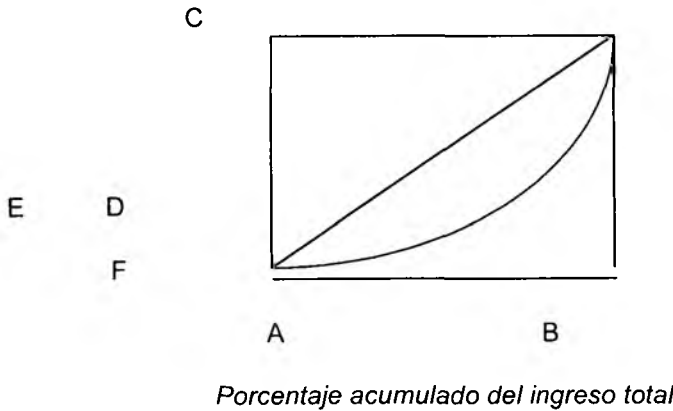
$T_x(y_i)$ = porcentaje acumulado de la carga del impuesto x sobre el grupo por hogares i

y_i = porcentaje acumulado del ingreso familiar en el grupo por hogares i .

El valor de K es igual a 0.5

3.- Coeficiente Gini (G)

Un índice resumen o sumario de la información contenida en la curva de Lorenz es el Coeficiente Gini (G), el cual mide el grado de desigualdad para cualquier distribución del ingreso. Para entender este coeficiente es útil ver la figura siguiente:



El área G está geográficamente definida como $E/(E+F)$ donde E es el área entre la línea diagonal AC y la curva ADC, y F es el área entre el eje horizontal, el eje vertical y la curva ADC. La suma de E+F corresponde al triángulo ABC el cual es igual a 0.5.

El valor del coeficiente Gini (G) oscila entre 0 y 1, si G es igual cero, la curva de Lorenz será la línea de 45°, denotando perfecta distribución. Mientras que, un valor cercano a 1, representa el extremo de la desigualdad en el ingreso, de hecho a medida que E se torne más grande, mayor será la concentración del ingreso en el tope de los grupos con niveles de ingreso muy altos y más elevado será el valor del coeficiente Gini. Por el contrario, mientras más grande es el área de F, más igualdad habrá en la distribución del ingreso y más pequeño será el coeficiente Gini.

Este coeficiente puede ser igualmente calculado para distribuciones Pre y Post impuestos, si G es más bajo para las distribución Post-impuestos, entonces, dicho impuesto ha servido en su función de reducir la desigualdad existente.

El índice Gini puede ser expresado como $G = 1 - 2F$, donde el área F se calcula a través de la siguiente fórmula:

$$F = \left[\sum (W_i - W_{i-1}) (Z_{i-1}) + 0.50 (W_i - W_{i-1}) (Z_i - Z_{i-1}) \right]$$

donde:

Z_i = es el porcentaje acumulado de ingreso para la clase i

W_i = es el porcentaje acumulado de hogares para la clase i

i = son los grupos de hogares, $i = 1, 2, \dots, n$

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Aaron, Henry y Pechman Joseph (1981), *How Taxes Affect Economic Behavior*, The Brookings Institution, Washington D.C.

Banco Central de Venezuela (1989), *Encuesta Nacional sobre Presupuesto Familiar 1988-1989*, Tomo I y II.

Engel, Eduardo. "Taxes and Income Distribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic", NBER 6828.

García, Gustavo (1996), "Ingresos Fiscales y Tributación No-Petrolera", *Temas de Coyuntura* 33, IIES-UCAB.

Groves, Harold (1989), "Finanzas Públicas", Trillas, México.

Gruber, Jonathan (1995), *The Incidence of Payroll Taxation: evidence from Chile*, NBER 5053.

Hausman, Jerry. (1981), "Labor Supply" en *How taxes affect Economic Behavior*, The Brookings Institution, Washington D.C.

Hyman, David (1994), *Public Finance*.

Mann, Arthur (1976), *The Siscal System and Income Distribution: the case of Puerto Rico*, *Public Finance Quarterly*, Vol. 4, No. 3.

Musgrave, Richard, Musgrave, Peggy (1992), "Hacienda Pública. Teoría y Práctica", McGraw Gill, Madrid.

Oficina Central de Estadística e Informática (OCEI), *Encuesta de Hogares por muestreo, Reportes semestrales*, 1988, 1994, 1997.

Oficina Central de Presupuesto (OCEPRE), *Informe anual*, Varios años.

Pechman, Joseph (1985), *Who Paid the Taxes 1966-1985?*, The Brookings Institution, Washington D.C.

IESA (1998), *¿Voracidad o necesidad?*, *Debate*, Publicaciones IESA.

Rosen, Harvey S.(1995), *Public Finance*, Richard D. Irwin, Inc.

Salazar, María E., *La actividad Financiera del Estado y los Recursos Públicos*, Serie Ensayos, No.5, Publicación del SENIAT.

Seijas, Egda Lisbeth (1997), *Tax Incidence Analysis: The Case of Venezuela*, Tesis de Maestría, University of Colorado.