



Un marco básico para la evaluación de los gastos tributarios en el impuesto al valor agregado

Eric Hutton

**Banco
Interamericano de
Desarrollo**

**Sector de Capacidad
Institucional y
Finanzas**

**DOCUMENTO DE DEBATE
IDB-DP-138**

Junio 2010

Un marco básico para la evaluación de los gastos tributarios en el impuesto al valor agregado

Eric Hutton



Banco Interamericano de Desarrollo

2010

<http://www.iadb.org>

Los “Documentos de debate” y las presentaciones son preparados por funcionarios del Banco y otros profesionales como material de apoyo para eventos. Suelen producirse en plazos muy breves de publicación y no se someten a una edición o revisión formal. La información y las opiniones que se presentan en estas publicaciones son exclusivamente de los autores y no expresan ni implican el aval del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representan.

Este documento puede reproducirse libremente.

1300 New York Ave. NW, Washington, D.C., U.S.A.

Contacto: Luiz Villela (LUIZVI@iadb.org)

Índice

Resumen.....	2
1 Introducción.....	3
1.1 Qué es un gasto tributario.....	3
1.2 Tipos de gastos tributarios.....	4
1.3 Gastos tributarios “negativos”	4
1.4 Gastos tributarios <i>versus</i> brecha fiscal	5
2 Identificación del gasto tributario en el IVA	6
2.1 Definición de la estructura normativa	6
2.2 Tasa del impuesto reducida	6
2.3 Reducciones de la base imponible	7
3 Un modelo de estructura simple	8
3.1 Modelo de gastos tributarios para operaciones de venta específicas	10
3.2 Modelo para la estimación de gastos tributarios para proveedores específicos.....	27
4 Cómo se resuelve la falta de datos.....	31

Resumen

El presente trabajo ha sido elaborado con el fin de proponer un marco para la evaluación de los gastos tributarios en una estructura normativa clásica del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Uno de los parámetros claves del diseño de la estructura del modelo consiste en aprovechar al máximo la mejor información de la que se dispone. Como tal, el modelo está diseñado para utilizar, en la medida de lo posible, datos provenientes de las declaraciones de aduana y de las declaraciones del IVA, en lugar de datos estadísticos generales.

1 Introducción

1.1 Qué es un gasto tributario

La denominación “Gasto Tributario” indica con claridad el concepto al cual pretende aplicarse este término, es decir todo uso del sistema tributario diseñado para otorgar un beneficio de índole financiera. Como tal, un gasto tributario puede considerarse en general como una disposición especial del sistema tributario que permite una reducción del monto del impuesto que debería pagarse de no existir tal reducción. En esta definición el término clave es “disposición especial”; por consiguiente, ninguna reducción derivada de una “disposición normal” debería considerarse un gasto tributario. El punto de partida para toda evaluación de gastos tributarios consiste en determinar cuáles son las disposiciones normales y cuáles son las disposiciones especiales en el marco del sistema tributario.

Un criterio para identificar las disposiciones que constituyen un gasto tributario consiste en comenzar por definir la estructura “normal” del impuesto en cuestión y luego examinar el sistema tributario de modo de identificar toda disposición que no se encuadre dentro de esta estructura. Por ejemplo, considerar que la estructura normal de un sistema de impuesto a la renta es un sistema tributario integral con una sola tasa implicaría que todo tipo de tratamiento que no sea la plena aplicación de impuestos a la tasa normal, incluida toda clase de deducción de la renta personal de tipo general, debería considerarse un gasto tributario.

Otro criterio para definir los gastos tributarios podría ser también considerar sólo aquellas medidas que derivan en una reducción del impuesto solamente para un tipo específico de contribuyente o de actividad, como si fueran “disposiciones especiales” dentro del sistema tributario. Desde este punto de vista, una medida de amplia difusión tal como una exención básica del impuesto a la renta personal no constituiría un gasto tributario, mientras que una deducción de la renta por gastos de educación sí lo sería.

Un criterio que se aplica generalmente al evaluar qué tipo de tratamientos constituyen un gasto tributario es considerar si la medida es la consecuencia de una decisión específica en materia de política fiscal. En general, se considera que las restricciones al sistema tributario que se producen en virtud de tratados y acuerdos internacionales, por ejemplo, no constituyen gastos tributarios. No obstante, según este criterio tampoco deberían considerarse como gastos

tributarios aquellas medidas adoptadas con fines pragmáticos, tal como la disposición de fijar un umbral para el IVA a fin de reducir los costos de administración del impuesto.

Por lo general, el ejercicio que supone identificar los gastos tributarios en un sistema tributario determinado conlleva una exhaustiva revisión línea por línea de las leyes tributarias, donde pueden aplicarse cada uno de los criterios antes citados.

1.2 Tipos de gastos tributarios

Existen tres maneras básicas de generar un gasto tributario, es decir tres formas en las que un tratamiento específico puede diferir de lo que se considera un tratamiento impositivo conforme a la normativa: reducciones de la tasa del impuesto, reducciones de la base imponible y reducciones de la obligación tributaria. Las exenciones, deducciones y desgravaciones son todos ejemplos de las maneras en que puede reducirse la base imponible. Las tasas impositivas reducidas incluirían desde luego todo tratamiento con una tasa inferior a la tasa reglamentaria establecida por la normativa, mientras que algunas formas de créditos no reembolsables también podrían entrar dentro de la categoría de gastos tributarios, en aquellos casos en los que el crédito está específicamente diseñado para producir una tasa impositiva inferior prevista. Los créditos fiscales reembolsables entrarían en la categoría de reducciones de la obligación tributaria.

1.3 Gastos tributarios “negativos”

Al diseñar un marco para la elaboración de un modelo de estimación de los gastos tributarios, surge habitualmente una pregunta que tiene que ver con la cuestión de los posibles gastos tributarios “negativos”. Dado que una tasa impositiva reducida especial podría considerarse un gasto tributario, ¿acaso una mayor tasa impositiva especial constituye un gasto tributario negativo?

Como una de los principales objetivos de un presupuesto de gastos tributarios es mejorar la transparencia del sistema de las políticas fiscales, un gasto tributario negativo podría ser un instrumento de utilidad para dar cuenta de las implicancias de los tratamientos impositivos que dan como resultado una imposición mayor de la “normal”. En aquellos casos en los que el impacto específico del tratamiento especial sobre la recaudación es conocido y mensurable, por lo general sería más conveniente presentar tales ingresos fiscales en el presupuesto habitual en el que se presenta la recaudación impositiva. Sin embargo, en circunstancias en las que podría ser difícil identificar por separado el ingreso fiscal generado a partir de una medida tributaria

específica, por ejemplo una menor tasa de desgravación de costos de inversión de índole especial, un gasto tributario negativo podría constituir un medio adecuado para dar cuenta del impacto de la medida.

1.4 Gastos tributarios *versus* brecha fiscal

Otro concepto que se utiliza en la estimación del comportamiento de un sistema tributario es la “brecha fiscal”. La definición tradicional de brecha fiscal indica que es la diferencia entre las recaudaciones reales y el impuesto potencial máximo a partir de la base imponible actual. Esta diferencia estaría entonces conformada por una serie de factores tal como las reducciones previstas en las recaudaciones a través de los créditos otorgados, las deducciones o desgravaciones y las reducciones intencionales de gastos tributarios, como asimismo aquellas pérdidas no previstas como consecuencia de la evasión y elusión impositiva. Por consiguiente, es un concepto más amplio que el de los gastos tributarios que debe tenerse presente al diseñar las metodologías de estimación de los mismos.

En el caso de los impuestos directos, el procedimiento más comúnmente utilizado para la estimación de los gastos tributarios, que es la microsimulación basada en datos de las declaraciones de impuestos, excluye implícitamente la brecha fiscal; las pérdidas debidas al incumplimiento y a la evasión no se toman dado que, por definición, están relacionadas con factores que no aparecen en una declaración de impuestos.

Sin embargo, en el caso de los impuestos indirectos, la metodología de estimación se basa con mayor frecuencia en estadísticas con respecto a la base imponible potencial, y por ello la metodología de estimación debe establecer explícitamente las pérdidas debidas al incumplimiento. Esto con seguridad incrementa la complejidad de la metodología del procedimiento de estimación en el caso de los impuestos indirectos, ya que el ejercicio de estimación debe generar también cálculos de índices de incumplimiento.

Por ejemplo, la aplicación de la tasa impositiva normal a los datos sobre el valor agregado total para un sector con tasa cero no implicaría solamente medir el ingreso fiscal perdido debido a la falta de imposición al valor agregado de ese sector, sino también medir las pérdidas debidas al incumplimiento, dado que el cálculo de la recaudación supone implícitamente que todos los contribuyentes cumplirán plenamente sus obligaciones tributarias.

2 Identificación del gasto tributario en el IVA

2.1 Definición de la estructura normativa

La estructura de la tasa del IVA se define habitualmente con fundamento en un IVA de base amplia aplicado según el principio de destino. Como tal, la estructura normativa estaría compuesta por dos tasas del impuesto: una tasa cero para las exportaciones y una sola tasa positiva para todos las demás operaciones de venta. Por consiguiente, podría considerarse que casi la totalidad de las desviaciones con respecto a esta estructura son un gasto tributario. Estas desviaciones están limitadas en gran medida a aquellos casos de reducción en la tasa del impuesto o reducción de la base imponible; por lo general, no existen disposiciones que prevean una reducción de la tasa a pagar en un cierto régimen de IVA.

2.2 Tasa del impuesto reducida

En general, para toda tasa reducida del IVA, incluida la tasa cero, en la reglamentación se presenta una lista simple en la que se identifican las transacciones de venta a las cuales se aplica, con una identificación bastante sencilla de los diversos tipos de gastos tributarios.

No obstante, podría surgir algún conflicto al determinar si la tasa reducida está siendo otorgada como parte de la estructura normativa general del impuesto, por ejemplo que se otorgue debido a que una venta constituya una exportación. Sobre la base de este criterio, en muchos países se aplica una alícuota cero al transporte internacional, incluidos los viajes personales, y a aquellas operaciones de venta relacionadas con la provisión del servicio de transporte internacional, y con frecuencia estas actividades quedan excluidas de las estimaciones de gastos tributarios. Algunas veces se esgrime un argumento similar con respecto a las tasas reducidas para operaciones de venta relacionadas con el turismo, y que consiste en afirmar que el uso de una parte de tal producto o servicio provisto a un turista extranjero tiene lugar parcialmente fuera del territorio y por consiguiente constituye parcialmente una exportación de servicios (de hecho, es así como figura en las Cuentas Nacionales), y por ello debería aplicársele parcialmente una tasa cero. En ambos casos existe un argumento en contrario, que abogaría por incluir tanto el transporte internacional personal como el impuesto reducido para transacciones de venta relacionadas con el turismo, y es que la tasa cero para las exportaciones está diseñada para eliminar toda doble imposición; en los dos casos, la operación de venta no se grava en ningún otro territorio y por ello la tasa cero (o imposición parcial a tasa cero) es innecesaria.

En algunos ámbitos jurisdiccionales se permite a los contribuyentes ciertas deducciones del volumen de ventas bruto en el caso de determinadas operaciones de venta, por ejemplo propinas incluidas en la factura en concepto de servicios de alojamiento en hotel. A los fines de las estimaciones de los gastos tributarios, tal venta puede considerarse como el equivalente a una venta sujeta a tasa cero (incluso en aquellos casos en que los contribuyentes podrían de todos modos imputar el impuesto a su producción total, y de ese modo se les está permitiendo embolsar una parte del impuesto recaudado).

2.3 Reducciones de la base imponible

En un régimen de IVA, las reducciones de la base imponible son en gran medida la consecuencia de las exenciones. Las exenciones se aplican por lo general a la provisión de productos específicos (por ejemplo, una exención para categorías de alimentos básicos como el arroz o el trigo) o a proveedores específicos (por ejemplo, empresas dedicadas principalmente a la provisión de servicios financieros). En general, todas esas exenciones figuran en un apéndice de la Ley del IVA, y por ello son fáciles de identificar. Aunque por lo general toda exención que figura en la lista de exenciones debería considerarse un gasto, suele haber algunas excepciones a esta regla. En particular, las exenciones que se otorgan como consecuencia de una negociación o tratado internacional (por ejemplo, exenciones para cuerpos diplomáticos o misiones de ayuda) quedan habitualmente excluidas de la lista de gastos tributarios.

En la mayoría de los tipos de IVA, la base imponible también se reduce cuando se establece un umbral general y se considera exenta del gravamen toda empresa cuyas operaciones de venta se sitúen por debajo del mismo (aunque es común encontrar disposiciones que permiten a la empresa solicitar su inscripción en el IVA y ser sujeto pasivo del impuesto). Si el umbral constituye o no una exención es discutible, debido al hecho que la intención esencial de la política impositiva que está detrás de la implementación del umbral tiene que ver con que el costo de la recaudación en el caso de empresas por debajo del umbral podría superar cualquier generación de ingresos netos. Aunque en general quienes calculan los gastos tributarios no deducen explícitamente los costos de recaudación, podría afirmarse que los costos de recaudación para el conjunto de los contribuyentes situados por encima del umbral son marginales, y por consiguiente estarían por debajo del margen de error. Sin embargo, dado que el umbral puede utilizarse como un instrumento normativo para alcanzar las metas de la política tributaria, además de la simple reducción de los costos de administración, podría resultar

engañoso excluirlo de la lista de gastos tributarios. Por ejemplo, si el umbral se duplicara de un año al siguiente, sin presiones inflacionarias significativas que pudieran haber justificado una duplicación de los costos de recaudación, una política tal podría interpretarse fácilmente como un gasto tributario deliberado. Por otra parte, si el umbral no hubiera sido ajustado en diez años, podría ser que la duplicación fuera realmente necesaria de modo de poner en evidencia los impactos acumulativos sobre los costos administrativos durante ese período.

Existen algunos mecanismos que es posible utilizar para abordar aquellas medidas impositivas que tienen componentes de los que podría decirse que forman parte del sistema normativo, y componentes que podrían constituir un gasto tributario. En los informes sobre gastos tributarios de Canadá, los efectos de tales medidas se evalúan mediante la realización de estimaciones, pero haciendo figurar esos elementos en una categoría aparte denominada “ítems de memorándum”. Por ejemplo, en el caso del umbral básico aplicado en el marco del sistema del impuesto a la renta personal, sólo se incluye en las estimaciones, en la sección “ítems de memorándum”, el costo asociado a todo incremento del umbral que supere el ajuste por inflación. Por su parte, la estimación para el umbral del IVA figura como una disposición que constituye íntegramente un gasto.

3 Un modelo de estructura simple

El criterio que se sigue aquí no es construir un solo modelo de uso múltiple para estimar los gastos tributarios en un cierto régimen de IVA, sino utilizar un conjunto de modelos diseñados según el tipo de recorrido de un bien o servicio hasta llegar al consumidor final. La ventaja de este enfoque consiste en que permite reducir toda complicación innecesaria que pudiera surgir al aplicar el modelo en el caso de vías de suministro simples y específicas, lo cual limita la influencia de las hipótesis planteadas en el desarrollo del modelo sobre las estimaciones resultantes, con lo cual se reduce el margen de error.

El otro fundamento detrás del diseño del criterio que aquí se describe implica dar el mejor uso posible a los mejores datos o, en otras palabras, basarse lo menos posible en la información menos confiable. A fin de estimar el gasto tributario en el IVA, lo que se necesita habitualmente es información acerca de las transacciones que intervienen en la venta o del agente vinculado con cualquier gasto tributario determinado; por lo general, esta información se obtiene de las siguientes fuentes:

- 1) Declaraciones de aduana,
- 2) Declaraciones del IVA,
- 3) Estadísticas de las Cuentas Nacionales, y
- 4) Matrices de insumo-producto u oferta-utilización.

El orden de estas fuentes de información se corresponde por lo general con el nivel de confiabilidad de cada una de ellas, a los fines de las estimaciones de gastos tributarios. Las declaraciones de aduana, por ejemplo, son en general una fuente muy confiable de información para la determinación de los gastos tributarios, ya que proporcionan registros muy detallados que indican con exactitud qué bienes han sido importados y por cuáles agentes específicos de la economía. Las declaraciones del IVA, que brindan información que proviene directamente de los sujetos pasivos del IVA, suelen presentar una estructura bastante simple, y por esta razón sólo pueden ofrecer datos muy generales que requieren una posterior interpretación. Es usual acudir a las estadísticas de las Cuentas Nacionales, que presentan datos muy generales acerca del valor agregado para diversos sectores de la economía. De este modo, al ser una fuente tan general para intentar efectuar cualquier tipo de estimaciones detalladas, el margen de error asociado con el ejercicio de estimación podría superar la estimación producida. Las matrices de insumo-producto y oferta-utilización, aunque más desagregadas que las estadísticas de las cuentas nacionales y con información más detallada acerca de la circulación de productos y servicios en una economía, generalmente presentan una elevado margen de error relativo.

Sobre la base de estas hipótesis generales acerca de la clasificación de la calidad de las fuentes de información, la metodología que se describe a continuación intenta hacer el mayor uso posible de las fuentes de información más confiables, por ejemplo las declaraciones de aduana y las declaraciones del IVA, por sobre las fuentes de información menos confiables, por ejemplo los cuadros de oferta-utilización. Una gran parte del gasto tributario en el IVA se verá generado por las transacciones nacionales, por lo cual los datos acerca de estas transacciones que se presentan en los cuadros de oferta-utilización son vitales para el ejercicio de estimación. Con esta metodología se trata que en la medida de lo posible el uso de tales datos se limite a los porcentajes y no incluya los valores absolutos.

3.1 Modelo de gastos tributarios para operaciones de venta específicas

A fin de estimar el gasto tributario asociado con un impuesto inferior a la tributación plena sobre una transacción de venta en particular, el criterio que aquí se describe analiza de qué manera se genera el valor agregado para tal venta a medida que el producto o servicio pasa de un agente a otro en su camino hacia el consumidor final, y luego evalúa cuánto de ese valor agregado no se está tomando para el cálculo. Además del canal de suministro que se emplea, también la situación impositiva de los agentes a lo largo de ese canal tendrá implicancias sobre todo gasto tributario y debe ser tenida en cuenta. Existe naturalmente una vasta serie de vías que un bien o servicio puede seguir, razón por la cual existirá también una amplia variedad de cambios en la situación impositiva de los agentes que intervienen. No obstante, muchas de esas vías tienen un impacto neto similar y pueden dividirse en un número reducido de casos simplificados:

1. *Importaciones por parte de consumidores finales o empresas exentas.*
2. *Importaciones por parte de empresas sujetas a impuesto.*
3. *Importaciones por parte de revendedores sujetos a impuesto para consumidores finales o empresas exentas.*
4. *Importaciones por parte de revendedores sujetos a impuesto para empresas sujetas a impuesto.*
5. *Ventas internas a consumidores finales y empresas exentas.*
6. *Ventas internas a empresas sujetas a impuesto para operaciones de venta exentas.*
7. *Ventas internas a empresas sujetas a impuesto para operaciones de venta gravadas.*

Con sólo algunos supuestos, estos pocos casos generalizados deberían ser representativos de toda la variedad de vías de suministro posibles. Por ejemplo, el impacto de contar con múltiples revendedores que intervienen para que un bien o servicio dado pase al consumidor final debería ser exactamente el mismo que con un solo revendedor; el impacto sobre el gasto tributario será función del valor agregado neto o del margen de utilidad aplicado por todos los revendedores, que se va sumando a través de la vía correspondiente. Si se supone que existen mercados competitivos para un bien o servicio determinado, el valor agregado debería ser el mismo independientemente de cuántos revendedores participen, con lo cual la cantidad exacta de

revendedores no tendría ninguna importancia.¹ Esta suposición también permite excluir la posibilidad de un efecto en cascada considerable, por ello puede suponerse que cuando una vía de suministro alcanza a un agente no sujeto a impuesto, ese agente es efectivamente el consumidor final a los fines de la aplicación del impuesto.

En realidad, cualquier producto podría llegar al consumidor final por una o más de estas vías. En los casos en que un producto sea tanto importado como de origen nacional, la estimación del gasto tributario total comprendería la suma de cada una de las estimaciones de gasto tributario para cada uno de los canales que intervienen.

Al examinar los canales de distribución antes descritos, queda claro que pueden dividirse en dos categorías distintas: aquellos que se originan en importaciones y aquellos originados en la producción nacional. Aunque desde el punto de vista económico no debería haber una gran diferencia entre el valor agregado de origen nacional y extranjero de un producto, aquí la distinción se hace por razones de información, según se analizó antes. Al dividirlos en estas dos categorías, las técnicas de estimación pueden aprovechar de la mejor manera los mejores datos; en particular, la metodología está diseñada para utilizar en la mayor medida posible la información aduanera, y para intentar, donde sea posible, que el uso de los datos de los cuadros de oferta-utilización se limite a los porcentajes y no se extienda a los valores absolutos.

3.1.1 *Canales de importación*

Los datos básicos necesarios para simular en un modelo los canales de importación son los registros de las declaraciones de aduana. Al cruzar las declaraciones de aduana con los datos de los registros impositivos, se pueden generar estadísticas que detallen el volumen y el valor de los productos que pasan por la aduana con destino a: consumidores finales, empresas de sectores exentos, empresas de sectores sujetos a impuesto no inscriptas en el IVA, y empresas de sectores sujetos a impuesto inscriptas en el IVA. Por cierto, este proceso se simplifica en gran medida en aquellos casos en que se asigna a un contribuyente un número de inscripción único tanto para la Aduana como para el Fisco. En los casos en que no se emplea ese identificador común, podría ser necesario iniciar un proceso para comparar los dos identificadores.²

¹ El margen de utilidad de múltiples revendedores no podría ser mayor que el margen de utilidad del revendedor único, de lo contrario, no podrían competir en el mercado.

² Por lo general, la comparación automatizada basada en identificadores tal como el número de teléfono o la dirección no da muy buen resultado ya que con frecuencia los contribuyentes indican para estos ítems datos que

3.1.1.1 Importaciones por parte de consumidores finales o empresas exentas

En el caso de las importaciones directamente destinadas a consumidores finales y empresas exentas, el gasto tributario asociado con las operaciones de venta exentas, con tasa cero o tasa reducida sería la alícuota del IVA aplicada directamente al costo total de la importación puesto en tierra o el valor del Costo, Seguro y Flete (“CIF”), más todo impuesto y derecho de importación y otros impuestos al consumo incluidos en la base del IVA, menos el IVA cobrado (para aquellas transacciones a las que pudiera aplicarse una tasa reducida del IVA). Un tratamiento similar se aplicaría a las importaciones por parte de empresas exentas, que se identifican como empresas inscriptas en la aduana pero no inscriptas en el IVA.

De este modo, el valor del gasto tributario para estas importaciones puede calcularse simplemente, mediante la siguiente ecuación:

$$(1) (t - t_x) \times (CIF_x^f + CIF_x^s + CIF_x^b)$$

donde CIF_x^f : es el valor CIF para las importaciones de x por parte de consumidores finales

CIF_x^s : es el valor CIF para las importaciones de proveedores en sectores exentos

CIF_x^b : es el valor CIF para las importaciones de proveedores que pertenecen a sectores que tributan pero que no están inscriptos en el IVA

t : es la tasa normal del IVA, y

t_x : es la tasa del impuesto aplicada a la importación x (cero si está exenta).

Podría haber casos en los que los productos exentos importados por empresas no inscriptas ingresen nuevamente en la cadena impositiva. Un pequeño comerciante mayorista o minorista que se encuentre por debajo del umbral podría realizar operaciones de venta a empresas sujetas a impuesto u operaciones de venta gravadas con destino a consumidores finales, por ejemplo. En este caso, el impacto sobre el gasto tributario sería el impuesto aplicado a la

están destinados a su abogado o agente comercial, y por consiguiente no son únicos para cada empresa. La comparación automatizada por nombre de empresa tiene habitualmente también un éxito limitado, debido a las diferencias en la ortografía que se utiliza, tal como siglas en lugar del nombre completo, o porque se ha inscripto el nombre de una persona de contacto en lugar del nombre de una compañía. Una vez finalizada la comparación automatizada que sea posible efectuar, se recomienda realizar una comparación manual, dando prioridad a las personas inscriptas en la aduana, sobre la base del valor total de sus importaciones para un año determinado.

importación original, más el impuesto suplementario que sería aplicado al incremento que registra el costo del suministro para la empresa sujeta a impuesto. Sin embargo, dado que la mayoría de las empresas que tributan preferirían comprar a proveedores sujetos a impuesto con el fin de solicitar el crédito fiscal por IVA pagado, las compras a proveedores exentos probablemente representa sólo una pequeña fracción de esa actividad. Como tal, dado que es probable que sólo una parte marginal de estas transacciones de venta implique un costo suplementario del gasto tributario, y que el costo suplementario del gasto tributario sea sólo un agregado marginal al costo básico del gasto tributario, la utilización de la hipótesis simplificada de que todas esas importaciones son para consumo final debería tener un impacto despreciable sobre las estimaciones definitivas.

3.1.1.2 Importaciones por parte de proveedores sujetos a impuesto

No existe ninguna consecuencia sobre la recaudación neta que derive de las importaciones exentas, con tasa cero o con tasa reducida que se utilizan en la fabricación de productos sujetos a impuesto, ya que podría obtenerse un crédito fiscal total por el IVA abonado, por todo impuesto aplicado a estos productos como consecuencia de disponer que sean totalmente gravados.³ Por consiguiente, podrá considerarse que no tienen gasto tributario asociado todas aquellas importaciones de bienes exentos, con tasa cero o con tasa reducida que sean efectuadas por entidades inscriptas en el IVA cuya actividad principal sea el aprovisionamiento en sectores totalmente sujetos a impuesto. Esto ocurre cuando el producto lo importa directamente el fabricante del bien gravado, o si el bien importado pasa primero por otros intermediarios sujetos a impuesto.

Por ejemplo, si el arroz fuese un producto exento, no habría gasto tributario asociado con la importación de arroz por un hotel (sujeto a impuesto), dado que todo impuesto que sería recaudado si el arroz fuera un bien gravado simplemente sería devuelto al hotel a través de sus créditos fiscales por pago de IVA.

En el caso de las importaciones para sectores con una combinación de operaciones de venta gravadas y exentas, la parte de las importaciones que se utiliza para la operación de venta exenta estaría asociada a un gasto tributario, ya sea debido a su situación impositiva o al tipo de proveedor, y de ese modo las importaciones efectuadas por estos importadores se deben repartir

³ Naturalmente, si no se otorgan créditos fiscales totales por el bien en cuestión, podría existir algún impacto sobre la recaudación neta.

proporcionalmente. Si las empresas dedicadas a las actividades de estos sectores efectúan habitualmente transacciones de venta mixtas (por ejemplo las instituciones financieras), entonces podrían utilizarse para ese prorrateo los datos reunidos a partir de la declaración del IVA con respecto al valor total de sus ventas, separadas en exentas y gravadas. No obstante, si el sector está dividido en firmas que se especializan en la provisión de bienes o servicios gravados o de bienes y servicios exentos (por ejemplo, proveedores de seguros de vida y proveedores de seguros generales y patrimoniales), entonces se deberá obtener información acerca de la distribución proporcional de la producción del sector, ya sea mediante los datos de las cuentas nacionales por sectores detallados o a partir de los cuadros insumo-producto de la economía. En uno u otro caso, la proporción de las importaciones que se emplea en la realización de operaciones de venta exentas debería recibir un tratamiento similar a lo que se indica en la sección siguiente con respecto a las importaciones por parte de entidades totalmente exentas.

Sin embargo, en el caso de aquellas importaciones utilizadas en la realización de operaciones de venta exentas por parte de empresas alcanzadas por el impuesto, será necesario repartir proporcionalmente las importaciones de las empresas sujetas a impuesto, lo que resultará en una versión levemente modificada de la ecuación (1):

$$(2) (t - t_x) \times CIF_x^{t-r} \times \left(\frac{Y_g^{t-r}}{Y^{t-r}} \right)$$

donde CIF_x^{t-r} : es el valor CIF de las importaciones de x por parte de personas inscriptas en el IVA en el sector gravado t , no incluye revendedores

Y_g^{t-r} : es el producto de las operaciones de venta exentas efectuadas por el sector gravado t , no incluye revendedores

Y^{t-r} : es el total de las ventas del sector gravado t , no incluye revendedores

3.1.1.3 Importaciones por parte de revendedores sujetos a impuesto para consumidores finales o empresas exentas

En cuanto a las importaciones realizadas por revendedores sujetos a impuesto (que se identifican como importaciones por parte de entidades inscriptas en el IVA cuya actividad principal declarada es la de comerciante minorista, mayorista u otro tipo de comerciante), el valor del gasto tributario variará conforme a quién sea el destinatario de su venta. Aunque el tratamiento

de estas importaciones presenta una gran similitud con los tratamientos descritos para las importaciones directas, existen algunos otros requisitos en materia de información: el valor del margen de utilidad a aplicarse y la distribución de las importaciones por revendedor.

El criterio más simple para desestimar el margen de utilidad del revendedor (valor agregado) es mediante la información acerca de los márgenes comerciales que habitualmente figuran en los cuadros estadísticos de “oferta” o “producto” por categoría de producto. En ausencia de esta información detallada, podría estimarse un valor general del margen de utilidad, sobre la base de la relación entre el valor agregado y el volumen total de ventas para el sector minorista/mayorista, a partir de los cuadros de “utilización”. Obviamente, es preferible contar con datos sobre categorías de productos más detalladas debido a que los márgenes habituales de los revendedores pueden variar significativamente según los tipos de productos, por lo general en función del valor de cada tipo de producto y la cantidad de competidores presentes en el mercado (es decir, los márgenes en productos básicos como harina y arroz son generalmente mucho más bajos que los márgenes en automóviles y equipos electrónicos de consumo masivo, aunque esto puede variar).

Para determinar la proporción de las importaciones efectuadas por revendedores que se transfiere a consumidores finales y sectores exentos o a sectores sujetos a impuesto, podrían aplicarse dos métodos de distribución posibles: ya sea utilizando la parte del total de las ventas del sector minorista que los consumidores finales y sectores exentos compran o la parte del total de ventas del producto específico que los mismos utilizan. Cada uno de los procedimientos de distribución tiene sus defectos. En el primer caso, utilizar la parte del total de ventas del sector minorista podría llevar a una distribución inadecuada ya que la cantidad total promedio no necesariamente será representativa de algún producto en particular. Por ejemplo, el total de ventas del sector minorista podría ser en un 50% arroz y un 50% fotocopadoras, pero la totalidad del arroz se vende a consumidores finales, mientras que todas las fotocopadoras se venden a empresas que tributan. Aplicar el porcentaje del total de las ventas en un aprovisionamiento específico también podría ser erróneo. Por ejemplo, las estadísticas podrían indicar que el 50% de todo el arroz es consumido por hogares y el 50% por hoteles; la aplicación del método de distribución antes indicado llevaría a suponer que sólo el 50% del arroz vendido por comerciantes minoristas se asocia a un gasto tributario, aunque podría suceder que los hoteles estuvieran importando todo su arroz directamente. Se podrían elaborar modelos más

sofisticados para tratar de separar el uso de productos nacionales y de productos importados, sobre la base de los datos aduaneros desglosados para el sector al que pertenece el contribuyente. No obstante, la información más rápidamente accesible serían los datos estadísticos de los cuadros de “utilización” que indican la cantidad de un bien consumido por un sector determinado y por los consumidores finales.

De este modo, para la reventa a consumidores finales y sectores totalmente exentos, el valor de todo gasto tributario que se genera por esta vía de suministro sería el potencial impuesto total para la operación de venta, incluido el margen de utilidad minorista estimado, multiplicado por el porcentaje de utilización por parte de consumidores finales y sectores exentos que se haya determinado. La aplicación del proceso de distribución mediante el porcentaje del consumo total conduce a la expresión que se indica a continuación para el valor de la parte del gasto tributario que corresponde a esta fracción de las importaciones:

$$(3) (t - t_x) \times CIF_x^r \times \left[\left(\frac{C_x^f}{C_x} \right) + \left(\frac{C_x^s}{C_x} \right) \right] \times (1 + M_x)$$

donde CIF_x^r : es el valor CIF para las importaciones de x por los revendedores sujetos a impuesto r ,

C_x : es el consumo total del producto x vendido,

C_x^f : es el consumo del producto x por parte de los consumidores finales

C_x^s : es el consumo del producto x por parte de los sectores exentos

M_x : es el margen de utilidad para la venta del producto x

Según el análisis anterior, el valor de M_x puede ser un valor específico para la venta de un producto en particular, o un valor total promedio determinado por la relación entre el valor agregado por ese sector y el costo total de sus productos vendidos, según se indica en los cuadros estadísticos de “utilización”, o el valor del margen de utilidad específico para una transacción de venta determinado por la relación entre los márgenes para esa venta que se indican en los cuadros estadísticos de “oferta” y el total de la venta a precios básicos.

3.1.1.4 Importaciones por parte de revendedores sujetos a impuesto para empresas sujetas a impuesto

Con respecto a las operaciones de venta de revendedores a sectores gravados, se producirán gastos tributarios en aquellos casos en que el comprador sea una empresa exenta dentro del sector gravado (en su mayoría empresas por debajo del umbral) o cuando esas ventas estén destinadas a su vez a la venta de un bien o servicio exento. En el caso de la venta a proveedores sujetos a impuesto para quienes la importación es una compra vinculada con la realización de operaciones de venta gravadas, la misma no se asociaría a un gasto tributario, dado que se otorgaría un crédito fiscal total por el IVA pagado.

Por lo general no se cuenta con datos acerca de los porcentajes de venta por parte de empresas exentas en un sector determinado. En sectores que se componen principalmente de unas pocas entidades grandes, tal como los proveedores de servicios públicos, seguros y servicios financieros, puede suponerse que la proporción de las ventas de las empresas no inscriptas es cero (suponiendo adecuados niveles de cumplimiento en estos sectores). En el resto de los sectores por lo general se hace necesario hacer supuestos sobre esa proporción. La utilización del valor del volumen de ventas totales informado por las empresas de un sector determinado y su comparación con las estadísticas sobre las ventas totales del sector podría ser errónea, ya que esto incluiría la venta en potencial situación de incumplimiento y la venta de productos exentos o con tasa cero por parte de ese sector. No obstante, estos datos podrán utilizarse para contribuir a la información necesaria para elaborar una estimación. El análisis del volumen de ventas declarado puede generar estadísticas acerca de los niveles de cumplimiento estimados y de la distribución de las ventas en el sector (es decir, si se compone de muchas pequeñas empresas o si el grueso de las ventas declaradas está concentrada en unas pocas empresas grandes). Con esto se supone implícitamente que la relación insumo-producto es constante en todo el sector.

Para determinar parte de operaciones de venta exentas efectuadas por empresas sujetas a impuesto en un sector gravado, nuevamente podrá recurrirse a los cuadros estadísticos de oferta o producto. En este caso, se podrá aplicar una simple relación entre el volumen total de operaciones de venta exentas y el total de ventas. Aquí la suposición implícita es que la relación insumo-producto no es sólo constante para todos los proveedores dentro del sector sino también para las ventas de cada uno de los integrantes de un sector.

Para estas importaciones, el valor del gasto tributario se puede representar mediante la siguiente ecuación:

$$(4) (t - t_x) \times \left[CIF_x^r \times \left(1 - \left[\left(\frac{C_x^f}{C_x} \right) + \left(\frac{C_x^e}{C_x} \right) \right] \right) \times (1 + M_x) \right] \\ \times \sum_t \left[\left(\frac{Y_t^e}{Y^t} \right) + \beta^t - \left(\left(\frac{Y_t^e}{Y^t} \right) \times \beta^t \right) \right]$$

donde

Y^t : es el total de las ventas del sector gravado t,

Y_t^e : es el producto de las operaciones de venta exentas en el sector gravado t,

β^t : es la proporción de las ventas del sector gravado t que corresponde a las empresas exentas

Nótese que en lugar de intentar determinar la parte de las importaciones por parte de revendedores que es luego revendida a sectores gravados, se aplica la parte de ventas que no se destina a sectores exentos y consumidores. Los dos valores deberían ser idénticos, pero el cálculo efectuado de esta manera asegura que la totalidad de las importaciones realizadas por revendedores esté representada en el proceso de estimación. En la parte final de la expresión anterior se toma la parte de las importaciones que pasan a empresas exentas dentro de sectores gravados, y las importaciones empleadas por las empresas sujetas a impuesto para la realización de operaciones de venta exentas, sin que se cuenten por partida doble las importaciones por parte de empresas exentas que efectúan transacciones de venta exentas.

3.1.2 Vías de distribución de la producción nacional

La principal fuente de información para simular en un modelo las vías de distribución internas serían las estadísticas de producción nacional, para lo cual son ideales los datos que proporcionan la matriz de insumo-producto u oferta-utilización. El nivel de detalle de estas estadísticas de producción es por lo general muy inferior al que brindan los datos de aduana, y no ofrece datos específicos de producción con respecto a muchos bienes que tienen un tratamiento impositivo explícito. Esto puede resolverse tratando de determinar qué proporción de un producto específico (por ejemplo, arroz) está relacionada con una cierta clase de producto que figure en las estadísticas de producción existentes (por ejemplo, productos agrícolas), o

incorporando una serie de productos a una cierta clase de productos, a condición de que presenten un tratamiento impositivo común, con el fin de efectuar una estimación conjunta, o alguna combinación de los dos procedimientos.

Otro factor importante que debe tenerse en cuenta con relación a la producción nacional es el nivel de cumplimiento impositivo. El factor cumplimiento no se analizó al tratar los canales de importación dado que por lo general está implícitamente excluido. El incumplimiento con las importaciones generalmente entraña el simple contrabando o la subvaluación. En uno u otro caso, la parte del suministro para la cual se verifica el incumplimiento ya ha sido excluida de los datos. No obstante, en el caso de las vías de suministro de la producción nacional el incumplimiento deberá quedar explícitamente asentado, dado que la estadística de base de la producción nacional representaría la potencial base imponible total.

En el caso de los canales de distribución de productos importados, prácticamente no hubo distinción entre las implicancias de una transacción de venta exenta o con tasa cero. Sin embargo, en lo que se refiere a productos de origen nacional, en el caso de un producto exento cuyo productor es una empresa sujeta a impuesto, o cuyo productor sería una empresa sujeta a impuesto si ese producto específico estuviera gravado, existe lo que se consideraría un gasto tributario negativo asociado con los créditos fiscales por IVA pagado cuyo otorgamiento se niega, o una reducción del gasto tributario positivo creado por la exención. Esta desviación del gasto tributario corresponde a todas las vías de distribución de la producción nacional para el producto en cuestión.

Podría resultar difícil determinar el valor de los impuestos recaudados sobre las compras destinadas a operaciones de venta exentas, ya que en general esta información no aparece en una declaración de impuestos, en particular en aquellos casos en que el proveedor está exento y por consiguiente no se le exige presentar una declaración de IVA. Al efecto de elaborar una estimación del total de potenciales créditos fiscales por IVA pagado que sean atribuibles para una cierta transacción de venta, podrán utilizarse la matriz insumo-producto de modo de determinar la proporción de productos gravados empleados en el proceso de fabricación por el sector de fabricación principal, según se indica en los cuadros de insumo o utilización, y multiplicando esa relación por la tasa del impuesto y el valor total del bien que figura en los cuadros de producto u oferta. Para las estimaciones de gastos tributarios, este valor debería afinarse teniendo en cuenta que las compras realizadas por contribuyentes incumplidores y exentos (tal como los que se

encuentran por debajo del umbral) con destino a operaciones de venta seguirían estando sujetas a impuesto.

De este modo, el gasto tributario negativo asociado con la potencial pérdida de créditos fiscales por el IVA pagado que no son otorgados con respecto a un bien o servicio exento x suministrado por una empresa alcanzada por el impuesto y cumplidora del sector i , puede representarse mediante la ecuación:

$$(5) Y_x \times \left(\frac{\sum_z (c_z^i \times t_z)}{Y^i} \right) \times [(1 - \beta^i) \times (1 - \eta^i)]$$

donde Y_x : es la producción nacional total del producto x

Y^i : es la producción total del sector i , el principal proveedor del producto x

c_z^i : es la cantidad del producto gravado z que se utiliza en el sector i

t_z : es la tasa del impuesto que se aplica al producto z

β^i : es la proporción de la producción del sector i que corresponde a productores exentos,

y

η^i : es la proporción de la producción del sector i que corresponde a productores incumplidores.

La razón por la cual en la ecuación anterior se considera esa cantidad del producto z que se utiliza como insumo en el sector i , en lugar de utilizar directamente la cantidad del producto z que se emplea en la producción del producto x , tiene que ver con la clase de estructura de los datos: los cuadros oferta-utilización se presentan en un formato rectangular sector por producto, y no en un formato cuadrado producto por producto. En algunos casos podría haber múltiples sectores que intervienen en la producción de un producto determinado (por ejemplo, muchos sectores podrían brindar servicios de alquiler, como un producto secundario de sus operaciones).

La generación de estimaciones del valor de η^i podría ser difícil, ya que por lo general los datos observacionales no permiten distinguir entre los gastos tributarios y el incumplimiento. Por ejemplo, la comparación de las recaudaciones impositivas de un sector con los datos de las cuentas nacionales sobre el total del valor agregado para ese sector (similar a una medición de la eficiencia fiscal) sería implícitamente una medición del déficit total en la recaudación fiscal, incluidas las pérdidas involuntarias debidas al incumplimiento y las pérdidas voluntarias debidas a los gastos tributarios. Podría aplicarse un proceso iterativo para calcular simultáneamente el

gasto tributario y el nivel de incumplimiento (se supone que el déficit de recaudación se debe al incumplimiento, y se genera una estimación inicial del incumplimiento, que luego se utiliza para estimar la parte del déficit de recaudación que corresponde al gasto tributario, que es luego empleado para actualizar la proporción del déficit tributario debida a los gastos que producen un nuevo valor de incumplimiento, etc., etc., hasta que la diferencia entre dos iteraciones sea inferior al margen de error). Este método insumiría muchísimo tiempo. En general, puede suponerse que cuanto más grande es la cantidad de agentes activos en un sector dado, y más pequeña su proporción de las operaciones de venta, mayor es el grado de incumplimiento. Por consiguiente, podría suponerse que el grado de incumplimiento de los agentes del sector de servicios financieros es relativamente bajo en comparación con el de los agentes de los sectores de la agricultura o el transporte.

3.1.2.1 Operaciones de venta internas a consumidor final y empresas exentas

En el caso de las operaciones de venta internas de bienes exentos, con tasa cero o tasa reducida a consumidores finales y empresas exentas, la parte positiva de todo gasto tributario será la diferencia entre la tasa general del IVA y la tasa del impuesto aplicada (cero en el caso de bienes exentos o con alícuota cero), multiplicada por el valor de la venta, del mismo modo que para las importaciones directas.

Al recurrir a la información sobre el consumo total a precios de mercado, podrá evitarse una distinción entre aquellas ventas efectuadas directamente por el productor y aquellas transacciones que pasan por intermediarios, dado que los márgenes que se apliquen ya estarán incluidos en los datos. No obstante, los datos deberán ajustarse de modo de excluir el valor de las importaciones, porque las estadísticas acerca de la utilización o consumo total de un determinado producto vendido, según se indica en los cuadros de “utilización” o “insumo”, no distinguen entre el consumo de productos importados y de origen nacional. Para ello, simplemente se resta de los valores totales de utilización que figuran en los cuadros estadísticos la parte del CIF atribuible a un usuario en particular, según se determina en el ejercicio de estimación de importaciones. Por ejemplo, restando del valor indicado para el consumo total del producto vendido x por parte de los hogares, el valor de las importaciones directas por parte de los hogares y las importaciones que van de los revendedores a los hogares.

Otro ajuste que debe hacerse, como se analizó antes, consiste en quitar de la transacción de venta aquella parte de la utilización o del consumo que podría pasar a través de empresas no

inscriptas de un sector que tributa (por ejemplo, empresas que se sitúan por debajo del umbral) o empresas incumplidoras.

Por último, el proceso de estimación debe reconocer los problemas que podrían surgir cuando se mezclan y comparan datos de fuentes diferentes. En este caso, los datos de las importaciones provenientes de la aduana y los datos de consumo de los cuadros estadísticos de oferta-utilización. Es posible que la información de aduana relativa a los valores de las importaciones, tanto directas como aquellas que se consideran efectuadas a través de revendedores, podrían superar el valor indicado para el consumo total, arrojando un valor negativo para el consumo derivado de las transacciones de venta internas. Por consiguiente, el proceso de estimación deberá estructurarse de manera de evitar la generación de un valor negativo para la producción nacional, para que no arroje un valor negativo para esta parte de la estimación del gasto tributario.

Esto resulta en la ecuación que se presenta a continuación para la parte del gasto tributario asociada con las operaciones de venta internas efectuadas por empresas sujetas a impuesto y cumplidoras con destino a consumidores finales y empresas exentas:

$$(6) \quad (t - t_x) \times \left[\min(0, C_x^f - CIF_x^f - CIF_x^r \times \left(\frac{C_x^f}{C_x}\right) \times (1 + M_x)) \right. \\ \left. + \min(0, C_x^s - CIF_x^s - CIF_x^r \times \left(\frac{C_x^s}{C_x}\right) \times (1 + M_x)) \right. \\ \left. + \min(0, C_x^b - CIF_x^b - CIF_x^r \times \left(\frac{C_x^b}{C_x}\right) \times (1 + M_x)) \right] \\ \times [(1 - \beta^i) \times (1 - \eta^i)]$$

donde C_x^f : es el consumo total del producto x por consumidores finales,

C_x^s : es el consumo total del producto x por sectores exentos,

C_x^b : es el consumo total del producto x por empresas exentas en sectores gravados.

Aunque los valores del consumo de un producto por parte de consumidores finales y sectores exentos están dados de manera explícita en los cuadros de “utilización”, el valor del consumo por parte de las empresas exentas en sectores gravados no lo está. Suponiendo que la relación de insumo a producto es constante en todo el sector, este valor podrá determinarse

aplicando los valores de β para cada sector gravado a las estadísticas de consumo de un producto dado por ese sector, es decir:

$$(7) \quad C_x^b = \sum_t (\beta^t \times C_x^t)$$

donde C_x^b : es el consumo total del producto x por el sector gravado t.

Obsérvese que aquí se supone implícitamente que ningún sector reexporta ninguna de sus importaciones y que la totalidad de las importaciones están destinadas al consumo interno. Es importante tener presente esta hipótesis cuando se reúnen los datos, ya que se debería deducir toda reexportación significativa de los datos de importación.

3.1.2.2 Operaciones de venta internas a empresas sujetas a impuesto para efectuar ventas exentas

El método para la estimación del gasto tributario en el caso de operaciones de venta a empresas sujetas a impuesto que efectúan transacciones de venta exentas presenta una estructura similar al método para estimar el gasto en el caso de ventas a consumidores finales y empresas exentas, pero en este caso es sólo una parte de las operaciones de venta la que genera el gasto tributario, la parte que se utiliza para efectuar la transacción de venta exenta. De este modo, para cualquier sector que compra bienes o servicios exentos, con tasa cero o tasa reducida para realizar operaciones de venta exentas, el gasto tributario asociado puede representarse de la manera siguiente:

$$(8) \quad (t - t_x) \times \sum_t \left[\min(0, \sum_t ((1 - \beta^t) \times C_x^t) - CIF_x^t - CIF_x^r \times \left(\frac{C_x^t}{C_x^r}\right) \times (1 + M_x)) \right] \times \left[\left(\frac{V_x^t}{P^t}\right) \right] \\ \times [(1 - \beta^t) \times (1 - \eta^t)]$$

Es importante destacar algunos de los componentes de esta ecuación. El primer elemento a observar es que en la ecuación no se emplea el consumo total del producto x por parte del sector t, sino sólo la proporción que se haya determinado que es consumida por las empresas sujetas a impuesto (inscriptas). También es importante observar la diferencia en la notación del sector en los dos últimos grupos: en el penúltimo grupo se distingue que se trata de la parte del

producto x comprada por el sector t para su uso en la realización de operaciones de venta exentas, mientras que el último grupo representa la parte del producto x que habría sido provista por contribuyentes inscriptos y cumplidores. En el primer caso, la notación del sector es la misma que la utilizada para el sector comprador, mientras que en el segundo caso es aquella asociada con el producto vendido.

3.1.2.3 Operaciones de venta internas a empresas sujetas a impuesto para efectuar ventas gravadas

Como en el caso de los bienes importados, no existe ningún gasto tributario directo asociado con bienes o servicios exentos y con tasa cero adquiridos para la realización de operaciones de venta gravadas, ya que todo impuesto que pudiera aplicarse sería recuperable en su totalidad como un crédito fiscal por el impuesto pagado.

Sin embargo, podrían producirse gastos tributarios negativos relacionados con el gasto tributario negativo asociado con los créditos fiscales no otorgados al proveedor por IVA pagado, según lo antes descrito. Podrán generarse algunos ingresos tributarios marginales a partir del incremento de la base imponible para toda operación de venta gravada que haya sido realizada utilizando el bien o servicio exento vinculado con los créditos fiscales por pago de IVA que han sido negados al productor del producto exento. En otras palabras, podría ocurrir algún incremento marginal de la recaudación como consecuencia del efecto cascada del impuesto, y esto podría considerarse un gasto tributario negativo que podría ser necesario incluir en el cálculo general del gasto tributario.

Si se supone que el costo de todos los impuestos sobre las adquisiciones destinadas a la realización de la transacción de venta exenta se transfiere íntegramente sin ningún margen de utilidad suplementario, entonces se podrá estimar el valor de este gasto tributario negativo como la tasa del impuesto para toda operación de venta gravada realizada utilizando una compra exenta de impuestos, multiplicada por el total estimado de todos los créditos fiscales no otorgados por pago de impuesto con respecto a la compra exenta. La siguiente ecuación representa este gasto:

$$(9) \sum_y \left[t_y \times \left(\frac{c_x^j}{v_x} \right) \times ITC_x \times [(1 - \beta^j) \times (1 - \eta^j)] \right]$$

Donde t_y : es la tasa del impuesto aplicada a todo producto y para el cual se utiliza el producto x como insumo

C_x^j : es la cantidad total del producto exento x que es utilizado como insumo por el sector j

Y_x : es el total de la producción nacional del producto x

ITC_x : es el total de créditos fiscales no otorgados por impuesto pagado por el producto x.

Nuevamente, en razón de que los cuadros estadísticos de “utilización” se presentan en un formato sector por producto, en lugar de un formato producto por producto, no se cuenta con estadísticas directas acerca de la cantidad de cualquier producto x utilizado en la producción de cualquier producto y. Por consiguiente, como sustituto, el valor de los insumos especificados es C_x^j , que es el valor de la provisión del producto x utilizado en el sector j, que sería el sector predominante asociado con la producción del producto y. El valor de ITC_x para todo producto exento x estaría determinado por la ecuación 5 anterior.

3.1.3 Estimación definitiva para una operación de venta en particular

La etapa final en la estimación del gasto tributario para una operación de venta en particular consiste en sumar las estimaciones parciales realizadas a partir de cada una de las vías de suministro antes especificadas. De este modo, para una transacción de venta exenta x, la estimación ε_x total del gasto tributario estaría expresada mediante la siguiente ecuación general:

$$\begin{aligned}
 (10) \quad \varepsilon_x = & (t - t_x) \times (CIF_x^f + CIF_x^s + CIF_x^b) \\
 & + (t - t_x) \times CIF_x^{t-r} \times \left(\frac{Y_x^t - r}{Y_x^t - r} \right) \\
 & + (t - t_x) \times CIF_x^r \times \left[\left(\frac{C_x^f}{C_x} \right) + \left(\frac{C_x^s}{C_x} \right) \right] \times (1 + M_x) \\
 & + (t - t_x) \times \left[CIF_x^r \times \left(1 - \left[\left(\frac{C_x^f}{C_x} \right) + \left(\frac{C_x^s}{C_x} \right) \right] \right) \times (1 + M_x) \right] \\
 & \times \sum_t \left[\left(\frac{Y_x^t}{Y_x^t} \right) + \beta^t - \left(\left(\frac{Y_x^t}{Y_x^t} \right) \times \beta^t \right) \right] \\
 & + (t - t_x) \times \left[\min(0, C_x^f - CIF_x^f - CIF_x^r \times \left(\frac{C_x^f}{C_x} \right) \times (1 + M_x)) \right. \\
 & \quad \left. + \min(0, C_x^s - CIF_x^s - CIF_x^r \times \left(\frac{C_x^s}{C_x} \right) \times (1 + M_x)) \right]
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
& + \min(0, \sum_t (\beta^t \times C_x^t) - CIF_x^b - CIF_x^r \times \left(\frac{C_x^b}{C_x}\right) \times (1 + M_x)) \Big] \\
& \times [(1 - \beta^i) \times (1 - \eta^i)] \\
& + (t - t_x) \times \sum_t \left[\left[\min(0, \sum_t ((1 - \beta^t) \times C_x^t) - CIF_x^t - CIF_x^r \times \left(\frac{C_x^t}{C_x}\right) \times \right. \right. \right. \\
& \left. \left. \left. (1 + M_x) \right) \right] \times \left[\left(\frac{Y_x^t}{Y^t} \right) \right] \right] \times [(1 - \beta^i) \times (1 - \eta^i)] \\
& - Y_x \times \left(\frac{\sum_x (C_x^i \times t_x)}{Y^i} \right) \times [(1 - \beta^i) \times (1 - \eta^i)] \\
& - \sum_y \left[t_y \times \left(\frac{C_x^j}{Y_x} \right) \times ITC_x \times [(1 - \beta^j) \times (1 - \eta^j)] \right]
\end{aligned}$$

En el caso de una operación de venta con alícuota cero o alícuota reducida, la ecuación consolidada sería similar a la ecuación (10), pero no incluiría los dos últimos términos referidos a la parte negativa del gasto tributario relacionado con el ingreso asociado a los créditos fiscales denegados por las transacciones de venta exentas.

Aunque existen desde luego algunas maneras de simplificar la ecuación (10), la metodología para el desarrollo de esta estimación se basa en la presunción que en la aplicación práctica el método más simple para obtener el valor estimado sería determinar por separado el valor de cada una de esas partes integrantes. Sin embargo, es siempre importante examinar la ecuación en su totalidad, como se presenta en la ecuación (10) anterior, de modo de observar cómo todos los componentes están supuestamente vinculados entre sí, y para verificar que no se produzca ninguna duplicación.

Al examinar los componentes relacionados con las vías de importación, puede apreciarse que en los cuatro primeros segmentos de la ecuación están representadas todas las importaciones, sin duplicación. Esto quiere decir que el total de importaciones es igual a las importaciones por parte de los consumidores finales, más las importaciones de las empresas de los sectores exentos, más las importaciones de las empresas no inscriptas en el IVA en sectores sujetos a impuesto, más las importaciones por parte de las empresas inscriptas en el IVA en sectores sujetos a impuesto, excepto revendedores, más las importaciones de revendedores inscriptos en el IVA, o sea:

$$(11) \quad CIF_x = CIF_x^f + CIF_x^s + CIF_x^b + CIF_x^{t-r} + CIF_x^r.$$

De manera similar, puede observarse que la ecuación (10) representa la totalidad del consumo interno de la producción nacional, sin ningún doble cómputo.

3.2 Modelo para la estimación de gastos tributarios para proveedores específicos

La metodología empleada para el análisis de los gastos tributarios asociados con proveedores específicos es similar a la metodología aplicada para operaciones de venta específicas. El procedimiento para el cálculo se simplifica en alguna medida dado que un gasto tributario sólo puede estar asociado con proveedores nacionales, lo que reduce la necesidad de contemplar el uso de diferentes métodos de evaluación basados en diferentes orígenes del suministro.

En el caso de los gastos tributarios asociados con proveedores específicos, se provee un método de estimación para cada uno de los diversos tratamientos del gasto tributario generalmente asociados con los proveedores: uno para proveedores con tasa cero debido al tipo de actividad, una para proveedores cuya provisión está gravada con una tasa reducida, uno para proveedores exentos debido al tipo de actividad, y uno para proveedores exentos debido al nivel de sus ventas, por ejemplo proveedores que se encuentran por debajo del umbral.

3.2.1 Proveedores sujetos a tasa cero

Con respecto a un proveedor sujeto a tasa cero que realiza transacciones de venta a consumidores finales o proveedores exentos, el valor del gasto tributario sería igual a la tasa general del impuesto aplicada al valor total de las ventas del proveedor. En aquellos casos en que se exige a los contribuyentes informar el valor de las ventas gravadas a tasa cero en su declaración del IVA, el valor total de las ventas con tasa cero podrá obtenerse sumando todas las ventas a tasa cero declaradas por los contribuyentes inscriptos en esa actividad. Si esto no fuera posible, será necesario recurrir a los datos de los cuadros oferta-utilización.

La determinación de la proporción de las ventas de un proveedor destinada directamente a consumidores finales podría ser complicada debido a que los cuadros de oferta-utilización presentan los datos sobre el consumo final por producto y no por sector. Podrá utilizarse un sistema simplificado de reparto, basado en la relación entre el consumo por parte de consumidores finales y proveedores exentos y el total del producido de la operación de venta más significativa asociada con el proveedor, que llevaría a la siguiente ecuación:

$$(12) \quad \varepsilon^z = t \times Y^z \times \left(\frac{c_x^f + c_x^g + \sum_t (\beta^t \times c_x^t)}{Y_x} \right) \times [(1 - \beta^z) \times (1 - \eta^z)]$$

En aquellos casos en que la venta del proveedor es una compra por parte de otro proveedor sujeto a impuesto que realiza operaciones de venta gravadas, no existiría ningún aumento en la recaudación impositiva debido a que la operación de venta sea gravada, dado que todo gravamen aplicado sería reembolsable como crédito fiscal por impuesto pagado. Por consiguiente la ecuación (12) constituye el método de cálculo completo de este gasto tributario.

3.2.2 Proveedores sujetos a tasa reducida

En cuanto a los proveedores con tasa reducida que efectúan transacciones de venta a consumidores finales (o proveedores exentos), el valor del gasto tributario es prácticamente idéntico al que corresponde a los proveedores sujetos a tasa cero, salvo que el gasto tributario se basa en la diferencia entre la tasa reducida y la tasa general, y no la tasa plena. Nuevamente, la principal fuente de información acerca de las ventas gravadas a tasa reducida sería los formularios de declaración de impuestos, suponiendo que se exija al contribuyente declarar esas ventas.

$$(13) \quad \varepsilon^k = (t - t^k) \times Y^k \times \left(\frac{c_x^f + c_x^g + \sum_t (\beta^t \times c_x^t)}{Y_x} \right) \times [(1 - \beta^k) \times (1 - \eta^k)]$$

3.2.3 Proveedores exentos

En el caso de los proveedores exentos que abastecen directamente a consumidores finales y proveedores exentos, el valor del gasto tributario puede determinarse simplemente aplicando la tasa general del impuesto al valor agregado total para ese sector, según lo indican las estadísticas de las cuentas nacionales por sector de actividad (si las estadísticas brindan un nivel suficiente de desagregación de modo que la definición del sector corresponda exactamente a la definición del tipo de actividad de los proveedores). Se repite aquí que la proporción de esas ventas que está directamente destinada a consumidores finales no aparece en los cuadros de oferta-utilización, y por consiguiente se emplea un sistema de reparto proporcional basado en la relación entre el consumo por parte de consumidores finales y proveedores exentos y el total del producido de la operación de venta más significativa asociado con el proveedor, que lleva a la siguiente ecuación para esa parte del gasto tributario:

$$(14) \quad t \times V^e \times \left(\frac{C_x^f + C_x^e + \sum_t (\beta^t \times C_x^t)}{Y_x} \right) \times [(1 - \beta^e) \times (1 - \eta^e)]$$

donde: V^e : es el valor agregado del sector exento e

Aunque nuevamente debería deducirse aquí todo impuesto aplicado sobre las operaciones de venta realizadas con el fin de efectuar otras transacciones de venta gravadas, debido a los créditos fiscales otorgados al destinatario del suministro por el impuesto pagado, la inclusión de los créditos fiscales otorgados al proveedor podría tener un impacto negativo sobre la recaudación impositiva. Como sucede con las operaciones de venta exentas, este impacto negativo tendría dos componentes: el costo del impuesto sobre las compras que es pagado por el sector exento, más todas las pérdidas debidas al impuesto que se genera sobre el aumento de la base de los costos de la transacción de venta gravada a la cual está destinada la compra exenta de impuestos. Estos dos factores pueden combinarse en un término expresado por la siguiente ecuación:

$$(15) \quad - \sum_y \left[(1 + t_y) \times \left(\frac{C_y^t}{Y_y} \right) \times \left[\left(\frac{\sum_z (C_z^t \times t_z)}{Y^e} \right) \times [(1 - \beta^e) \times (1 - \eta^e)] \right] \times [(1 - \beta^j) \times (1 - \eta^j)] \right]$$

Las partes negativas del gasto tributario asociado con proveedores específicos según se expresa en la ecuación (15) pueden expresarse en un solo término, mientras que la parte negativa del gasto tributario asociado con proveedores específicos está representada por los dos últimos términos de la ecuación (10). La razón de esta diferencia reside en la manera en que se calcula la parte positiva del gasto tributario. En la ecuación (10) el gasto tributario asociado con operaciones de venta a consumidores finales se calcula sobre la base del producido total, y por ello deberán deducirse todos los créditos fiscales por impuesto abonado que están asociados a ese producto, a fin de evitar el doble cómputo del impuesto sobre esa parte de la venta. En la ecuación (14) el gasto tributario asociado con ventas a consumidores finales está basado en el valor agregado, y por consiguiente no es necesario deducir el impuesto sobre las compras vinculadas con las ventas a consumidores finales. Esto permite en la ecuación (15) simplificar la parte negativa del gasto tributario a un solo término, relacionado en su totalidad con ventas destinadas a la realización de operaciones de venta gravadas.

Si se suman las ecuaciones (14) y (15), se obtendrá la estimación total del gasto tributario para proveedores exentos:

$$(16) \quad \varepsilon^e = t \times V^e \times \left(\frac{C_x^f + C_x^e + \sum_i (\beta^i \times C_x^i)}{V^e} \right) \times [(1 - \beta^e) \times (1 - \eta^e)] \\ - \sum_y \left[(1 + t_y) \times \left(\frac{C_y^f}{V_y} \right) \times \left[\left(\frac{\sum_z (C_z^f \times t_z)}{V^e} \right) \times [(1 - \beta^e) \times (1 - \eta^e)] \right] \times [(1 - \beta^j) \times (1 - \eta^j)] \right]$$

3.2.4 Umbral general

Como se analizó en la Sección 2, es motivo de discusión si existe o no un gasto tributario asociado con el umbral de exención general. Aunque existen buenos argumentos tanto a favor como en contra de incluir una estimación del costo asociado con el gasto tributario, para efectuar un análisis completo se presenta aquí un método para calcular este costo, de manera que se adapte a aquellos casos en los que se decide que tal estimación debe ser incluida.

El método de cálculo del gasto tributario asociado con la exención a las operaciones de venta realizadas por empresas que se encuentran por debajo del umbral sería similar al método general de estimación para proveedores exentos que se establece en la ecuación (16), simplemente adaptando los términos anteriormente utilizados para excluir el producido de las ventas de esos proveedores, de modo que sólo incluyan su producido, es decir reemplazando $(1 - \beta^i)$ por β^i , y sacando los términos que antes limitaban el impacto debido a que el gasto tributario esté asociado con las empresas situadas por debajo del umbral (excluyendo sin embargo el impacto sobre las empresas cumplidoras) con lo cual se llega a la siguiente ecuación:

$$(17) \quad \varepsilon^b = \sum_i \left[t \times V^i \times \left(\frac{C_x^f + C_x^e}{V^i} \right) \times [\beta^i \times (1 - \eta^i)] \right. \\ \left. - \sum_y \left[(1 + t_y) \times \left(\frac{C_y^f}{V_y} \right) \times \left[\left(\frac{\sum_z (C_z^f \times t_z)}{V^i} \right) \times [\beta^i \times (1 - \eta^i)] \right] \times [(1 - \eta^j)] \right] \right]$$

4 Cómo se resuelve la falta de datos

En algunos ámbitos jurisdiccionales podría suceder que no se cuente con cuadros estadísticos oferta-utilización, o que no se disponga de estos cuadros para el año que se analiza. En ambos casos podrá de todos modos aplicarse la metodología antes descrita, con algunos ajustes.

4.1.1 *Falta de cuadros oferta-utilización actualizados*

No es raro que exista un retraso de algunos años en la disponibilidad de los cuadros oferta-utilización para un año determinado. Sabiendo esto, en la estructura del modelo antes mencionada se aplicó el criterio de limitar en la medida de lo posible el uso de los datos de los cuadros oferta-utilización a los porcentajes y no trabajar con sus valores absolutos. No obstante, en algunos casos se han utilizado valores absolutos, como por ejemplo para niveles actuales de consumo. En tales casos, podrían emplearse los datos de las Cuentas Nacionales sobre el valor agregado del sector en cuestión, para ampliar los datos de oferta-utilización, es decir:

$$(18) \quad C_{x\ 2009}^f = C_{x\ 2004}^f \times \left(\frac{Y_{x\ 2009}}{Y_{x\ 2004}} \right)$$

Ciertamente, el margen de error asociado con un criterio tal aumentará cuanto mayor sea el retraso en cuanto a períodos sin datos. Si los cuadros oferta-utilización están demasiado desactualizados, quizás sería mejor pensar en la posibilidad de aplicar el procedimiento que se sigue en aquellos casos en que no existen los cuadros oferta-utilización. La determinación de lo que significa “demasiado desactualizado” variará, pero en general debería ser cualquier período durante el cual pudieran haberse producido cambios en la estructura general de la economía (por ejemplo, cambios en la participación de los diversos sectores en la producción total) o cambios en la estructura de sectores específicos de importancia (por ejemplo, modificaciones en las relaciones capital-mano de obra en un sector determinado).

4.1.2 *Ausencia de cuadros oferta-utilización*

Si no se dispone de cuadros oferta-utilización, podrían utilizarse cuadros oferta-utilización de una economía estructurada de manera similar, hasta que puedan confeccionarse cuadros oferta-utilización propios. Nuevamente, en aquellos casos en que se han utilizado valores relativos a

partir de cuadros oferta-utilización, los datos de los cuadros oferta-utilización de otro país podrían emplearse sin modificación. No obstante, en aquellos casos donde aparecen valores absolutos, los datos de oferta-utilización de otro país deberían adaptarse a la economía local, lo cual también en esta circunstancia podría hacerse aplicando los datos de las cuentas nacionales sobre el valor agregado del sector en cuestión, por ejemplo:

$$(18) \quad C_{x\,domestic}^f = C_{x\,foreign}^f \times \left(\frac{Y^i_{domestic}}{Y^i_{foreign}} \right)$$