

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES**

**CARRERA DE AUDITORIA**

**MAESTRÍA EN AUDITORIA Y CONTROL  
FINANCIERO**

**DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN**

**MONOGRAFÍA  
LA REDUCCIÓN DE LA ALÍCUOTA  
DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO (IVA)**

**POR : CESAR NINA MOLLO**

**La Paz - Bolivia  
2005**

## INDICE

### **CAPITULO I**

#### **DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

- 1.1. Consideraciones preliminares.
- 1.2. Justificación de la investigación.
- 1.3. Planteamiento del Problema.
- 1.4. Objetivos de la Investigación
  - 1.4.1. Objetivo General
  - 1.4.2. Objetivos Específicos
- 1.5. Hipótesis
- 1.6. Metodología de la Investigación

### **CAPITULO II**

#### **MARCO CONCEPTUAL**

- 2.1. Criterios y tendencias actuales de Política Tributaria.
  - 2.1.1. El principio de equivalencia
  - 2.1.2. El principio de la capacidad contributiva
  - 2.1.3. Eficiencia económica.
  - 2.1.4. Simplificación administrativa.
  - 2.1.5. Transparencia Impositiva
  - 2.1.6. Flexibilidad de adaptación.
  - 2.1.7. Equidad Social.
  - 2.1.8. El Impuesto al valor agregado.
    - 2.1.8.1. Características del IVA.
    - 2.1.8.2. La Traslación en el IVA
    - 2.1.8.3. Sobre la evasión
    - 2.1.8.4. Estructura Técnico Formal del IVA

2.1.9. Régimen Simplificado

2.2. La Curva de Laffer

2.2.1. El modelo econométrico de la curva de Laffer

### **CAPITULO III**

#### **ANÁLISIS DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS EN ESTUDIO**

3.1. Consideraciones preliminares.

3.2. La administración tributaria.

3.3. Análisis Introductoria

3.4. Sobre la eficiencia del sistema tributario

3.4.1. Índice de concentración

3.5. Análisis del Régimen del Impuesto al Valor Agregado.

3.6. Sobre la evasión en el IVA.

3.7. Análisis del Sistema Tributario Integrado

### **CAPITULO IV**

#### **MARCO PRÁCTICO**

4.1. El Modelo de Simulación Tributaria.

4.2. Modelo de Simulación para el IVA.

4.3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

# CAPITULO I

## DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

### 1.1. Consideraciones preliminares

La década de los años 80, presenta importantes hechos en la historia económica del país, dos son los periodos que podemos distinguir en esta descripción, el primero, de 1982 a 1985, que se caracterizó por una aguda crisis que desembocó en un proceso de hiperinflación. El excesivo endeudamiento externo y el incremento acelerado de las tasas de interés, elevaron el costo del servicio de la deuda lo cual tuvo serios efectos en las finanzas del sector público, el cual incurrió en fuertes déficits fiscales. Asimismo, las exportaciones cayeron y se redujeron drásticamente las fuentes de financiamiento, la inestabilidad que se dio en este periodo, se refleja en una disminución promedio del Producto Interno Bruto (PIB) del 2.4%.

En los mismos años, la disminución de los ingresos tributarios tanto de Renta Interna como de Aduanas fue significativa. Así, en 1985 la Presión Tributaria (recaudación como porcentaje del PIB), se ubicó por debajo del 1% en cada caso, ocasionando un déficit fiscal del Sector Público no Financiero de! 26% del PIB. Bolivia sin la posibilidad de obtener financiamiento de fuentes externas para cubrir el déficit, tuvo que recurrir a la emisión monetaria<sup>1</sup>. La expansión de la base monetaria retroalimentaba el círculo vicioso de la hiperinflación. Las recaudaciones impositivas se vieron afectadas por el impuesto inflación y se tenía un sistema tributario demasiado complicado, heterogéneo, costoso y por tanto ineficiente.

La crisis hiperinflacionaria, puso de manifiesto la ineficiencia del sistema tributario, el cual se vio afectado por una reducción en las recaudaciones, debido a causas inherentes al sistema como tal, estas fueron:

- Multiplicidad de impuestos (cerca de 120)
- Impuestos de excesiva complejidad
- Variedad de impuestos de bajo rendimiento
- Normas legales dispersas (cerca de 400)
- Mecanismos administrativos deficientes
- Existencia de Rentas Destinadas con Afectación Específica
- Sistema Tributario Inflexible
- Niveles elevados de Evasión y Elusión

Un segundo periodo comienza en 1986, año en que se implementa la Nueva Política Económica (NPE), destinada a estabilizar la economía principalmente a través de una drástica reducción de la tasa de inflación y la puesta en marcha de políticas fiscal monetaria de tipo restrictivo; el sector público redujo decisivamente su déficit fiscal a través de la reducción del gasto y el aumento de los ingresos.

El D.S. N° 21060, pilar fundamental de la NPE, con el objetivo de detener la hiperinflación redujo el déficit fiscal principalmente por la lógica del ingreso-gasto, para lo cual, reajustó las tarifas de los servicios públicos y elevó los precios de los carburantes a los niveles internacionales, incrementando de esta manera el ingreso público. En cuanto a los gastos, prohibió efectuar nuevas inversiones en todo el sector público y se congeló el nivel de empleo y las remuneraciones hasta el 31 de diciembre de 1985<sup>2</sup>. Debido a la crisis económica y financiera de 1982-1985, la base impositiva se encontraba completamente deteriorada y la disponibilidad a tributar de muchos agentes se había reducido al punto de que se prefería esperar cobros coactivos para proceder a pagar sus impuestos (efecto Olivera Tanzi), agravándose la situación por el desplazamiento de las unidades económicas hacia el sector informal.

Otras medidas de importancia, fueron la apertura de mercado, la liberalización de las tasas de interés y el establecimiento de un sistema de Crowlin Peg (flotación

controlada) en el tipo de cambio para cerrar la brecha entre el mercado formal y el paralelo.

Era necesario también que el financiamiento del gobierno dejara de ser inflacionario, por lo que se recurrió a la transferencia de los excedentes de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos de manera diaria al Tesoro General de la Nación. El nivel de dicha transferencia, alcanzó al 65% de sus ingresos brutos.

Es en este contexto que se implementa la ley 843 de Reforma Tributaria de 30 de mayo de 1986, misma que sustituye todo el régimen tributario vigente hasta ese entonces e implementa siete impuestos, seis permanentes y uno transitorio que son: Impuesto Valor Agregado (IVA), Impuesto a las transacciones (IT), Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE) - posteriormente sustituido por el Impuesto a las Utilidades (ID), Régimen Complementario al IVA (RC-IVA), el Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB) y el Impuesto al Consumo Específico (ICE); además de un impuesto transitorio que fue el Impuesto a la Regularización Impositiva (IERI). También se puso en vigencia el Impuesto al Viajero (Art. 22 Ley 141 de 23 de febrero de 1990) y el Impuesto a las Sucesiones y Transmisiones Gratuitas de Bienes.

Considerando que en el caso de unidades económicas pequeñas, los costos de la formalidad exceden los importes a pagar en el impuesto, se crearon regímenes especiales de tributación para los sectores con dificultades en la determinación de los débitos y los créditos fiscales.

Estos regímenes especiales son: el Régimen Tributario Simplificado (RTS) para los comerciantes minoristas, artesanos, vivanderos y otros; el Régimen Tributario Rural (RTRU) para los agricultores y el Régimen Tributario Integrado (STI) para los transportistas gremiales propietarios de hasta dos vehículos de servicio público con exclusión de las empresas de transporte que se encuentran conformadas de acuerdo a

alguna de las modalidades de sociedad que indica el Código de Comercio. Estos Impuestos, se establecen sobre base presunta.

Asimismo, los sectores de la Minería, Hidrocarburos y Electricidad, mantuvieron regímenes tributarios especiales. Posteriormente, la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994, realiza modificaciones en el IVA, El Régimen Complementario al IVA, el Impuesto a las Transacciones y el Impuesto a los Consumos Específicos. Dicha Ley, repone el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), en sustitución del Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE), con lo que se retorna al sistema de base cierta para fines de homogeneización internacional y competitividad. Se crea el Impuesto a la Propiedad de Inmuebles y Vehículos, en sustitución del Impuesto a la Renta Presunta de Propiedades de Bienes (IRPPV), se crea el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), y el Régimen Agropecuario Unificado (RAU).

## **1.2. Justificación de la investigación.**

La investigación se justifica debido a la necesidad que actualmente existe en el país estudiar medidas de impulso al crecimiento, dentro de lo cual se encuentra la generación mejores condiciones para el desempeño de los agentes generadores de valor agregado, así como también un mejor desempeño del sector público en cuanto a la generación de recursos y la relación de esta actividad con el funcionamiento de la economía en su conjunto.

El incremento de los niveles de producción de bienes y servicios en el país está relacionada con la competitividad de los agentes, la cual a su vez se vincula estrechamente con los factores que han de determinar sus estructuras de costos, y por tanto sus curvas de oferta. Uno de los factores determinantes son los niveles de impuestos que deben enfrentar los oferentes de bienes y servicios, entre los que se encuentra el Impuesto al Valor Agregado, que es un impuesto indirecto que

dependiendo de las condiciones del mercado, tiene efectos en los precios, las utilidades, el ahorro, el consumo, y otros aspectos relacionados con la asignación de recursos. Desde un enfoque mas amplio, la coexistencia del Impuesto al Valí Agregado, con los regímenes especiales, es también un factor determinante de condiciones de competencia en los mercados, y cuyo resultado demanda el estudio d medidas de política tributaría destinadas a mejorar las condiciones que este escenario determina.

La reducción de la alícuota del IVA resultaría positiva para los oferentes nacionales debido a que permitiría mejorar sus estructuras de costos mejorando su competitividad y permitiendo satisfacer una mayor proporción de sus respectivas demandas a través de una reducción de precios. Como se demostrará en el marco teórico, es más conveniente elevar la eficiencia de un sistema tributario entes que elevar su alícuota con el fin de aumentar la recaudación, es decir, un aumento en la eficiencia, hace posible mantener constante un nivel de recaudación dado cuando se reduce la alícuota del impuesto.

En la actualidad, el país atraviesa por una grave desaceleración económica, que ha tenido estos efectos los niveles de actividad económica, en el consumo, el ahorro, la inversión, el empleo, y muchos otros aspectos, la ineffectividad del plan de reactivación económica, pone de manifiesto la necesidad de reformas más profundas y detalladas en la estructura económica, la situación actual, ha puesto al descubierto el hecho de que los enfoques económicos tradicionales que estudian reformas estructurales a nivel macroeconómico, no han sido suficientes para garantizar un modelo de crecimiento, es necesario en la actualidad, realizar estudios individuales en los diferentes ámbitos institucionales que determinan la conformación y el funcionamiento de la economía, tales como el sistema financiero, el mercado laboral, la asignación de recursos por parte del Estado, el manejo de la política exterior, la política monetaria, y varios otros, entre los que se encuentra el sistema tributario.



La necesidad de estudiar medidas tributarias que favorezcan a la economía en su conjunto se justifica también debido al proceso de desaceleración económica que ha sufrido el país en las últimas gestiones, como consecuencia de la crisis asiática y de la crisis del Brasil, situación que ha llevado a fuertes procesos de recesión económica en América Latina (Venezuela y Ecuador son los casos más graves con una tasa negativa de crecimiento del 7% el PIB), de los cuales Bolivia no pudo quedar al margen. Es necesario entonces un estudio de políticas tributarias de mayor alcance, mayor eficiencia y que además se constituyan en un factor favorable a la reactivación económica pero con carácter permanente.

La importancia del sistema tributario, radica principalmente en qué es la principal fuente de recursos para el Estado, y además, es un determinante de la asignación de recursos en el mercado y de su estructura, el sistema tributario influye directamente en las decisiones racionales de los agentes, y su perfeccionamiento determina cuán óptimas son las condiciones de competencia, y la magnitud de las distorsiones que los agentes puedan enfrentar, es por eso, que el estudio de medidas de perfeccionamiento del sistema tributario como instrumento de la-política fiscal, es uno de los ámbitos que demanda un enfoque especializado, ya que su influencia en sí, y en combinación con las recomendaciones de política económica que puedan derivarse del enfoque de los demás sectores, pueden resultar de manera potencial, en un nuevo enfoque de política económica que proponga soluciones efectivas no solo a la actual crisis, sino que determine una estructura económica más eficiente, para lograr el objetivo del crecimiento que hasta la fecha no ha sido logrado en su plenitud.

Por otra parte, la política tributaria se basa en el supuesto de que el gobierno deberá maximizar las recaudaciones tributarias para así maximizar el nivel de ingresos que sea posible bajo un sistema tributario dado, en este sentido, y según la teoría de Laffer, una reducción en la alícuota de un impuesto, puede llevar a incrementos en la recaudación cuando dicha alícuota no se encuentra en su nivel óptimo, tal es el caso del sistema

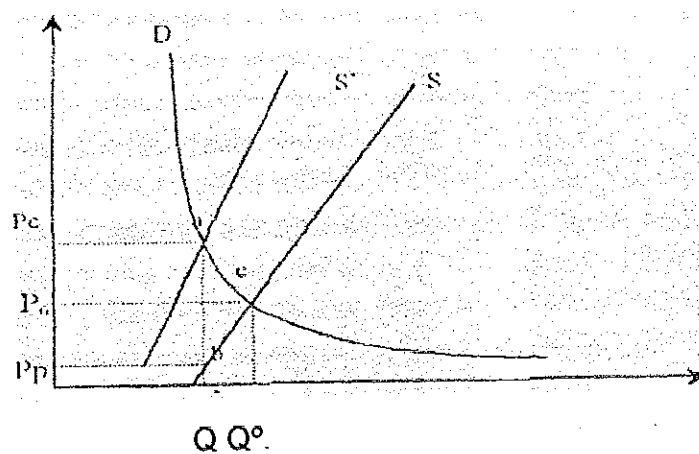
tributario boliviano en cuanto al Impuesto al Valor Agregado se refiere, hecho que demostrará el presente trabajo.

### 1.3. Planteamiento del Problema.

En Bolivia, se encuentra vigente entre otros, el Impuesto al Valor Agregado, implementado como consecuencia de la Reforma Tributaria de 1986, que es un impuesto al consumo que está vigente también en todos los países de América Latina. Este impuesto, es la principal fuente de ingresos en materia Tributaria, por ejemplo, para 1998, representó el 42% de la recaudación total de la renta interna.

El problema que aborda la investigación tiene tres aspectos fundamentales que son:

1. En primer lugar, se plantea que un impuesto como el IVA, ocasiona modificaciones en la asignación de recursos en los agentes a los cuales grava. El modelo teórico básico que demuestra esta afirmación, se muestra en el Gráfico 1.



Sea  $S$  la curva de oferta, y  $D$  la curva de demanda, partiendo de un punto de equilibrio  $e$  al precio  $P_o$  y la cantidad  $Q_o$ , la implementación de un impuesto ocasiona una contracción de la oferta hasta  $S'$ , debido al aumento en los costos

marginales del oferente que ocasiona el impuesto (ad-valorem), esto determina una nueva cantidad de equilibrio  $Q^*$  menor a  $Q$ , donde además tenemos que  $P_c$  es el precio que paga el consumidor, pero  $P_p$  es el precio que recibe el productor, siendo el área  $abc$  la que nos muestra la distorsión que el impuesto ha ocasionado. Podemos deducir también que si la alícuota del impuesto se redujera, la contracción de la curva de oferta sería menor y por lo tanto la pérdida sería menor. En términos agregados, la ventaja de esta medida, desde el punto de vista de la actividad económica, sería que los oferentes pueden ofrecer una mayor cantidad a un menor precio, lo cual estimularía los mercados. Por otra parte, está también el hecho de que esta expansión en la curva de oferta permitiría la entrada de nuevos oferentes al mercado, esto es importante, ya que desde el punto de vista del gobierno, estos nuevos oferentes en su calidad de sujetos pasivos, determinarían un aumento en la recaudación que viene a compensar en parte la disminución ocasionada por la reducción de la alícuota. Con este sencillo modelo, puede visualizarse la conveniencia de una reducción en la alícuota del IVA ya que esta reduce el costo que enfrentan los agentes en el mercado. En el caso boliviano, cuando los agentes no pueden operar bajo condiciones formales (las cuales implican el cumplimiento de los impuestos del régimen general), presentan dos comportamientos principales, la evasión, o el desplazamiento hacia el sector informal. En el caso de agentes que están a punto de ingresar al mercado, toman en cuenta los costos que ocasiona el sistema tributario para decidir su comportamiento futuro, es decir, evadir, ingresar directamente al sector informal, o no ingresar al mercado.

2. El segundo aspecto importante en el planteamiento del problema, es el hecho de que parte de las actividades productivas de los sujetos pasivos se encuentran enmarcadas en los Regímenes Especiales, que tienen mecanismos distintos de funcionamiento y se caracterizan por tener altos costos de administración y elevados índices de evasión reduciendo la eficiencia de la administración tributaria. Los regímenes especiales son también un grave problema, por que al establecer

diferencias formales en las condiciones de competencia, ocasionan distorsiones en cuanto a precios relativos en la economía. Además, estimulan la economía informal, erosionando la base tributaria del IVA.

3. Una tercera parte del problema, que es el hecho de que el sector público no está en condiciones de renunciar al nivel de recaudación que implicaría el simplemente reducir la alícuota del IVA, entonces es necesario prever los mecanismos que permitan por lo menos mantener constante el nivel de recaudación total del gobierno de tal manera que no ocasionen grandes desequilibrios fiscales. Es importante señalar que la investigación pone énfasis en el efecto inmediato de la reducción de la alícuota, y en la necesidad de compensar este efecto de forma inmediata, para de esta manera no influir negativamente en el déficit fiscal, es decir, si bien en el mediano y largo plazo, la reducción de la alícuota de un impuesto, eleva la recaudación, sobre todo en casos como el nuestro donde la evasión de este impuesto es cercana al 50%; el efecto inmediato, es una reducción en el nivel de recaudación de la autoridad tributaria. En un escenario de crisis este efecto podría resultar sumamente negativo, e ir en contra de los efectos positivo que se esperan de una reducción de la alícuota, al influir inmediatamente en el déficit fiscal, la inversión pública, el consumo, etc. , por ello, es importante realizar este enfoque en particular, es decir, demostrar la viabilidad de mantener al menos constante el nivel de recaudación en el corto plazo, para de esta manera continuar con las medidas de apoyo al efecto multiplicador que posee la reducción de la carga impositiva en la economía.

El problema puede resumirse de la siguiente manera:

La alícuota del IVA provoca un incremento de los costos en la oferta agregada, situación que se ve agravada por la existencia de regímenes tributarios especiales ineficientes y costoso que distorsionan el sistema de precios y de competencia. Esta

alícuota, se encuentra en un nivel distinto al óptimo de Laffer, sin embargo, una reducción en la misma, debe verse acompañada de medidas que contribuyan a mantener el nivel de recaudación en tanto se materializa el aumento de mediano y largo plazo en la misma.

La solución que la investigación plantea al problema, consiste en realizar una simulación tributaria que consiste en calcular la reducción de corto plazo en la recaudación como consecuencia de una reducción de la alícuota del IVA, la magnitud de dicha reducción estará en función a la alícuota óptima que se calcula en base a una estimación econométrica de la curva de Laffer, y a continuación, se realizará una simulación que muestre el incremento de la recaudación bajo el supuesto de un funcionamiento eficiente del RTS y del STI, con el fin de verificar si dicha medida puede compensar la reducción en la recaudación señalada, para así mantener constantes los ingresos de la autoridad tributaria.

#### **1.4. Objetivos de la Investigación**

##### **1.4.1. Objetivo General**

El objetivo general, es construir un modelo a través del cual se puedan analizar los efectos de una reducción en la alícuota del IVA, y de la eliminación de la evasión de los regímenes especiales para analizar la viabilidad de mantener un nivel constante en recaudación tributaria.

##### **1.4.2 Objetivos Específicos**

Revisar las bases conceptuales y criterios actuales de política tributaria que permitan un enfoque teórico concreto que sirva de base al análisis y la medición.

Efectuar una descripción y un análisis cualitativo y cuantitativo, de los regímenes impositivos del Impuesto al Valor Agregado, del Régimen Tributario Simplificado y el Sistema Tributario Integrado; y sistematizarlo en un diagnóstico que identifique su naturaleza y sus deficiencias.

Efectuar una estimación econométrica del nivel óptimo de la alícuota del IVA a través del modelo de la Curva de Laffer.

Plantear un Modelo de Simulación Tributaria que permita:

Cuantificar la recaudación potencial del IVA si la base imponible se mantiene constante y la alícuota se reduce al nivel óptimo resultante del modelo econométrico, determinando así la reducción que debería ser compensada.

Efectuar el cálculo del incremento en la recaudación en los regímenes especiales bajo el supuesto de la eliminación de la evasión en dichos regímenes.

Efectuar las conclusiones y recomendaciones que se deriven de la construcción del modelo de simulación tributaria.

### **1.5. Hipótesis**

La reducción de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado, en combinación con la eliminación de la evasión en el Régimen Tributario Simplificado y el Régimen Tributario Integrado, resultan en un nivel de recaudación constante en el corto plazo.

### **1.6. Metodología de la Investigación**

Los pasos a seguir durante la investigación pueden resumirse de la siguiente manera:

- Revisión de conceptos teóricos básicos
- Análisis del sistema tributario vigente
  - Descripción general, resumen histórico
  - El IVA
  - El RTS
  - El STI
- Estimación econométrica del modelo de la Curva de Laffer y Determinación del nivel de alícuota óptimo.
- Elaboración del Modelo y la Simulación Tributaria N° 1 para el Impuesto al Valor Agregado.
- Elaboración del Modelo y la Simulación Tributaria N° 2 para el Régimen Tributario Simplificado.
- Elaboración del Modelo de Simulación Tributario N° 3 para el Sistema Tributario Integrado.
- Elaboración de la Simulación Comparativa de los modelos 1, 2 y 3.
- Conclusiones y recomendaciones.

Los métodos a utilizarse durante la investigación son:

Observación, aplicado en la recolección de datos y en la descripción de las condiciones del objeto de estudio en base a los cuales se elaborará el modelo.

Deducción, por que en base a esta información, se podrá inferir las condiciones y los supuestos necesarios que habrán de asumirse en función a objetivo de la investigación.

Las fuentes a las que se habrá de recurrir, son principalmente los trabajos realizados con anterioridad, tanto en el ámbito práctico como teórico, así como la consulta a las disposiciones legales que han regido durante el periodo de estudio, también las

entrevistas con personas especializadas en el tema, y los datos estadísticos que se tengan disponible en las instituciones correspondientes.

## CAPITULO II

### MARCO CONCEPTUAL

#### 2.1. Criterios y tendencias actuales de Política Tributaria.

Este subtítulo, nos permitirá tener una visión de los criterios que deben observarse para el diseño de un buen sistema tributario, y/o para la evaluación de uno existente, estos criterios, muestran la orientación que debe tener una política tributaria adecuada y cuales son los aspectos que deben revisarse a la hora de realizar mejoras en pro de la optimización del sistema tributario.

Las tendencias actuales de política tributaria, han llegado al consenso de que una política tributaria debe permitir generar recursos internos en forma productiva, contribuyendo a eliminar efectos negativos en la asignación de recursos, de manera de no generar incentivos para el desplazamiento de los agentes hacia el sector informal. La moderación en los impuestos indirectos, tiende a preservar el poder adquisitivo de los consumidores finales para de esta forma no afectar sus decisiones.

Por otra parte, la política fiscal debe acompañar a la política tributaria mediante un sistema que ajuste los ingresos a las necesidades de financiamiento, para lo cual, debe existir disciplina en cuanto al gasto público, de este modo, se logra un efecto estabilizador en la economía promoviendo además una mejor asignación de recursos.

El FMI y el BM. Proponen un modelo impositivo apoyado en el impuesto al consumo y que contemple impuestos progresivos sobre los ingresos y la riqueza, y recomiendan



también que solo se debe aplicar alícuotas elevadas a aquellos productos cuyo consumo deba reducirse por razones ecológicas o de salubridad. Recomiendan expresamente la aplicación **del Impuesto al Valor Agregado**. Este sistema, estimula el ahorro y la inversión a la par de incentivar una asignación más equitativa de los recursos.

Partiendo de la premisa de que la mejor forma de convivencia de una sociedad es a través del estado, se deduce que éste necesita de ingresos para cumplir sus funciones. De acuerdo al modelo vigente en la actualidad, el estado, además de proveer seguridad interna y externa, tiene como función el proveer todos aquellos bienes y servicios que el mercado no esta en condiciones de proveer debido a las siguientes razones:

1. Las necesidades no siempre se satisfacen a precios que cubran los costos. Ej. Carreteras.
2. La existencia de monopolios naturales Ej. Provisión de servicios de luz y agua.
3. La necesidad de instituciones sociales que estén al alcance de todos. Ej. Deportes, educación, salud.

Esto es así, ya que una comunidad no tendría razón de existir si es incapaz de garantizar mínimamente la existencia física de sus miembros, de ahí la necesidad de la protección social del estado.

Para lograr cumplir estas funciones, el estado tiene tres fuentes de recursos:

**Autofinanciamiento**, que implica la venta o arrendamiento de bienes del estado, utilidades de sus empresas, **operaciones financieras** como ser la colocación de bonos a mercados nacionales e internacionales y **Tributos Públicos** que son los impuestos, tasas y contribuciones. De estas tres fuentes, la principal es la de los tributos públicos.

Hasta aquí, hemos podido comprender cual es la necesidad de establecer un sistema impositivo, y de que este sea lo más eficiente posible. En este sentido, veamos algunos de los principios que nos sirven de guía para el diseño y evaluación de un sistema tributario.

### **2.1.1. El principio de equivalencia**

Según este principio, los tributos deben recaudarse solo en función de las prestaciones públicas, individualmente recibidas y estos tributos deben ser utilizados para aquellas prestaciones públicas por las cuales fue establecido el tributo. Es decir, que todo ciudadano debe contribuir en forma equivalente al beneficio que obtiene por el uso de servicios públicos. Para ello, el estado debería conocer el valor que los contribuyentes asignan a las prestaciones públicas y además debería poder orientar el gasto público y la política impositiva en función a sus preferencias. Este es un principio que no se aplica, ya que la política fiscal persigue otros objetivos dada la imposibilidad de medir las preferencias y el beneficio individual.

### **2.1.2. El principio de la capacidad contributiva**

Ya que el estado presta servicios que son de interés general, la contribución de cada uno se considera como una especie de sacrificio económico que debe realizarse en beneficio de la comunidad como un todo. No se lo mide en función a las ventajas que se obtienen o a los costos que se genera. Aparece separada de cualquier contraprestación y su monto debe medirse de forma que el sacrificio de cada uno en beneficio de todos signifique para todos la misma carga relativa. Entonces, si el estado reclama tributos que son un sacrificio, no puede librarlos al criterio individual ya que no todos están igualmente dispuestos a sacrificarse y por que el sacrificio debe medirse en términos de la capacidad económica.

En este sentido, se tiene por una parte el **principio de la equidad horizontal**, según el cual los sujetos en la misma posición, deben recibir el mismo trato, y el **principio de la equidad vertical**, según el cual los que están en distinta posición deben recibir distinto trato.

Para la aplicación del principio de la capacidad contributiva, el ingreso es el que se toma como indicador de dicha capacidad, teniendo en cuenta cual es la definición relevante de ingreso (sueldos, donaciones, herencias, etc.).

Otro indicador, sería el patrimonio, como complemento de los ingresos, valuar al patrimonio es difícil, por ejemplo, puede ser disimulado colocándolo en el exterior.

El consumo, también es un indicador, la imposición general al consumo resulta ventajosa ya que genera elevados ingresos, ocasiona bajos costos, despierta poca resistencia y favorece el ahorro. En este caso, no necesariamente cumple la capacidad contributiva, ya que no toma en cuenta el estado civil, hijos, edad, salud y otros factores. Tampoco hace una diferenciación vertical.

En realidad, no existe un indicador perfecto, por ello es necesario encontrar la mejor combinación.

A continuación, revisaremos los cinco criterios internacionalmente aceptados para un buen sistema impositivo: **eficiencia económica, simplificación administrativa, transparencia impositiva, flexibilidad de adaptación y equidad social.**

### **2.1.3. Eficiencia económica.**

Esto significa que una determinada recaudación se alcanza con un mínimo de medidas impositivas, o que una cierta imposición conduce a la máxima recaudación tributaria

posible. También tenemos la eficiencia funcional, ya que en un contexto de libre mercado una imposición eficiente no debe tener consecuencias negativas sobre la capacidad económica y por ende sobre el potencial tributario.

El sistema tributario influye en la conducta de los agentes económicos ya que el pago de los impuestos reduce los ingresos, por lo tanto puede suceder que un agente trabaje menos para tener que pagar menos impuestos, o por el contrario, que el agente eleve su oferta de trabajo para compensar la pérdida de ingreso por el impuesto. En cuanto al ahorro, algunos agentes desearán ahorrar menos para preservar su nivel de consumo, pero si creen que ahorrar es más importante, entonces habrá una reducción en dicho consumo.

Tenemos entonces que la imposición desencadena diversas reacciones en la conducta de las personas, por lo tanto, es difícil hacer afirmaciones a nivel macroeconómico. La afirmación más segura que se puede hacer es que la imposición al menos no reducirá la eficiencia existente cuando el contribuyente no puede hacer nada que influya de alguna manera sobre su deuda tributaria.

La imposición no solo afecta las decisiones individuales de trabajo, ahorro y consumo, sino que también influye sobre el riesgo de las inversiones y la asignación de recursos, teniendo efectos macroeconómicos en cuanto al nivel y dirección del crecimiento económico.

La imposición no solo afecta prácticamente todas las decisiones de asignación de recursos productivos, por lo tanto, el tipo y la forma de imposición también puede ser utilizada como instrumento para orientar el crecimiento económico en una cierta dirección, más allá del fin principal que es el de financiar el gasto público. La imposición permite regular por ejemplo. Los impuestos pueden usarse específicamente para corregir fallas de mercado, aumentando recursos y aumentando la eficiencia en su

asignación.

Por lo tanto, mientras la eficiencia económica de un sistema tributario se define en términos de provocar la menor distorsión posible en la asignación de factores de producción a través del mercado, puede también servirle de estímulo en los casos de producirse externalidades negativas.

#### **2.1.4. Simplificación administrativa.**

La recaudación tiene sus costos, costos tanto para el contribuyente como para la autoridad tributaria. El contribuyente, puede incurrir en costos contables para elaborar sus declaraciones; para la administración tributaria, esto implica la verificación de estos datos.

Algunos impuestos implican menores costos de recaudación y cálculo que otros. Además, los costos administrativos están muy relacionados con la complejidad del sistema tributario, cuanto más complejas y confusas resulten las leyes, cuanto mayor la cantidad de casos de exención y excepciones, mayores serán los costos derivados de la recaudación de impuestos. La existencia de distintas alícuotas para distintos contribuyentes es un incentivo para desplazarse a sectores de menor imposición. En general, se cumple con el criterio de simplificación técnica administrativa cuanto menor sea el costo que demanda la recaudación en relación con el volumen recaudado y cuanto menor sea la cantidad e disposiciones legales que deben ser consideradas a la hora de recaudar el impuesto.

#### **2.1.5. Transparencia Impositiva**

De acuerdo a este criterio, son preferibles aquellos impuestos que permiten determinar quién asume qué parte de la carga a aquellos en los que la distribución de la carga

impositiva no está claramente definida.

#### **2.1.6. Flexibilidad de adaptación.**

Cambios económicos estructurales o coyunturales, pueden hacer que resulte conveniente modificar el monto y la forma de imposición, en este sentido, la flexibilidad es un criterio importante de la imposición y revela la capacidad del sistema impositivo para adaptarse o permitir su adaptación a la nueva realidad económica. Algunos impuestos pueden adaptarse fácilmente y otros requieren de todo un debate político, mientras que en otros, la adaptación es automática.

Por ejemplo, durante una recesión prolongada, puede resultar adecuado reducir la carga impositiva para las empresas y los particulares a fin de estimular la expansión de las fuerzas productivas. Al contrario, durante una expansión, cuando se generan signos de recalentamiento de la economía, resulta razonable aumentar los impuestos para evitar presiones inflacionarias. Cuando las sumas recaudadas por concepto de impuestos contribuyen a moderar los picos coyunturales, se habla de una imposición anticíclica. Si en cambio, la imposición actúa de tal modo que refuerza los ciclos coyunturales, se habla de una imposición pro-cíclica.

Si la recaudación de tributos se ajusta en general a la evolución coyuntural, la imposición es coyunturalmente neutra.

Al gravar ventas y ganancias personales, la mayoría de los impuestos acompañan la evolución coyuntural, dependiendo de la forma como se adapta la alícuota.

Los impuestos con alícuota regresiva; reafirman los efectos cíclicos, los sistemas proporcionales tienen un efecto coyuntural neutro. Una imposición progresiva actúa de manera anticíclica.

Es necesario distinguir entre el periodo de devengamiento del impuesto y del pago, además, deben considerarse los efectos de la inflación.

Mientras que las ganancias y los ingresos de las empresas siguen la coyuntura y se ajustan casi automáticamente a la inflación, esto no sucede en el caso de los ingresos regulados por convenios salariales y que son los que percibe la mayoría de la población. El ajuste por inflación normalmente se realiza en el marco de negociaciones salariales anuales, es decir, que los ingresos de la mayor parte de las personas, que son decisivos para la economía, van a la zaga de la coyuntura y la inflación. Asimismo, el tiempo que media entre el devengamiento y el pago del impuesto en el caso de ingresos salariales suele ser muy corto, ya que en general se deducen directamente de sueldos y salarios, pudiendo tener efectos anticíclicos o pro-cíclicos.

En una economía inflacionaria, la deducción directa de los impuestos, especialmente los impuestos proporcionales al consumo, perjudican directamente a los receptores de los ingresos medianos y bajos, ya que en virtud a los mencionados convenios, dichos ingresos son relativamente fijos. Este efecto distributivo regresivo se profundiza aun más si se considera a los que perciben ingresos a partir de actividades empresariales, ya que en estos casos, el lapso que media entre el devengamiento y el del pago del impuesto puede incluso superar el año. Esto es equivalente a un crédito sin intereses que el estado concede a aquellos contribuyentes que de por sí se ven favorecidos por la coyuntura y la inflación y que en general corresponden a sectores de altos ingresos.

#### **2.1.7. Equidad Social.**

Para diseñar un sistema impositivo, se puede recurrir a las diversas formas de justicia reflejadas en los principios de equidad horizontal y vertical.

El sistema será horizontalmente equitativo cuando los contribuyentes iguales en el

sentido económico reciben el mismo trato, y es verticalmente justo cuando quienes están en condiciones económicas de pagar tributos más elevados son efectivamente obligados a hacerlo.

En la práctica, es necesaria desarrollar un principio según el cual se deciden quienes deberán pagar las alícuotas más elevadas. En segundo lugar, decidir cuánto más deberá pagarse y en tercer lugar, debe poder aplicarse este principio efectivamente. Los dos primeros aspectos pueden solucionarse técnicamente, para el tercero, puede tropezarse con una resistencia de tipo político.

Además de diseñar un sistema equitativo, se debe poder llevarlo a la práctica, para lo cual es necesario que exista voluntad política.

En muchos casos se tendrá la dificultad de que en el proceso económico, la carga tributaria se transfiere varias veces, lo que impide determinar la incidencia real del impuesto.

#### **2.1.8. El Impuesto al valor agregado.**

La imposición general plurifásica sobre el consumo, admite diversas variantes. Dentro de ellas, la del valor agregado es la más significativa. La importancia de gravar el consumo por la imposición directa en países con grado de desarrollo y culturas tan diferentes es evidente. Desde Israel, Corea del Sur a los países europeos y latinoamericanos, así como las diferentes propuestas para implantar el tributo en EEUU.

Al ser un tributo que grava la venta de bienes y las prestaciones de servicios desde la producción primaria hasta la última venta al consumidor final, no es acumulativo y carece de efecto piramidación, ya que en cada una de sus etapas alcanza exclusivamente al valor agregado en la misma forma que la carga fiscal que soporta el



consumidor del bien gravado que es la sumatoria del impuesto liquidado en cada una de las transacciones operadas con anterioridad.

Desde un punto de vista teórico, facilita el control fiscal en razón de la oposición e intereses que resulta de su diseño.

Entre las principales desventajas se encuentra el gran universo de contribuyentes (manufactureros, mayoristas y minoristas) que es necesario administrar y que ha conducido a algunas administraciones a incorporar tratamientos especiales que si bien facilitan el control al reducir el número de contribuyentes, alteran su estructura y consecuentemente sus ventajas y que a la larga complican su administración.

#### **2.1.8.1. Características del IVA.**

Las principales características del IVA, pueden considerarse también como ventajas con relación a otros impuestos, estas son:

**Neutralidad exterior e interior**, ya que el IVA es un tributo neutral que no interfiere en la asignación de recursos que se deriva del funcionamiento del mercado. Su incidencia en el consumidor final es siempre la misma cualquiera sea la longitud y las circunstancias de los procesos económicos a los que afecte lo que implica también una neutralidad en el comercio internacional.

**Generalidad**, debido a que su aplicación se extiende a todas las transacciones (entrega de bienes y prestación de servicios) realizadas en todas y cada una de las fases de los procesos de producción o distribución de bienes, incluida la fase minorista y la prestación de servicios, sujetando a gravamen también los servicios prestados por cuenta propia

### 2.1.8.2 La Traslación en el IVA

El IVA es un impuesto indirecto, ya que se traslada al consumidor final a través de un aumento en el precio del bien o servicio gravado, por lo tanto, se tiene una reducción en el nivel de ingreso real del consumidor. La traslación del impuesto, depende de las condiciones de mercado, es decir del tipo de competencia en el mercado del producto, los costos y las elasticidades de las curvas de oferta y demanda.

En el caso de una oferta perfectamente inelástica, el impuesto no afecta al precio y se da una traslación total hacia atrás reduciendo el ingreso real de los vendedores y/o de los dueños de los factores.

Si la oferta es perfectamente elástica (industria de costos constantes), el precio aumenta en la misma proporción del impuesto ya que irán desapareciendo las empresas marginales del ramo hasta que se restaure la ganancia normal preexistente, entonces la cantidad será menor y por lo tanto hay una traslación proporcional del impuesto hacia delante, hacia el consumidor.

Cuando la oferta es parcialmente elástica, que es cuando en el largo plazo la industria tiene costos crecientes, la cantidad disminuye y el precio aumenta. La magnitud del cambio depende de las pendientes de las curvas de demanda y oferta de corto plazo. El impuesto se traslada parcialmente hacia delante y la carga es compartida por los productores y los consumidores.

En una situación de oligopolio los vendedores pueden percibir las acciones sus competidores, existe diferenciación de productos, las expectativas varían, el oligopolista debe evaluar la magnitud de la traslación según las características de la demanda, si es altamente elástica, la traslación proporcional del impuesto al precio puede reducir las compras a tal punto que la ganancia total se reduzca. Si la demanda es altamente

inelástica y cada vendedor espera que los demás hagan lo mismo, el impuesto ocasionará un aumento casi igual en el precio. Las utilidades serán menores, ya que de lo contrario, el precio habría aumentado con anterioridad para maximizarlas. En todo caso, el aumento de precios reduce el número de unidades vendidas, y si se trata de un oligopolio no oclusivo, pueden suceder que los agentes decidan absorber parte del impuesto para así aumentar sus beneficios gracias al incremento de su demanda.

Podemos citar algunos factores que también tiene influencia en la traslación del IVA, como ser la existencia de precios no flexibles, políticas empresariales que persigan otros objetivos además de maximizar la utilidad como por ejemplo la manutención de su cuota de mercado, la presencia de inflación facilita la traslación hacia adelante debido, a la influencia de las expectativas.

### 2.1.8.3. Sobre la evasión

La **evasión tributaria** es el incumplimiento intencionado, total o parcial de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias legales con el fisco y se conoce como elusión o evasión legal a la evasión que se genera al amparo de la ley, no es fiscalizada por las instituciones pertinentes y en caso de detectarse no puede percibir sanción.

La **morosidad**, es decir, el pago atrasado de los tributos declarados correctamente no se constituye en evasión en un periodo determinado, la evasión corresponde a los impuestos no declarados por los contribuyentes.

La magnitud de la evasión depende, tanto de la estructura del sistema tributario como de la efectividad de la administración tributaria.

La evasión y la elusión, tienen los mismos efectos económicos que son: disminuir los

ingresos fiscales, distorsionar la asignación de recursos y violar la equidad horizontal y vertical.

Los agentes económicos están interesados en poner de manifiesto las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a los proveedores para poder realizar las correspondientes deducciones.

El interés del posible defraudador de ocultar sus operaciones a la hacienda pública tiene su contrapartida en el interés contrario de sus clientes de ponerlas de manifiesto a los efectos indicados en el párrafo anterior.

Además, cuando un agente no está incluido en los registros fiscales, no puede utilizar sus facturas por sus compras, las que dicho agente emitiere, no pueden ser usadas por los clientes para justificar deducciones.

Por otra parte, y desde otro punto de vista, tenemos que este impuesto se caracteriza por que el sujeto pasivo posee toda la información necesaria para cuantificar el impuesto y para determinar la verificación del hecho imponible, al ser además un impuesto autodeclarado.

Frente a esta situación de impuestos masivos y autodeclarados por el contribuyente, es evidente que excepto en comunidades con alta conciencia tributaria la tendencia a evadir impuestos es alta, fundamentalmente en contribuyentes de etapa minorista con poca organización y escaso conocimiento de los tributos.

Altos niveles de evasión requieren una mayor carga tributaria, recayendo el efecto en quienes declaran correctamente. También se tiene la desacreditación de la autoridad tributaria, el aumento en los costos de fiscalización y la reducción en la propensión de los contribuyentes a declarar correctamente, retroalimentando el proceso de evasión.

Desde el punto de vista del gobierno, de acuerdo con el principio de equidad y en función a la maximización de la recaudación, el nivel que de esta se logre, tiene que ser el reflejo de la respuesta general o promedio del universo de contribuyentes, pero no del rendimiento particular de un contribuyente.

La elevada evasión en los impuestos generales al consumo no solo afecta a la obtención por parte del estado de recursos genuinos, sino además alteran las situaciones de competencia con la consecuencia a nivel de administración tributaria de crear la necesidad de compensar la falta de recaudación originada en la evasión mediante la aplicación de otros tributos o el aumento de las alícuotas de estos, lo que incrementa para los cumplidores las desventajas.

Considerando además que ante un alto grado de evasión las acciones que puedan emprender los organismos recaudadores sólo rendirán fruto en el mediano y largo plazo, la no penalización inmediata de los evasores puede inducir a quienes están cumpliendo con sus obligaciones fiscales a dejar de hacerlo y así obtener iguales beneficios que los actores restituyendo las condiciones de competencia.

Tomando en cuenta que el IVA es de etapa múltiple, abarca un universo de contribuyentes superior al que resultaría en cualquier forma de imposición de etapa única, es probable que la situación lo haga más sensible al efecto de la evasión generalizada aún cuando se imita que permite un sistema de control ajeno a la propia administración mediante la posición de intereses.

#### **2.1.8.4. Estructura Técnico Formal del IVA**

Para el cálculo de la base imponible del impuesto, se tiene el método de adición y el de sustracción.

El método de adición consiste en identificar en cada unidad económica del valor

agregado el mismo que se calcula tomando en cuenta los ingresos producidos y atribuidos por las empresas a los distintos factores: salarios, intereses, beneficios y rentas. Es importante destacar que no solamente se consideran los ingresos no distribuidos sino también los no asignados al titular y a los cuales se atribuye otro destino. Para evitar la doble imposición o el doble cómputo, es necesario restar a los montos anteriores los ingresos percibidos y pagados por otras empresas por los conceptos antes señalados, pero no si estos proceden de las familias. La dificultad de este sistema consiste en la distorsión del monto de las utilidades, sin embargo, de solucionarse este problema la renta se determina en forma anual y el IVA en forma mensual, lo cual significa un alto grado de organización, existencia de inventarios permanentes, sistemas de depreciación, etc. El método de adición, por las complejidades que presenta en la actualidad no es aplicado en ningún país.

El **método de sustracción** consiste en calcular el valor agregado por diferencia entre las ventas y las compras, sin embargo, existen dos formas para efectuar el cálculo: sobre la base real y sobre la base financiera.

El sistema de base efectivo o real se aproxima al concepto estadístico y económico de valor agregado consiste en establecer la diferencia entre la producción del periodo sin tomar en cuenta que su existencia sea vendida o acumulada, y el valor de los gastos efectuados en la adquisición de insumos, materia prima y otros incluyendo las amortizaciones de las instalaciones fijas. Este sistema no es sencillo en su aplicación porque es necesario efectuar un seguimiento de todo el ciclo productivo y requiere tener en cuenta el sistema de inventarios, su composición y valoración.

El sistema de base financiera es mucho más simple ya que solamente considera las ventas y las compras realizadas en determinado periodo simplificando de esta manera el cálculo del impuesto. Asimismo, desde el punto de vista administrativo, al basarse en la determinación de las ventas y las compras, se crea una oposición de intereses entre

compradores y vendedores disminuyendo de esta manera los índices de evasión impositiva. El sistema de base financiera puede aplicarse mediante dos opciones. **Base Contra Base e Impuesto Contra Impuesto.**

En primer caso, el impuesto se determina restando del valor de las ventas del periodo, las compras realizadas a cuyo resultado se aplica la alícuota respectiva.

El método de impuesto contra impuesto consiste en calcular previamente el impuesto al valor agregado correspondiente a las ventas y restar de este monto el IVA correspondiente a las compras.

Ejemplo:

|         |        |     |      |
|---------|--------|-----|------|
| Ventas  | 10,000 | 10% | 1000 |
| Compras | 8,000  | 10% | 800  |
|         |        |     | 200  |

En este caso, con una tasa del 10% el impuesto cobrado en el momento de la venta se denomina débito fiscal, o sea Bs1,000, y al impuesto pagado al momento de la compra, se denomina crédito fiscal Bs800 en el ejemplo. En consecuencia, bajo este método el impuesto se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal. Estos métodos son iguales cuando las tasas son uniformes.

### 2.1.9. Régimen Simplificado

El régimen simplificado tiene por finalidad facilitar la aplicación del Impuesto a determinados sujetos pasivos que por su reducida dimensión, están dotados ordinariamente de una insuficiente infraestructura administrativa y contable.

## 2.2. La Curva de Laffer

Esta curva plantea que las recaudaciones tributarias se encuentran afectadas por cambios en la alícuota y en la base tributaria. El economista Arthur Laffer, demostró que dada una alícuota impositiva, un incremento en la misma podría contraer la base tributaria a un punto tal en que la recaudación podría disminuir. La curva de Laffer muestra la relación entre la tasa impositiva y la base tributaria y su impacto en la recaudación.

Ante alícuotas altas, la recaudación será relativamente más baja, si la alícuota cae, mas agentes tendrán su efecto sustitución hacia la actividad gravada, incrementando a base tributaria. A partir de cierto punto, el decremento en la alícuota será mayor que el incremento en la base tributaria y por lo tanto la recaudación caerá.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, se debe tomar en cuenta que al ser de base amplia, es decir que grava a todas las actividades de la economía, no se daría el efecto sustitución de un bien a otro bien, la respuesta por lo tanto, se da en cuanto a la evasión tributaria, es decir, a tasas mas altas la base tributaria disminuye debido a que la evasión se incrementa, por lo tanto, el efecto planteado por Laffer es el mismo.

### 2.2.1. El modelo econométrico de la curva de Laffer

El trabajo utiliza la siguiente derivación matemática de la curva de Laffer:

La recaudación es igual a la alícuota multiplicada por la base tributaria según la ecuación (1)  $R = t \cdot B$  (1)

La relación inversa (que se asume lineal) entre la alícuota y la base es:

$$B = cx - yt \quad (2)$$

Sustituyendo (2) en (1) tenemos:



$$R = t * (cx - yt) = cxt - yt^2 \quad (3)$$

El objetivo de la autoridad tributaria, es el maximizar la recaudación, por lo tanto, derivando (3) obtenemos las condiciones de primer orden:

$$\frac{dR}{dt} = cx - 2yt = 0 \quad (4)$$

Nótese que la segunda derivada de (4) es mayor a cero, confirmando que se trata de un máximo Resolviendo (4) para la tasa optima del impuesto tenemos:

$$t^* = cx/2y$$

Especificando la ecuación (3) como un modelo de regresión, tenemos:

$$\text{Recaudación } t = cx * \text{alícuota } t + y \text{ alícuota } 2t$$

Donde t denota el periodo de tiempo para una regresión temporal.

### CAPITULO III

## ANÁLISIS DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS EN ESTUDIO

### 3.1. Consideraciones preliminares.

Para el análisis teórico y práctico, que se realiza a lo largo del presente trabajo, se aclara que no se tomarán en cuenta las recaudaciones provenientes de YPF. El enfoque de la presente monografía, se hace con relación al funcionamiento del IVA como elemento determinante de la conducta de los agentes económicos privados, y por lo tanto, de la asignación de los recursos en la economía proveniente de las fuerzas del mercado. En el caso de YPF, debemos considerar los siguientes puntos:

El periodo de estudio, comprende los periodos antes y después de la capitalización de YPF, esto implica dos escenarios distintos, el primero, en el que la empresa realizaba una transferencia del 65% de sus ingresos brutos al TGN, dentro de lo cual se incluía los montos presuntos del IVA además de otros impuestos, esto por lo tanto, responde a una medida emanada desde el supremo gobierno, y no refleja por lo tanto la influencia

del impuesto en la actividad de la empresa como sucede con los demás sectores de la economía, este fenómeno, distorsionaría las conclusiones que puedan emanar del análisis según el enfoque establecido. Por otra parte, se suma también el hecho de que YPF no tenía derecho a descontarse el crédito fiscal, por lo cual, aun si se pudiera determinar la parte de las transferencias que corresponden al IVA efectivamente proveniente de la generación de valor agregado, este fenómeno ocasionaría una distorsión en la apreciación de los datos.

En el periodo posterior a la capitalización, el IVA proveniente de actividades relacionadas con este tipo de recursos naturales, se incluye automáticamente, dadas las implicancias de dicha reforma estructural en la conformación de los agentes participantes en este sector de la economía, este tipo de recaudación, si responde a las bases teóricas del funcionamiento del IVA, pero a su vez, no pueden ser mezcladas en el modelo con las recaudaciones provenientes del anterior escenario.

### **3.2. La administración tributaria.**

El aspecto más importante en cuanto a la organización de la administración tributaria, es el Registro Único de Contribuyentes, creado mediante D.S. N° 21520 de 13 de febrero de 1987 actual Número de Identificación Tributaria. A través de este registro se conoce el número de obligados a pagar impuestos y su sistema de numeración común permite cruzar información sobre sus actividades generadoras de tributos.

Los contribuyentes se clasifican en Grandes' (GRACO), Medianos y Pequeños contribuyentes.

Los Grandes Contribuyentes se atienden en oficinas especiales en La Paz, Cochabamba y Santa Cruz, el control sobre ellos es el más intenso, pues se los intima inmediatamente a la detección de alguna falla,

Los Medianos Contribuyentes tienen un menor control, se les hace una fiscalización selectiva según el análisis de su comportamiento tributario en función a la relación Débito/Crédito de sus declaraciones por IVA, verificaciones parciales y operativas puntuales.

Los pequeños Contribuyentes, son fiscalizados aleatoriamente, se les intima cada seis meses, y se hacen operativos masivos de control de emisión de facturas.

La existencia de los regímenes especiales se constituye en un factor de deterioro del sistema tributario principalmente en lo referido al IVA puesto que el logro de no contemplar exenciones en este impuesto es restado por la permanencia de esos regímenes que atentan contra el principio de universalidad donde el impuesto alcanza a todos los agentes que generan valor agregado posibilitando lo que se puede llamar "evasión estructural".

La función de fiscalización está altamente concentrada en el grupo de los Grandes Contribuyentes los mismos que son controlados por un sector especializado, sin embargo, el resto de los contribuyentes es el grupo de contribuyentes que en más faltas incurre.

### 3.3. Análisis Introductoria

Como podemos observar en el cuadro N° 1, la recaudación promedio por contribuyente, ha ido en aumento durante el periodo de estudio, ya que de \$us2,392.2 en 1990, aumento a \$su 4,588.7 en 1999, esto sin embargo, no nos proporciona una conclusión definitiva en cuanto a la eficiencia del sistema tributario boliviano como se verá mas adelante.

**Cuadro No. 1****Régimen General - Recaudación promedio por contribuyente**

(En dólares americanos)

| Gestión | Recaudación   | Cantidad de contribuyentes | Recaudación por contribuyente |
|---------|---------------|----------------------------|-------------------------------|
| 1990    | 336,981,263   | 140,866                    | 2,392.21                      |
| 1991    | 401,301,773   | 163,602                    | 2,452.91                      |
| 1992    | 520,535,506   | 166,737                    | 3,121.90                      |
| 1993    | 589,171,315   | 182,446                    | 3,229.29                      |
| 1994    | 673,486,864   | 100,221                    | 6,720.02                      |
| 1995    | 787,251,017   | 127,938                    | 6,153.38                      |
| 1996    | 862,809,813   | 151,441                    | 5,697.33                      |
| 1997    | 962,410,293   | 175,712                    | 5,477.20                      |
| 1998    | 1,120,917,852 | 202,065                    | 5,547.31                      |
| 1999    | 1,019,762,239 | 222,232                    | 4,588.73                      |

Asimismo, la Presión Tributaria ha ido en aumento desde un 6.95% en 1990 a un 12.3% en 1999, registrando un nivel máximo de 13.16% en 1998 como se muestra en el cuadro N° 2.

**Cuadro No. 2****Presión Tributaria**

(En dólares americanos)

| Gestión | Recaudación | PIB    | Presión Tributaria |
|---------|-------------|--------|--------------------|
| 1990    | 1,073       | 15,443 | 6.95%              |
| 1991    | 1,441       | 19,132 | 7.53%              |
| 1992    | 2,035       | 22,014 | 9.24%              |
| 1993    | -2,518      | 24,662 | 10.21%             |
| 1994    | 3,118       | 27,775 | 11.23%             |
| 1995    | 3,787       | 32,585 | 11.62%             |
| 1996    | 4,390       | 38,174 | 11.50%             |
| 1997    | 5,066       | 42,848 | 11.82%             |
| 1998    | 6,185       | 47,001 | 13.16%             |
| 1999    | 5,943       | 48,605 | 12.23%             |

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales

En comparación con otros países de Latinoamérica, el nivel de 12.23% sitúa a nuestro país por debajo de la mayoría de estos países, a excepción de Venezuela y Costa Rica (Ver Cuadro 6). Debe tomarse en cuenta además, que la carga tributaria en los países miembros de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) se ha incrementado en los últimos treinta años pasando del 26% en 1965 al 37% en 1997.

### Cuadro No. 3

#### PRISIÓN TRIBUTARIA

| PAIS              | 1999  |
|-------------------|-------|
| ARGENTINA         | 14,00 |
| BRASIL            | 13,70 |
| CHILE             | 15,00 |
| COSTA RICA        | 12,00 |
| COLOMBIA          | 12,70 |
| PANAMA            | 12,70 |
| PERU              | 12,30 |
| R. DOMINICANA     | 15,00 |
| TRINIDAD Y TOBAGO | 16,40 |
| URUGUAY           | 25,30 |
| VENEZUELA         | 10,90 |

Fuente Otalara 2001.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que la presión tributaria como tal, no toma en cuenta el fenómeno de la evasión, ya que para un mismo nivel de presión tributaria, puede registrarse mayores o menores niveles de evasión tributaria.

#### 3.4. Sobre la eficiencia del sistema tributario

Para la evaluación de la eficiencia de un sistema tributario Vito Tanzi ha diseñado un

conjunto de índices que nos permiten obtener una visión general de la calidad de nuestro sistema tributario. Delgadillo, 1995, realiza el estudio de caso para nuestro sistema impositivo basado en las preguntas que cada uno de los índices de Tanzi implican.

#### **3.4.1. Índice de concentración**

Este índice se refiere a si la mayor parte del ingreso tributario total, proviene relativamente de pocos impuestos y tasas impositivas. Para el caso boliviano la respuesta es afirmativa ya que la mayor parte de la recaudación tributaria proviene de tres impuestos, el IVA, el IT, y el ICE teniendo en cuenta además que entre 1989 y 1998 la recaudación proveniente del IVA representa más de la mitad de la recaudación total. En otras palabras de un total de 13 impuestos, tres de ellos a, saber, IVA, ICE e IT, representan el 83% de la recaudación total para el periodo 1989 a 1998; esto es en promedio y con respecto a la recaudación total de los impuestos de la ley 843 sin incluir YPFB

#### **3.5. Análisis del Régimen del Impuesto al Valor Agregado.**

La Ley 843 de Reforma Tributaria de 20 de mayo de 1986 en su título I, establece el IVA, mismo que fue replanteado por D.S. 21530 de 27 de febrero de 1987, entrando en vigencia a partir del 1° de abril de 1987.

En Bolivia, el impuesto al valor agregado tiene como principio jurisdiccional el de país de origen, es decir que los productos deberán ser gravados en el país en que producen, independientemente del destino o del mercado al cual están dirigidos.

El método utilizado es el de sustracción sobre al base financiera, impuesto contra impuesto con el cálculo de impuesto por dentro, es decir, el impuesto está incluido en el

precio, por lo cual existe una diferencia entre la alícuota nominal (TN) y la efectiva (TE), esta diferencia se puede expresar así:

$$TE = TN / (1 - TN)$$

$$TE = 0.13 / (1 - 0.13) = 0.1494$$

La TE se llama alícuota "sin grossing up" y la TN se llama "con grossing up".

El IVA es un impuesto de carácter pluri fásico no acumulativo que en cada etapa de la cadena de comercialización grava el valor agregado incorporado en dicha etapa con una alícuota nominal única del 13%. Al estar el Impuesto al Valor Agregado incorporado dentro del precio de venta, da lugar a la existencia de una alícuota efectiva del 14.94%

El IVA es indirecto, general, plurifásico, no acumulativo, y grava la renta nacional neta excluida la correspondiente a la administración pública.

Las importaciones están gravadas debido a que para ellas se usa el principio jurisdiccional de país de destino, o sea que el producto importado ingresa al territorio nacional sin componente impositivo, aplicándose al momento de su extracción de recintos aduaneros, los aranceles y los impuestos vigentes en el país. Con respecto a las exportaciones, según el mismo principio, las mercaderías deben salir del territorio nacional sin componente impositivo y ser gravadas donde sean consumidas finalmente. El IVA pagado por los exportadores al comprar o importar Insumos, les es devuelto al exportar vía Notas de Crédito Negociables (CENOCREN), por los cuales el exportador presentando un formulario al SIN, solicita la devolución del impuesto. También tenemos el Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) por el cual el exportador se hace beneficiario de la devolución del impuesto pagado en los costos de producción del producto exportado, incluido el IT, ICE y GAC.

La Ley 1606 ha incorporado de manera explícita dentro de la prestación de servicios a

las operaciones de arrendamiento financiero: ha modificado v aclarado el tratamiento de los contratos de obra o prestación de servicios: se autoriza que el crédito fiscal en el caso de los aportes de capital sea transferido: v finalmente el prorrateo de los créditos fiscales en caso de operaciones no gravadas v de exportaciones.

Los principales problemas del IVA en la administración Tributaria son:

- La costumbre de comprar facturas en el mercado negro v la adulteración de montos, o Crédito Fiscal sobrevaluado.
- Débito Fiscal subvaluado. o sea. ocultar ventas o servicios prestados pero sí facturados.
- Defraudación (transacciones sin factura).
- Regímenes especiales de tributación.

Con respecto a la influencia de la alícuota en el IVA, en el caso de Bolivia, el comportamiento del índice de Precios al Consumidor (IPC), en los meses posteriores a la entrada en vigencia el IVA (abril 1987), no tuvo variaciones significativas, más bien dio un comportamiento negativo, una explicación a ese hecho podría ser la disciplina fiscal y la restricción monetaria que mantuvo el Gobierno Boliviano, que establecía una probabilidad muy baja a que el impuesto se traslade plenamente al consumidor final, sin embargo, una política que incrementa la alícuota de un impuesto, e impide su traslación hacia delante debido a la; restricción de la base monetaria, ocasiona entonces una traslación hacia atrás, es decir, resta competitividad a los agentes económicos que se ven obligados a disminuir sus niveles de utilidad, y por lo tanto, disponen de menos recursos para el consumo y el ahorro, es decir, la inversión.

Este efecto, es aun más negativo si se considera que se constituye en uno de los factores de estímulo para el traslado de los agentes hacia el sector informal, al aumentar los costos de la formalidad, una economía que se encuentra en proceso de surgimiento, establece sus actividades a través del sector informal, y esto se convierte



además en un fenómeno de tipo estructural, este análisis, ayuda a explicar los altos niveles de informalidad en la economía boliviana, y desde el punto de vista fiscal, el por qué de la permanente evasión de este impuesto, y de la no correlación entre el padrón de contribuyentes y el número de actividades productivas que existen en la realidad, el subtítulo correspondiente al análisis del Régimen Tributario Simplificado, proporciona cifras concluyentes al respecto. El IVA, es la principal fuente de recaudaciones de la autoridad tributaria, como lo demuestra el cuadro No. 5, entre 1989 y 1998, el IVA representa un promedio del 54.25%

Del total de las recaudaciones, dicha participación, ha aumentado durante el periodo 1989 -1998, de un 50.78% en 1989 a un 64.37% en 1998, la tendencia ha ido incrementándose de manera constante, lo cual respalda la importancia de este impuesto.

Sin embargo, se denota a través de este cuadro, un problema subyacente de gran importancia, si revisamos la evolución de la participación porcentual del IVA Importaciones, vemos que esta ha ido en constante aumento, y la comparación con el IVA del mercado interno, el cual al inicio del periodo, tiene una participación casi igual, pero que va incrementándose en menor magnitud, de manera que al final del periodo, la participación de la recaudación por concepto de importaciones es 15 puntos porcentuales mayor que la participación de la recaudación del IVA proveniente del mercado interno.

Conceptualmente, sería de suponer que la base imponible proveniente de la generación del valor agregado al interior de nuestra economía, debería ser significativamente mayor, y por lo tanto, también la recaudación, desde el principio del periodo, llama la atención que los niveles de recaudación del mercado interno sean casi iguales que los de las importaciones, mucho mas aún si se observa que la proporción se deteriora, llegando a ser la recaudación por importaciones, mayor al

final del periodo. En realidad, a lo largo de este periodo; en promedio la recaudación por importaciones ha sido mayor en 7 puntos porcentuales.

### **Cuadro No. 5**

Participación porcentual del IVA en la recaudación total (no incluye YPFB).

|                  | 1989   | 1990   | 1991   | 1992   | 1993   | 1994   | 1995   | 1996   | 1997   | 1998   | Prom.  |
|------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| IVA Total IVA    | 50.78% | 45.79% | 44.50% | 52.22% | 51.28% | 54.39% | 54.31% | 60.06% | 64.81% | 64.37% | 54.25% |
| Mdo Int IVA Imp. | 25.34% | 22.88% | 20.41% | 23.17% | 22.10% | 24.83% | 22.24% | 26.65% | 25.64% | 24.47% | 23.77% |
|                  | 25.45% | 22.91% | 24.09% | 29.04% | 29.18% | 29.56% | 32.07% | 33.41% | 39.17% | 39.89% | 30.48% |

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del Instituto Nacional de Estadística

### **3.6. Sobre la evasión en el IVA.**

La evasión del IVA, ha sido un permanente tema de estudio, dada su importancia en el sistema tributario, y son varios los estudios realizados en este tema, el primero de ellos fue realizado por UDAPE, (Huarachi, 1992), el cual registra una evasión del 42.57% para 1988.

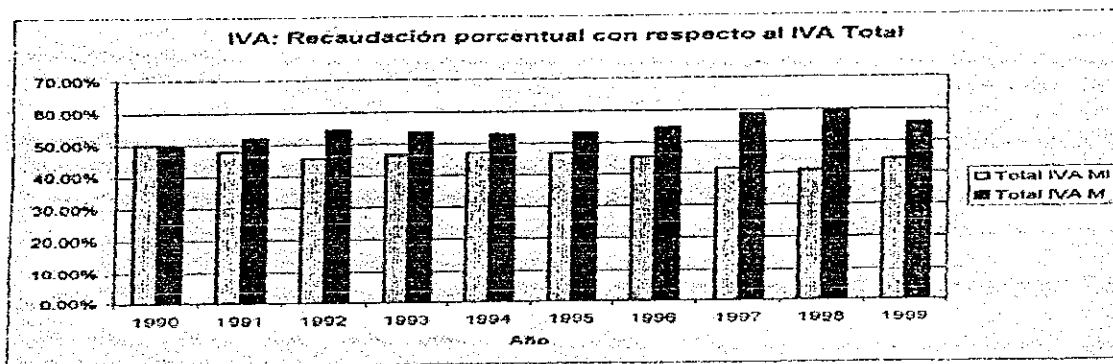
Un segundo estudio sobre la evasión del IVA estuvo a cargo del Fondo Monetario Internacional (Silvani, Medina 1992), que analiza los años 1988 y 1990. Para los cuales se calcula que la evasión fue de 46.9% y 43.9% respectivamente.

Posteriormente, UDAPE, (Cossio, Delgadillo, 1994), analiza nuevamente las gestiones de 1988 y 1990, estimando un nivel de evasión de 45.6% y 37.1% respectivamente. Este estudio realiza un nuevo aporte, al estimar la evasión en el mercado interno un 82.5% y 72.0%, respectivamente.

El siguiente enfoque, nos ayuda ampliar este panorama, ya que como demuestra el Gráfico N° 3, durante 1990 a 1999, las recaudaciones totales del IVA incluyendo valores, provinieron en su mayor parte de las importaciones, con un promedio de 54.5%

a lo largo del periodo de estudio, frente a un 45.5% proveniente del mercado interno, pero si tomamos en cuenta la diferencia entre el nivel de importaciones, y el producto interno bruto para estos años, aún aplicando los coeficientes imponibles al valor agregado interno para determinar la recaudación potencial, podemos percatarnos de la coherencia de la estimación de Cossio y Delgadillo.

**Grafico N° 3**



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Servicio de Impuestos Nacionales

Este análisis, nos permite confirmar que el IVA en el mercado interno, no cumple con los criterios de eficiencia revisados en este capítulo, tal nivel de evasión revela la urgencia de tomar medidas que conduzcan a una mayor efectividad de este impuesto, mas aun si se trata de la principal fuente de ingresos de la autoridad tributaria, y de la urgente necesidad del sector gubernamental de incrementar sus recursos genuinos de financiamiento.

Los estudios posteriores, no revelan cambios significativos en la evasión del IVA. Ya que la Contraloría General de la República, 1995, registra una evasión de entre el 40 y 45% para 1994, y el FMI (enero 1999) señala que la evasión del IVA para la gestión de 1996, es del 39.4% de la recaudación potencial

El mas reciente de los estudios revisados en este trabajo, es el de Molina. 2000, el cual estima una evasión promedio del 51.1% durante el periodo entre 1988 y 1997. (No

incluye YPFB).

Importantes estudios internacionales, complementan esta apreciación, ya que Jorratt, 1996 en base estudios de C. SilvaniyJ. Brondolo FMI-CIAT 1993, determina que la eliminación de exenciones puede ser una fuente importante para incrementar las recaudaciones tributarias. El estudio considera cinco países: Argentina, Bolivia, Chile, Ecuador y México, concluyendo que de corregirse el régimen de exenciones el aumento estimado de las recaudaciones es importante. Para el Caso de Bolivia el citado estudio estima un incremento de recaudación de 37.7% (México 67.4%, Argentina 57%, Chile 8.7% y Ecuador 34.0%). Por otra parte, es muy importante rescatar que para el caso de Bolivia, dicho estudio establece que el impacto en las recaudaciones que tendría una reducción de la tasa de evasión en el IVA del 10% para el caso de Bolivia, significaría un incremento de las recaudaciones del 60.4%.

### 3.6. Análisis del Sistema Tributario Integrado

Este régimen fue establecido con el objetivo de simplificar el pago de impuestos del sector gremial del transporte automotor en sustitución del IVA, IT, RC-IVA e IRPE (hoy IUE). Su periodo fue bimestral, sin créditos fiscales y sujeto a una escala de categorías de impuesto fijo: Posteriormente el periodo fiscal volvió trimestral y autorizó el computo de los créditos fiscales de las facturas de compras de los contribuyentes. A raíz de esa medida, el impuesto pasó ser variable, pues su liquidación está en función a los créditos fiscales.

El D.S. N° 21642 de fecha 30 de junio de 1987, establece que los sujetos pasivos son aquellas personas naturales, propietarias de vehículos de transporte urbano, interprovincial e interdepartamental, excluyendo a las empresas. El monto a pagar está determinado por una tabla, en seis cuotas bimestrales iguales y consecutivas mediante una Boleta Fiscal prevalorada. Posteriormente, en 1988, la tabla de categorización y pago de gravámenes es modificada mediante Decreto Supremo 21963 en junio de 1988.

Posteriormente, se emite el D.S. 22835 el 14 de junio de 1991 estableciendo las siguientes medidas:

Se incorpora en el Régimen General a las personas naturales o jurídicas que efectúen servicio público de transporte internacional o interdepartamental (flotas), así como las empresas de transporte urbano (radio taxis y otros similares).

- La Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Transportes fijaran las condiciones en las cuales los propietarios de flotas podrán tributar en el STI, en razón de su nivel económico por contar con un número reducido de vehículos.
- Las personas naturales propietarias de hasta 2 vehículos que no supere, cada uno, las doce toneladas y que efectúen servicio público quedan sujetas al STI.
- La tributación del STI es trimestral

A continuación, el DS 23027 de 10 de enero de 1992 determina una nueva modificación del STI, en este sentido se dicta lo siguiente:

- Los sujetos pasivos son las personas naturales propietarias hasta de dos vehículos afectados al servicio de transporte público, urbano, interprovincial e interdepartamental de pasajeros y/o carga, las empresas de transporte internacional o interdepartamental (flotas), así como las empresas de transporte urbano (radio taxi y otros similares) deben incorporarse al Régimen General. Asimismo, las personas de dos vehículos están sujetas al STI.
- Las personas naturales propietarias hasta de 2 vehículos de carga, tributarán trimestralmente el IVA e IT sobre la base imponible establecida en la Ley 843 de 20 de mayo de 1986. Los sujetos de este régimen no emitirán facturas y podrán

compensar con las factura de compras.

### Cuadro N° 6 – Resumen de normas del STI

|            | DS 21642<br>30/06/87 | DS 21963<br>30/06/88 | DS 22835<br>14/06/91 | DS 23027<br>10/01/92 | DS 23346<br>02/01/92 |
|------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| CATEGORIAS | Anual                | Anual                | Trimestral           | Trimestral           | Trimestral           |
| B          | 150                  | 180                  | 200                  | 100                  |                      |
| 1          | 250                  | 300                  | 300                  | 150                  |                      |
| 2          | 500                  | 600                  | 550                  | 275                  |                      |
| 3          | 12                   | 132                  | 800                  | 400                  |                      |
| 3*         |                      |                      |                      |                      | 700                  |

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales

### Cuadro N° 7 – Recaudación per cápita

En miles de Bolivianos

|      | N°<br>Contrib. | Recaudación | Rec.<br>PerCapita |
|------|----------------|-------------|-------------------|
| 1988 | 10.455         | 2,859,995   | 273,6             |
| 1989 | 15.743         | 1,393,294   | 88,5              |
| 1990 | 15.978         | 995,939     | 62,3              |
| 1991 | 16.524         | 455,671     | 27,6              |
| 1992 | 10.987         | 160,446     | 14,6              |
| 1993 | 13.273         | 54,335      | 4,1               |
| 1994 | 11.990         | 58,332      | 4,9               |
| 1995 | 12.619         | 70,401      | 5,6               |

Fuente : Camacho 1996

Vemos que las recaudaciones bajaron mucho a partir de la trimesstralización del periodo fiscal y el consiguientes decremento de los ingresos presuntos, probablemente reforzados por la deducción de créditos fiscales de las facturas de compra de compra de los contribuyentes.

Si actualizamos el cuadro N° 7, adaptándolo a nuestro periodo de estudio, a través del cuadro N° 8, vemos que la situación no ha cambiado.

## Cuadro N° 8 – Sistema Tributario Integrado

### Recaudación Promedio por contribuyente

| Gestion | Recaudación | Cantidad de Contribuyentes | Rec. Por Contrib. en \$us | Tipo de Cambio Promedio Anual | Rec. Por Contrib. en \$us |
|---------|-------------|----------------------------|---------------------------|-------------------------------|---------------------------|
| 1990    | 314.100     | 16.415                     | 19.13                     | 3.17                          | 60.7                      |
| 1991    | 127.142     | 16.475                     | 7.72                      | 3.58                          | 27.6                      |
| 1992    | 41.091      | 11.729                     | 3.50                      | 3.9                           | 12.7                      |
| 1993    | 12.728      | 11.461                     | 1.11                      | 4.27                          | 4.7                       |
| 1994    | 12.612      | 9.520                      | 1.32                      | 4.62                          | 6.1                       |
| 1995    | 14.651      | 12.660                     | 1.16                      | 4.81                          | 5.6                       |
| 1996    | 14.415      | 12.829                     | 1.12                      | 5.08                          | 5.7                       |
| 1997    | 12.514      | 10.598                     | 1.18                      | 5.26                          | 6.2                       |
| 1998    | 12.006      | 11.717                     | 1.02                      | 5.51                          | 5.6                       |
| 1999    | 11.083      | 11.658                     | 0.95                      | 5.82                          | 5.5                       |

Fuente: El Si en cifras. Servicio de Impuestos Nacionales y elaboración Propia

Por otra parte, Camacho, en 1996, supone que si las dos terceras partes de los contribuyentes registrados son propietarios de un vehículo y la tercera parte restante posee dos vehículos, obtenemos los siguientes datos:

### Cuadro N° 9

| Años | Numero de Contribuyentes | Recaudación Vehículos | Recaudación en Bs. Corrientes | Impuesto Recaudado por Vehículo |
|------|--------------------------|-----------------------|-------------------------------|---------------------------------|
| 1988 | 10.455                   | 13.940                | 28.59.995                     | 205.16                          |
| 1989 | 15.743                   | 20.990                | 1.393.294                     | 66.38                           |
| 1990 | 15.978                   | 21.304                | 95.939                        | 46.75                           |
| 1991 | 16.524                   | 22.032                | 455.671                       | 20.68                           |
| 1992 | 10.987                   | 14.659                | 160.446                       | 10.95                           |
| 1993 | 13.273                   | 17.700                | 54.335                        | 3.07                            |
| 1994 | 11.990                   | 15.987                | 58.332                        | 3.65                            |
| 1995 | 12.619                   | 16.825                | 70.401                        | 4.18                            |

Fuente: Camacho 1996

En la columna de Impuesto Recaudado por vehículo, vemos la irracionalidad de la recaudación del STI, que a partir de 1993 es ya irrisoria.

Por otra parte, tenemos que el IVA tuvo una alícuota del 10% cuando fue implementada la Reforma Tributaria, en 1992 dicha alícuota se elevó al 13%, sin embargo en el STI, los débitos fiscales continúan siendo el 10% de los ingresos presuntos, pese a que la deducción de las facturas de compras pasó a ser del 13%. Considerando que todo contribuyente exige factura en la medida en que la necesita para descontar el pago de sus impuestos, podemos notar una falla elemental en este régimen:

## Cuadro N° 10

### Recaudación de los Regímenes Especiales

Gestion 1990-1999

#### En Porcentajes

|       | 1990   | 1991   | 1992   | 1993   | 1994   | 1995   | 1996   | 1997   | 1998   | 1999   | Promedio |
|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|----------|
| RST   | 76.78% | 80.83% | 93.73% | 98.04% | 98.28% | 98.29% | 98.53% | 98.82% | 98.69% | 98.62% | 94.06%   |
| STI   | 23.22% | 19.17% | 6.27%  | 1.96%  | 1.72%  | 1.71%  | 1.47%  | 1.18%  | 1.31%  | 1.38%  | 5.94%    |
| TOTAL | 100%   | 100%   | 100%   | 100%   | 100%   | 100%   | 100%   | 100%   | 100%   | 100%   |          |

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por el SNI

A manera de complementar el análisis realizado por Camacho, en 1996, tenemos el análisis comparativo que muestra el cuadro N° 10, donde vemos la evolución de las recaudaciones del STI durante el periodo de estudio, el cual en promedio ha sido solamente el 5.94% con respecto al total de las recaudaciones de los Regímenes Especiales, Dicha proporción se vuelve elocuente cuando lo abalizamos desde los siguientes puntos de vista.

## Cuadro N° 11

### Recaudación del Sistema Tributario Integrado

Gestion:1990-1999

|                         | 1990  | 1991  | 1992  | 1993  | 1994  | 1995  | 1996  | 1997  | 1998  | 1999  | Prom. |
|-------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| % de Rec. Total del IVA | 0.25% | 0.08% | 0.02% | 0.01% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.04% |
| % de Rec. Total del SNI | 0.09% | 0.03% | 0.01% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.01% |

Fuente: Elaboración propia en base a datos del SNI

Con relación a la recaudación del STI con respecto a la recaudación total del IVA, durante el periodo de estudio, esta fue de solo el 0.038% en promedio, y con relación al total de las recaudaciones, la proporción es de únicamente del 0.014% en promedio tal como se muestra en el cuadro N° 11.

## CAPITULO VI

### MARCO PRÁCTICO

Del cuadro 1 de este capítulo, se puede observar que de los 15 impuestos de ley, tres de ellos son los que aportan con un 83% del total de la recaudación, dicho cuadro,



realiza este cálculo en promedio para diez años, con respecto al total de las recaudaciones sin incluir YPFB. De esta manera, refleja de que manera participan estos impuestos con respecto a la recaudación que proviene genuinamente del movimiento del mercado y sus fuerzas, que son las que determinan su base tributaria (el caso de YPFB, responde a medidas de política fiscal y no al desempeño de las fuerzas económicas reales). Dicha composición en el porcentaje de participación es una señal positiva en un sistema impositivo, ya que permite avanzar en los enfoques para su optimización.

### Cuadro No. 1

#### Participación porcentual de los diferentes Impuestos

(En porcentaje con respecto al total s/YPFB)

| IMPUESTO    | 1989   | 1990   | 1991   | 1992   | 1993   | 1994   | 1995   | 1996   | 1997   | 1998   | Prom.  |
|-------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| ITGB        | 0.09%  | 0.10%  | 0.09%  | 0.05%  | 0.07%  | 0.05%  | 0.05%  | 0.05%  | 0.07%  | 0.07%  | 0.07%  |
| IRPE        | 7.27%  | 7.77%  | 7.48%  | 6.33%  | 6.84%  | 6.00%  | 6.09%  | 1.57%  | 0.24%  | 0.06%  | 4.5%   |
| ICE M 1NT   | 10.25% | 7.84%  | 9.70%  | 7.77%  | 7.64%  | 5.21%  | 7.16%  | 6.30%  | 5.02%  | 3.61%  | 7.05%  |
| ICE IMP     | 2.73%  | 2.85%  | 2.63%  | 2.71%  | 2.50%  | 3.22%  | 3.48%  | 4.52%  | 6.00%  | 8.63%  | 3.93%  |
| IVA M 1NT   | 25.34% | 22.88% | 20.41% | 23.18% | 22.10% | 24.83% | 22.24% | 26.65% | 25.64% | 24.47% | 23.77% |
| IVA IMP     | 25.45% | 22.91% | 24.09% | 29.04% | 29.18% | 29.56% | 32.07% | 33.41% | 39.17% | 39.89% | 30.48% |
| RCI-VA      | 8.99%  | 7.98%  | 7.56%  | 6.45%  | 7.48%  | 6.94%  | 5.99%  | 5.44%  | 5.29%  | 4.20%  | 6.63%  |
| I.T.        | 10.60% | 17.48% | 18.52% | 16.69% | 16.56% | 17.16% | 22.36% | 21.53% | 18.07% | 18.66% | 17.76% |
| I.C.MINERÍA | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.03%  | 0.00%  | 0.05%  | 0.01%  | 0.00%  | 0.01%  |
| IVE         | 0.00%  | 0.24%  | 0.98%  | 1.08%  | 1.06%  | 0.79%  | 0.41%  | 0.33%  | 0.33%  | 0.29%  | 0.55%  |
| RTS         | 0.61%  | 0.42%  | 0.17%  | 0.15%  | 0.14%  | 0.14%  | 0.15%  | 0.16%  | 0.16%  | 0.12%  | 0.22%  |
| STI         | 0.22%  | 0.13%  | 0.04%  | 0.01%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.04%  |
| PROP RURAL  | 0.00%  | 0.25%  | 0.23%  | 0.11%  | 0.10%  | 0.05%  | 0.01%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.08%  |
| IERI        | 0.08%  | 0.04%  | 0.02%  | 0.01%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.02%  |
| IRPP        | 8.39%  | 9.10%  | 8.07%  | 6.44%  | 6.34%  | 6.01%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 0.00%  | 4.44%  |

Elaboración: Propia en Base a Datos del Instituto Nacional de Estadística

Un segundo aspecto que es importante destacar, es que el 72.013% de la recaudación proviene del IT y del IVA, es decir, que proviene de impuestos indirectos.

#### 4.1. El Modelo de Simulación Tributaria.

El Modelo de Simulación Tributaria propuesto en la presente investigación, tiene una concepción de corto plazo, es decir; si bien la teoría económica así como el presente trabajo de investigación, han demostrado que una reducción en la alícuota del IVA, lleva al aumento

de la recaudación cuando dicha alícuota se encuentra en la parte descendente de la Curva de Laffer, dicha reacción tiene lugar en el mediano y el corto plazo, sin embargo, los efectos inmediatos de una reducción de la alícuota, llevarían en el efecto inmediato, a reducciones en la recaudación, que presentarían una serie de dificultades las cuales han sido suficientes en la práctica para desalentar a las autoridades de política tributaria a efectuar dicha reducción.

En otras palabras; el aumento en la recaudación que se esperaría al reducir la alícuota del 13% a su nivel óptimo del 11 %, tiene un tiempo de reacción incierto, lo que si se tiene claro, es que en el muy corto plazo, la reacción sería de una reducción proporcional o cuasi proporcional en las recaudaciones

Esta consideración, fue suficiente para impedir que la anterior gestión gubernamental (el plan de todos) llevara a cabo la reforma planteada de reducción de la alícuota del IVA (que además se planteaba en un 10%), la cual y como vemos a través del presente trabajo, hubiera situado a la economía en la parte ascendente de su curva de Laffer para el IVA. La razón fundamental, es que una reducción de por ejemplo 52 millones y medio de bolivianos para el primer trimestre de 1994 (ver anexo 3), habría causado un desequilibrio fiscal cuyo efecto multiplicador habría sido de gravedad, ya que un incremento en el déficit del sector público o una reducción del gasto de gobierno de esa magnitud, habría traído serios problemas a la gestión gubernamental y a la economía en su conjunto.

Hechas las consideraciones señaladas en los dos últimos párrafos, se establece el primer supuesto del modelo, es decir, este asume el "peor escenario" en el que se daría -la modificación, el cual es una reducción inmediata en el nivel de recaudaciones,

proporcional a la reducción en la alícuota.

El modelo parte de los datos de la recaudación trimestral por sectores económicos por concepto del Impuesto al Valor Agregado del Mercado Interno (IVA MI), el Impuesto al Valor Agregado para las Importaciones (IVA M), el Régimen Tributario Simplificado (RTS) y el Sistema Tributario Integrado como se aprecia en la serie No. 1 del anexo 3, para los años 1994 a 1999 (2do Trimestre). De esta manera, podemos apreciar los efectos de la reducción en cualquier punto del tiempo a lo largo del periodo de estudio.

#### **4.2. Modelo de Simulación para el IVA.**

En base a la anterior serie, se ha elaborado la serie N° 1 del anexo 4, la cual refleja las recaudaciones del IVA MI, IVA M y el IVA TOTAL por sector económico.

En la serie N° 2 del anexo 4, se define la variable denominada Base Imponible efectivamente Sujeta a Tributación, que se calcula dividiendo la recaudación total por la efectiva del IVA, es decir:  $BIEST = RT / 0.149425287$ , de esta manera, obtenemos la base tributaria que efectivamente es la que ha pagado impuestos a lo largo del periodo de estudio, esta variable tiene la virtud de que nos permite hacer ceteris paribus en los comportamientos de los agentes relacionados con la evasión para de esta manera ser consecuentes con el supuesto fundamental del modelo, que implica que dichos comportamientos no se alterarían de forma inmediata.

En otra palabras, el método tradicional, calcula la Base Potencial del IVA para luego la Recaudación Potencial, la cual se compara con la Recaudación Efectiva para así los niveles de evasión. El modelo utiliza esta metodología inversa, ya que en el plazo, se debe asumir que los comportamientos evasivos no cambian, sino que requieren un cierto periodo para modificarse como efecto de la variación en la alícuota que el actúa, siendo este el segundo supuesto fundamental del modelo. El cálculo de la BIEST, proporciona el escenario de partida más realista, para poder cuantificar la magnitud

exacta de la medida propuesta.

Esta simulación, nos muestra cual es Trimestral por sectores que se debería compensar en cualquier punto del periodo de que se aplicara a la medida. A partir de este momento, se tiene la referencia sobre la cual se estudian las diferentes medidas que le varían a recuperar el nivel de recaudaciones de manera que la medida no afecte a las variables presupuestarias del gobierno. Cabe señalar que a partir de esta simulación, se deduce que una reducción de la alícuota nominal del 13% al 11 %, ocasionaría, una efecto inmediato de una reducción del 15% de las recaudaciones del IVA a lo largo del periodo de estudio.

#### **4.3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.**

- a) Por lo tanto, la conclusión final de la presente monografía, es que: el incremento en la recaudación, resultante de la eliminación de la evasión de los sujetos pasivos registrados en los regímenes especiales, no es suficiente para compensar la reducción de corto plazo en la recaudación ocasionada por una reducción de la alícuota del IVA del 13%, a su nivel óptimo del 11%.
- b) En las condiciones actuales, los regímenes especiales no Justifican su existencia debido a su mínima participación en las recaudaciones del sistema impositivo.
- c) En las condiciones simuladas (de evasión cero), los regímenes especiales mantienen un bajo porcentaje de participación en la recaudación, lo cual los descalifica como instrumentos relevantes de política tributaria.
- d) La reforma efectuada en 1992, incrementando la alícuota del IVA, no disminuyó significativamente el incremento en la recaudación y la mejora en la productividad marginal por punto de alícuota, sin embargo, dicha reforma situó a

la economía boliviana en un punto de la alícuota mayor al óptimo de Laffer.

- e) La reducción en la alícuota del IVA a su nivel óptimo del 11%, se mantiene como recomendación de política tributaria dado su efecto positivo en la recaudación y, sus efectos en cuanto a la reducción de las distorsiones ocasionadas en la asignación de recursos en el mercado y por lo tanto, su carácter de medida tributaria anticíclica (considerando la recesión que sufre la economía boliviana).
  
- f) La presente monografía, no excluye la viabilidad de poder mantener constante el nivel de recaudación del IVA en tanto el sistema reacciona en dirección a los efectos positivos planteados por la teoría de Laffer, ya que existen instrumentos complementarios, tales como la ampliación de la base tributaria, una mayor fiscalización, reducción de la evasión, simplificación administrativa, y otros, que pueden viabilizar dicha propuesta.
  
- g) Si bien el modelo de simulación tributaria, asume como supuesto una reducción de corto plazo proporcional a la reducción de la alícuota, se recomienda realizar una estimación econométrica avanzada, que a través de las técnicas de análisis inter temporal, permita estimar los efectos de corto mediano y largo plazo para confirmar si el escenario planteado es el correcto.

## **Bibliografía**

Arduz Campero, Mario Abel

Evasión Tributaria del Impuesto al Valor Agregado

Tesis para la obtención del grado de licenciatura en Economía

Universidad Católica Boliviana

La Paz, 2003

Buceta, Marcela Silvia

Optimización de la estructura legal del Impuesto al Valor Agregado

Revista de Administración Tributaria, Enero de 1988 / Numero 4

La estructura y Administración del Impuesto sobre el Valor Agregado

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS CIAT-

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES IEF - Ministerio de Economía y Hacienda de

España Panamá, 1988

Bustamante Mercado, Fernando

Economía Informal, ¿Estrategia para el desarrollo local?

Camacho Fernández, Hugo

Incongruencia Fiscal del Sistema Tributario Integrado (STI)

Búsqueda, Revista Semestral de Ciencias Sociales

Año 6 No. 10

Políticas de Reducción de la Evasión Tributaria.

Serie Política Fiscal No. 5

Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD

Santiago de Chile, 1990

Cossio Muñoz Reyes, Fernando; Delgadillo María Félix  
Estimación de la Evasión en el IVA Análisis Económico v.9  
UDAPE La Paz, 1994  
Delgadillo María Félix

¿Es bueno el sistema tributario en Solivia?  
Análisis Económico, v. UDAPE  
La Paz, 1995

Universidad Mayor de San Andrés  
Servicio de Impuestos Nacionales El SI en Cifras La Paz,  
1999-2003  
Servicio de Impuestos Nacionales El SI en Cifras La Paz,  
1999-2003  
Servicio Nacional de Impuestos Internos

Estadísticas Tributarias por Rama de Actividad Económica Nacional.  
1999-2003 (1er Semestre)

Silvani Carlos; Medina Luís  
Bolivia: Cumplimiento en el Impuesto al Valor Agregado  
Fondo Monetario Internacional, Departamento de Finanzas Públicas  
La Paz, 1992