

Estimación del Incumplimiento en el IVA

Año 2007

Junio 2008

1. Introducción	5
2. Resultados obtenidos	6
3. Estimación del incumplimiento	7
3.1.Determinación de la base gravada teórica	7
3.1.1.Consumo gravado de los hogares	8
3.1.2.Consumo intermedio e inversión gravados destinados a la producción exenta y no alcanzada	10
3.1.3.Consumo final e inversión del gobierno	11
3.2.Determinación de la recaudación potencial	12
3.3.Ajustes a la recaudación real	13
3.3.1.Ajustes que incrementan la recaudación	14
3.3.2.Ajustes que disminuyen la recaudación	16
Anexo. Metodología utilizada	18
Esquema metodológico	19
Bibliografía	21

1. Introducción

En el presente trabajo se realiza una estimación del incumplimiento en el Impuesto al Valor Agregado en el año 2007, continuando con la medición presentada anteriormente correspondiente al período 2000 a 2006¹.

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

Alguna de las consecuencias del incumplimiento son la dilación o pérdida de los ingresos del estado, la inequidad en la distribución de la carga tributaria y la ineficiente asignación de los recursos económicos. Es necesario entonces, contar con una medición sistemática del incumplimiento a efectos de conocer la real dimensión del fenómeno y contribuir a la confección de políticas tendientes a su reducción.

El incumplimiento en el IVA se calculó como la diferencia entre la recaudación obtenida y la recaudación potencial, que corresponde a aquella que debería haberse recaudado en concepto de IVA si todos los responsables hubieran liquidado y pagado la totalidad de sus obligaciones.

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

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

Cabe destacar que los resultados de la estimación del incumplimiento son muy sensibles a cambios en la información provenientes del sistema de cuentas nacionales, por lo que la revisión de las cuentas o actualización de la matriz insumo-producto podría modificar los resultados aquí expuestos.

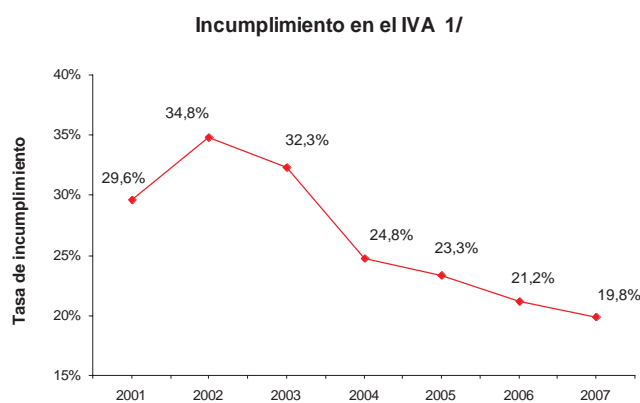
A partir del año 2006 se incorporaron las modificaciones legislativas que redujeron a partir del 1° de noviembre de ese año al 10,5% las alícuotas aplicadas a la harina de trigo y al pan, galletas, facturas de panadería y/o pastelería y galletitas y bizcochos, elaborados exclusivamente con harina de trigo y sin envasar. El pan común hasta esta fecha se encontraba exento.

¹ AFIP, "Informe trimestral de recaudación", 2do. Trimestre de 2007.

2. Resultados obtenidos

El incumplimiento alcanzó 19,8% en el año 2007, lo que implica una reducción de 1,4 puntos porcentuales respecto del correspondiente al año 2006, que en términos de recaudación equivalen a \$ 1.010 millones.

La reducción del incumplimiento del año 2007 respecto del año 2002 (el período de mayor incumplimiento de la serie analizada), alcanzó a 15,0 puntos porcentuales, lo que representa un recupero en términos de recaudación de \$ 11.161 millones.



1/ Datos provisorios

Estimación del incumplimiento en el IVA 1/ Recaudación Potencial y Real. Años 2001 a 2007

En millones de pesos

Concepto	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Recaudación potencial (A)	22.652	24.306	31.822	38.543	45.321	57.247	74.421
Recaudación real (B)	15.952	15.836	21.545	28.993	34.744	45.107	59.649
Incumplimiento(C=A-B)	6.700	8.470	10.277	9.550	10.577	12.140	14.772
Porcentaje de incumplimiento (D=C/A*100)	29,6%	34,8%	32,3%	24,8%	23,3%	21,2%	19,8%

1/ Datos provisorios.

El incumplimiento se reduce cuando la recaudación ingresada crece a tasas superiores a la recaudación potencial. En el año 2007 la recaudación potencial alcanzó una variación interanual de 30,0%, en tanto que la recaudación real (ajustada) aumentó 32,2%.

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

3. Estimación del incumplimiento

La estimación del incumplimiento se realizó comparando la recaudación real² (efectivamente ingresada) con la recaudación potencial. Esta última es aquella que debería haber ingresado si todos los contribuyentes legalmente obligados hubieran declarado y pagado la totalidad del gravamen.

$$\text{Incumplimiento} = \text{recaudación potencial} - \text{recaudación real}$$

En términos relativos, el incumplimiento puede expresarse como:

$$\text{Incumplimiento \%} = \text{incumplimiento} / \text{recaudación potencial} * 100$$

3.1. Determinación de la base gravada teórica

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

Base gravada teórica

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

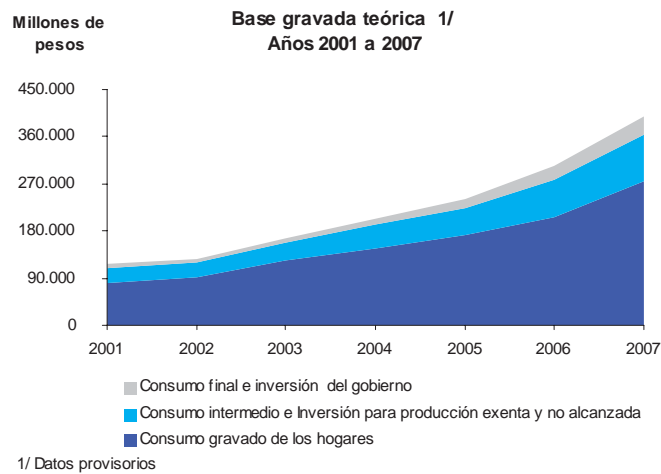
Determinación de la base gravada teórica. Años 2001 a 2007 1/

En millones de pesos

Concepto	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Base gravada teórica	116.949	126.409	167.434	204.420	241.077	303.347	398.433
Consumo gravado de los hogares	81.048	91.020	123.471	147.443	171.557	207.765	274.794
Consumo intermedio e Inversión para producción exenta y no alcanzada	28.680	28.809	34.937	44.456	52.070	70.356	89.328
Consumo final e inversión del gobierno	7.221	6.581	9.026	12.520	17.450	25.227	34.310

1/ Datos provisorios.

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



3.1.1. Consumo gravado de los hogares

El consumo gravado de los hogares surge de detracer del consumo de los hogares³, el consumo exento, las compras a Monotributistas y el valor locativo de la vivienda propia.

El consumo gravado de los hogares puede expresarse como:

$$C_{gh} = C_h - Z - RNI - M - VLIP$$

C_{gh}: Consumo gravado de los hogares

C_h: Consumo de los hogares

Z: Consumo exento

RNI: Compras a Responsables No Inscriptos

M: Compras a Monotributistas

VLIP: Valor locativo de la vivienda propia

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

El consumo de los hogares correspondiente a los años 2001 a 2007 fue actualizado por los respectivos índices de valor, suministrados por la Dirección Nacional de Cuentas Nacionales y expandido.

³ Comprende la adquisición de bienes y servicios por parte de los hogares.

⁴ Elaborada por el INDEC.

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

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

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

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

* Leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos, pan común y especialidades medicinales para uso humano (art. 7 inc. f). En el caso del pan común, la exención tiene validez hasta el 1/11/2006 ya que a partir de esa fecha se encuentra gravado al 10,5%.

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

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

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

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

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

Para los años 2001 a 2004, períodos en los que se encontraba vigente el Régimen de Responsables No Inscriptos, las compras de los hogares a este tipo de contribuyentes se estimaron a partir de las compras realizadas por estos últimos a Responsables Inscriptos en el impuesto al valor agregado a las cuales se les aplicó el margen de utilidad sobre compras promedio declarado para la determinación de las ventas.

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

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

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

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

El consumo intermedio está constituido por los bienes y servicios adquiridos por los productores a otros sectores productivos o bien importados, que desaparecen totalmente en el proceso de producción incorporándose al costo de los bienes y servicios producidos. En consecuencia, son costo corriente de producción de los bienes y servicios generados⁵.

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

Quedan excluidos de este concepto las incorporaciones al activo de las transacciones de capital ya sea que se trate de equipo, construcciones, variación de existencias o activos intangibles, los que para el Sistema de Cuentas Nacionales constituyen la Formación Bruta de Capital⁶.

Este consumo intermedio puede expresarse como:

$$Cie = Cz + Cm + Crni$$

Cie: Consumo intermedio gravado destinado a la producción exenta y no alcanzada

Cz: Compras gravadas destinadas a la producción exenta

Cm: Compras gravadas de Monotributistas

Crni: Compras gravadas de Responsables No Inscriptos

El consumo intermedio destinado a la producción de bienes exentos y no alcanzados se estimó a partir de la Matriz de utilización a precios de comprador correspondiente al año 1997, que fue actualizada

⁵ Propatto, J. C. A., "Sistema de Cuentas Nacionales", Editorial Macchi, Pág. 153

⁶ Estos conceptos se incorporaron a la base gravada teórica como inversiones gravadas destinadas a la producción exenta y no alcanzada.

mediante índices de valor⁷ para cada actividad en cada uno de los períodos analizados.

En el caso de los Monotributistas sus compras se estimaron a partir de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos analizados, presentadas a la AFIP por los Responsables Inscriptos. La misma metodología se aplicó en el caso de los RNI entre los años 2001 y 2004.

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

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

Ie: Inversión gravada destinada a la producción exenta y no alcanzada

Iz: Inversión gravada destinada a la producción exenta

Im: Inversión gravada de Monotributistas

Irni: Inversión gravada de Responsables No Inscriptos

Ih: Mejoras y nuevas construcciones residenciales

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

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

3.1.3. Consumo final e inversión del gobierno

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

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

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

⁷ El índice utilizado refleja la variación del valor bruto de producción menos exportaciones

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

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

3.2. Determinación de la recaudación potencial

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

$$\text{Recaudación potencial} = \text{base gravada} \times \text{alícuota del impuesto}$$

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

Impuesto al Valor Agregado Evolución de las alícuotas Años 2001 a 2007

Concepto	2001	2002 1/	2003 1/	2004	2005	2006	2007
Tasa General	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%
Tasas Diferenciales							
Servicios Públicos 2/	27,0%	27,0%	27,0%	27,0%	27,0%	27,0%	27,0%
Granos-cereales y oleaginosos, excluido arroz- y legumbres secas- porotos, arvejas y lentejas	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Miel de abeja a granel	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Fertilizantes químicos para uso agrícola.	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%
Las ventas, locaciones y las importaciones de cuero bovino sin curtir, apergaminar ni preparar de otra forma	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Transporte de Pasajeros (terrestres, acuáticos o aéreos) cuando el recorrido no supere los 100 Km (excluidos taxis y remises)	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
La venta al público -efectuadas por editoriales- de diarios, revistas y publicaciones periódicas	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Bienes de Capital (bienes comprendidos en las planillas anexas inc. e y f del art. 28)	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Las ventas de automóviles nuevos, de primer uso, destinados a ser utilizados como taxis y remises	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%
Las ventas de gas propano, butano y gas licuado del petróleo para la elaboración por cuenta de terceros	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%	10,5%
Harina de trigo 3/	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%
Pan , galletas, facturas, galletitas y bizcochos elaborados exclusivamente con harina de trigo y sin envasar 3/	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	21,0%	10,5%	10,5%
Otros conceptos 4/	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%	10,5%

1/ El Decreto 2312/2002 redujo la alícuota para el período comprendido entre el 18 de noviembre de 2002 hasta el 17 de enero de 2003, del 21% y 10,5% al 19% y 9,5%, respectivamente.

2/ La alícuota resulta aplicable sólo cuando la venta o prestación se efectúe fuera de domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o, en su caso, terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto categorizado en este impuesto como responsable inscripto o como responsable no inscripto o se trate de sujetos que optaron por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

3/ Desde el 1/11/2006. El pan común hasta esta fecha se encontraba exento.

4/ Otros conceptos grabados al 10,5% en el período analizado, como animales vivos, carnes, frutas, algunos intereses, medicina prepa, venta e importación de obras de arte, etc.

Alícuotas aplicadas al consumo gravado de los hogares

La base imponible correspondiente al Consumo gravado de los hogares, se encuentra alcanzada en general a la alícuota del 21% y en particular a la alícuota reducida del 10,5% para algunos productos y servicios, como ser algunos productos agropecuarios⁸, transporte de pasajeros y medicina prepaga, entre otros.

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

En el Consumo intermedio gravado destinado a la producción de bienes exentos y no alcanzados, la base se encuentra alcanzada al 10,5% cuando se trata de bienes de capital⁹ y entre otros servicios la preparación y rotación del suelo; al 27% algunos servicios públicos y al 21% el resto de bienes y servicios adquiridos durante el proceso de producción. En el caso de la Inversión gravada imputada a la producción de bienes exentos y no alcanzados, se consideró en general la alícuota de 21% excepto para la compra de bienes de capital, donde corresponde el 10,5%. Para las construcciones nuevas y mejoras destinadas a vivienda, también se aplicó el 10,5%.

Alícuotas aplicadas al consumo final e inversión del gobierno

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

3.3. Ajustes a la recaudación real

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

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

⁸ Los considerados en el inciso a) del artículo 28 de la Ley 23.349.

⁹ Los bienes comprendidos en las planillas anexas al inciso e) y f) del artículo 28 de la Ley 23.349.

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

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

Determinación de la recaudación real ajustada. Años 2001 a 2007

En millones de pesos

Concepto	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Recaudación Bruta	17.124	18.152	25.288	33.247	39.655	50.367	66.659
Devoluciones a exportadores (-)	1.773	2.910	4.340	2.270	2.802	3.263	3.990
Recaudación Neta de devoluciones	15.351	15.242	20.948	30.977	36.853	47.104	62.669
Ajuste percibido/devengado 1/	-271	315	245	454	277	645	829
Recaudación neta devengada	15.080	15.557	21.192	31.430	37.130	47.749	63.498
Recaudación neta ajustada	15.952	15.836	21.545	28.993	34.744	45.107	59.649
Diferencia respecto de la recaudación neta sin ajustar	601	594	598	-1.984	-2.109	-1.997	-3.849
Diferencia neta ajustada/recaudación neta sin ajustar*100	103,9%	103,9%	102,9%	93,6%	94,3%	95,8%	95,2%

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

3.3.1. Ajustes que incrementan la recaudación

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

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

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

* Beneficios por Convenios para mejorar la competitividad y la generación de empleo: por medio del Dto. 730/2001 se les dio a los beneficiarios de los referidos convenios la posibilidad de computar como crédito fiscal las Contribuciones a la Seguridad Social efectivamente pagadas. Mediante Ley 25.867

(19/01/2004) se derogó este decreto entre otros vinculados a los mencionados convenios. Se exceptuó hasta el 31 de diciembre de 2003, a las empresas de transporte automotor de pasajeros.

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

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

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

* Otros pagos a cuenta: la ley de IVA en los artículos incorporados a continuación del art. 50 permiten computar como pago a cuenta el impuesto pagado en concepto de Servicios de radiodifusión, el Gravamen para el acceso de espectáculos cinematográficos y el Impuesto sobre los videogramas grabados. A partir de mayo de 2001 y aún vigente. No se incluyeron en este concepto los pagos a cuenta originados en el propio impuesto. Asimismo, desde el 3 de mayo de 2001, mediante el Dto. 503/2001 y sus modificaciones se permitió el cómputo como pago a cuenta del impuesto de parte de lo pagado en el impuesto a los débitos y créditos hasta febrero de 2002.

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

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

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

dito. Cabe señalar que a fines de septiembre de 2006 mediante Res. M.E. 756/06 se excluyeron los pagos correspondientes a compras de combustibles líquidos y gas natural del régimen de devolución parcial del IVA tanto para las tarjetas de crédito como para las de débito.

El régimen que permitía la devolución de tres puntos de IVA a las compras con tarjetas de crédito estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, mientras que para las compras con tarjetas de débito se prorrogó la vigencia hasta el 31 de diciembre de 2008 mediante Res. M.E. 26/2007.

Ajustes que incrementan la recaudación real. Años 2001 a 2007

En millones de pesos

Concepto	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Ajustes que incrementan la recaudación	1.865	2.317	2.208	2.294	2.965	3.740	4.945
Pagos no bancarios 1/	606	788	494	436	495	581	790
Credito Fiscal (Dtos. N° 730/2001 y 814/2001)	528	857	773	766	1.051	1.499	1.993
Pagos a cta. en IVA	662	466	444	486	587	652	874
Combustibles	147	333	377	417	506	557	650
Otros pagos a cuenta de IVA 2/	515	133	66	69	81	95	224
Certificados de reintegro de impuesto (CRI)	-	33	271	9	62	9	-
Regímenes de promoción (diferimientos) 3/	60	35	-1	14	18	13	15
Devoluciones de tarjetas de débito y crédito	10	138	227	583	751	986	1.272

1/ No incluye compensaciones de devoluciones a exportadores.

2/ Incluye Impuesto a los débitos y créditos bancarios y no incluye pagos a cuenta originados en el propio impuesto.

3/ Neto de pagos anticipados e ingresos de períodos anteriores.

3.3.2. Ajustes que disminuyen la recaudación

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

Incrementos de saldos técnicos: las ventas finales contienen el valor agregado de cada etapa intermedia, por lo que el impuesto de las mismas equivale al impuesto ingresado en todas las etapas de la cadena de comercialización. Si en una etapa intermedia las compras superan a las ventas (valor agregado negativo), se generan saldos técnicos a favor del contribuyente¹⁰. En el período en que se generan estos saldos, se recauda más que el valor agregado obtenido en dicho período, por lo que se procedió a descontar los aumentos de saldos técnicos en cada año.

¹⁰ El art. 24 primer párrafo de la ley del impuesto establece que este saldo a favor sólo podrá ser aplicado a débitos fiscales correspondientes a períodos posteriores a aquel en el cual se produjo.

Incrementos de saldos de libre disponibilidad: estos importes emergen de ingresos directos del impuesto (retenciones, percepciones, pagos a cuenta, errores de liquidación, etc.) realizados por el contribuyente que puede ser objeto de compensaciones, acreditaciones devoluciones o transferencias a terceros responsables¹¹. El incremento de estos saldos produce el mismo efecto que el de los saldos técnicos por lo que se dedujeron los aumentos producidos en cada año.

Compensaciones con saldos de IVA en otros impuestos: para completar el ajuste expuesto en el punto anterior se dedujeron también los montos de saldos de libre disponibilidad y los provenientes de créditos fiscales por exportaciones utilizados para compensar el pago de otros tributos¹². No se incluyeron las compensaciones al Impuesto a los Combustibles Líquidos ya que al ser un impuesto de asignación específica, las compensaciones son neteadas de la recaudación del impuesto de origen.

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

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

Ajustes que disminuyen la recaudación real. Años 2001 a 2007

En millones de pesos

Concepto	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Ajustes que disminuyen la recaudación	994	2.038	1.855	4.732	5.350	6.382	8.794
Incrementos saldos técnicos	340	3	438	1.801	1.576	2.187	3.929
Incrementos saldos de libre disponibilidad	-171	134	663	779	625	471	407
Compensaciones con saldos de IVA en otros impuestos 1/	810	1.155	1.604	2.315	2.854	3.332	3.945
Otros conceptos 2/	14	746	-849	-163	295	392	514

1/ No incluye compensaciones a otros combustibles.

2/ Incluye devoluciones adeudadas al cierre de cada año y ajuste de moratorias.

¹¹ Segundo párrafo del art. 24 de la ley del impuesto.

¹² Las devoluciones de saldos de libre disponibilidad no se ajustaron porque ya están deducidos de recaudación.

Anexo

Metodología utilizada

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

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

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

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

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

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

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

Como limitaciones a los métodos indirectos descriptos precedentemente podemos mencionar que, al basarse en información del Sistema de Cuentas Nacionales, están afectados por las restricciones que presenta dicha información, como son la subcaptación de la economía informal y la utilización de información

proveniente del sistema tributario en sus mediciones. El primer aspecto afecta disminuyendo la base teórica por cuanto transacciones que estarían gravadas no son registradas por el Sistema. Por su parte, la utilización de datos provenientes de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes altera la independencia de las fuentes.

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

Esquema metodológico

a) Incumplimiento

Incumplimiento = Recaudación potencial - recaudación real ajustada

*Porcentaje de incumplimiento = Incumplimiento / recaudación real ajustada * 100*

b) Recaudación potencial

*Recaudación potencial = base gravada teórica * alícuota*

c) Base gravada teórica

Base gravada teórica

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

donde:

Consumo gravado de los hogares

- + Consumo de los hogares
- Consumo exento
- Compras a Monotributistas y RNI
- Valor locativo de la vivienda propia

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

- + *Compras gravadas destinadas a la producción exenta*
- + *Compras gravadas de Monotributistas*
- + *Inversión gravada destinada a la producción exenta*
- + *Inversión gravada de Monotributistas*
- + *Mejoras y nuevas construcciones residenciales*

Consumo final e Inversión del gobierno

- + *Gasto en bienes y servicios gravados del gobierno*
- + *Inversión gravada del gobierno*

d) Recaudación real ajustadaRecaudación real ajustada

- + *Recaudación bruta*
- *devoluciones*
- +/- *ajustes al criterio devengado*
- + *ajustes que incrementan la recaudación*
- *ajustes que disminuyen la recaudación*

donde:

Ajustes que incrementan la recaudación

- + *Pagos no bancarios*
- + *Créditos fiscales con origen en otros impuestos*
- + *Certificados de reintegros de impuestos (CRI)*
- + *Regímenes de promoción*
- + *Devoluciones por operaciones realizadas con tarjetas de débito y crédito*

Ajustes que disminuyen la recaudación

- *Incrementos de saldos técnicos*
- *Incrementos de saldos de libre disponibilidad*
- *Compensaciones con saldos de IVA en otros impuestos*
- *Devoluciones adeudadas al cierre de cada año*
- *Ajustes de moratorias*

Bibliografía

Salim, J. y D'Angela, W. (2007), "Estimación del incumplimiento en el IVA. Años 2000 a 2006", Buenos Aires.

Anuarios de Estadísticas Tributarias elaborados por Dirección de Estudios de la AFIP. Años 1998, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 2005 y 2006.

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

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

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

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

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

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

INDEC (2006), "Anuario Estadístico de la República Argentina 2006", Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires.

INDEC, "Estimación del stock de capital fijo de la República Argentina 1990 - 2006", Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires.

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

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

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