

Universidad Siglo 21



Trabajo Final de Grado

Carrera: CONTADOR PÚBLICO

**“EVASIÓN EN EL IVA: SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN POTENCIAL DE
ESTE IMPUESTO”**

MARÍA LUZ ZEBALLOS

DNI: 33.759.039

LEGAJO: VCPB11839

AÑO 2019

Resumen

Esta investigación tuvo con objetivo determinar cómo la evasión en el IVA afecta de manera considerable la recaudación potencial de este impuesto. Primero se estableció la preponderancia y el desempeño del IVA en la estructura tributaria argentina, considerando los niveles de recaudación de IVA informado por la AFIP los últimos años, concluyendo que representa una fracción considerable de la recaudación total del Estado Argentino. Este análisis dio lugar al siguiente interrogante: Siendo el principal impuesto, ¿se logra recaudar lo que potencialmente se debería? Para esto, se analizó la evolución de la evasión de IVA en los últimos años y los factores que influyeron en los contribuyentes, tomando datos oficiales otorgados por la Dirección General Impositiva, obtenidos mediante la aplicación del Método del Consumo. Por último, mediante datos otorgados por la Dirección General Impositiva y por el Ministerio de Hacienda y Finanzas en el período 2007-2016, sobre los ingresos potenciales del IVA, se dividieron en tres categorías: 1) el ratio de recaudo de IVA corresponde a la proporción de ingresos potenciales del IVA efectivamente recaudados por la Administración Tributaria; 2) los gastos tributarios, corresponden a la proporción de ingresos potenciales del IVA que no es recaudada debido a reducciones de tasas, exenciones, tasas cero y otros beneficios o deducciones fiscales; 3) corresponde a el resto de ingresos potenciales del IVA que no puede explicarse mediante los gastos fiscales, esto es: la *evasión*. De esta forma, se concluye que a pesar de ser el principal impuesto en la Estructura Tributaria Argentina, su desempeño sigue siendo ineficiente, ya que no se recauda lo que potencialmente debería. Las derivaciones de la deficiente gestión en la recaudación de IVA son muy graves. Más allá de las consideraciones éticas emergentes del incumplimiento masivo, desde el punto de vista económico y social lo más dañino es que, lo que no se recauda con IVA por impericia, desidia o facilismo se reemplaza con muy malos tributos.

Palabras claves: IVA, desempeño, recaudación potencial, evasión.

Abstract

This investigation was aimed at determining how VAT evasion significantly affects the potential collection of this tax. First, the preponderance and performance of VAT in the Argentine tax structure was established, considering the levels of VAT collection reported by the AFIP in recent years, concluding that it represents a considerable fraction of the total collection of the Argentine State. This analysis gave rise to the following question: Being the main tax, is it possible to collect what could potentially be due? For this, the evolution of VAT evasion in recent years and the factors that influenced taxpayers were analyzed, taking official data granted by the General Tax Directorate, obtained through the application of the Consumption Method. Finally, through data provided by the General Tax Directorate and the Ministry of Finance and Finance in the 2007-2016 period, on potential VAT revenues, they were divided into three categories: 1) the VAT collection ratio corresponds to the proportion of potential VAT revenues actually collected by the Tax Administration; 2) tax expenditures, correspond to the proportion of potential VAT income that is not collected due to rate reductions, exemptions, zero rates and other tax benefits or deductions; 3) corresponds to the rest of the potential VAT income that cannot be explained by fiscal expenses, that is: evasion. In this way, it is concluded that despite being the main tax in the Argentine Tax Structure, its performance remains inefficient, since it does not collect what it potentially should. The derivations of poor management in VAT collection are very serious. Beyond the emerging ethical considerations of mass noncompliance, from the economic and social point of view, the most damaging thing is that, what is not collected with VAT due to inaccuracy, negligence or easement is replaced with very bad taxes.

Keywords: VAT, performance, potential collection, evasion.

ÍNDICE

Introducción:.....	1
Problema de la investigación – Justificación:.....	2
Antecedentes Generales:.....	3
Objetivos:	7
Objetivo General:	7
Objetivos Específicos:	7
Marco Teórico:	8
Definición de evasión	8
Impuesto al Valor Agregado - Características.....	9
Evasión del IVA en Argentina.....	12
Factores que influyen en la evasión del pago del IVA	13
Maniobras de evasión de IVA en el país	17
Reformas anteriores orientadas a disminuir la evasión	19
Marco Metodológico	22
Materiales	22
Procedimiento	23
Análisis de información.....	24
<i>Tablas y Gráficos de análisis estadístico:</i>	25
Resultados.....	28
Resultado obtenidos del análisis de contenido	28

Desempeño del IVA en la Estructura Tributaria Argentina.	28
Comportamiento de la evasión en el IVA en los últimos años.....	31
Incidencia de la evasión de IVA en la recaudación potencial de este impuesto.	34
Discusión y conclusiones	37
Conclusiones generales.....	37
Propuestas – Futuras líneas de investigación	39
Referencias	40

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Ficha Técnica -----	22
Tabla 2: Tabla Metodológica-----	25
Tabla 3: Recaudación de impuestos en millones de pesos años 2015, 2016 y 2017. -----	28
Tabla 4: Estimación de Evasión en el IVA para el período 2007-2016-----	32
Tabla 5: Descomposición de los ingresos potenciales por IVA como porcentaje del recaudo potencial de IVA. Período 2007-2016. -----	35

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Evolución de la Presión Tributaria en (%) del PBI – Argentina.....	15
Figura 2: Recaudación de Impuestos años 2015, 2016, 2017 – Estructura Tributaria	30
Figura 3: Tasa de Evasión de IVA período 2007-2016.	34
Figura 4: Recaudación Potencial de IVA en Argentina.....	36

Introducción:

Los recursos tributarios son la principal fuente de ingresos del Estado Nacional, y son aquellos que éste obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio, es decir, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de los contribuyentes, en la forma y cuantía que las mismas establecen. Estas obligaciones se encuentran enmarcadas dentro de las limitaciones que emergen de la Constitución Nacional.

Por otra parte, la evasión impositiva es algo que ha preocupado y preocupa tanto a países desarrollados como así también a aquellos que se encuentran en vías de desarrollo, constituyendo un gran problema y un objetivo de muchos países es establecer un conjunto de medidas fiscales que resulten efectivas. En el caso particular de Argentina, esto resulta un tema relevante, ya que los índices de incumplimiento tributario en nuestro país son elevados. A partir de una investigación de la Tax Justice Network (2012), Unos 400.000 millones de dólares tienen los argentinos en negro, sobre todo en el exterior, aunque también en billetes en efectivo bajo el colchón o en cajas de seguridad.

Los impuestos al consumo representan una fracción considerable de la recaudación total del Estado en la actualidad. Desde la aparición del impuesto al consumo generalizado más implementado en el mundo, el IVA, los tesoros nacionales han encontrado en ellos una fuente de recursos difícilmente comparable, por lo que lograr su máxima eficiencia disminuyendo su evasión es de gran importancia para el presupuesto gubernamental de Argentina.

De aquí la relevancia de esta investigación, que buscará determinar el impacto de la evasión en el IVA sobre su recaudación potencial.

Problema de la investigación – Justificación:

El Impuesto al Valor Agregado se lo considera como uno de los impuestos estatales más importantes en términos recaudatorios. Uno de los últimos informes emitidos por la AFIP comunicó que el IVA neto de devoluciones aumentó 33,0% y representó el 26,9% de la recaudación total del tercer trimestre de ese año (AFIP, 2017). Así mismo, considerando su tasa general relativamente elevada del 21%, ¿es razonable este nivel de recaudación?

La evasión del IVA es un problema que afecta gran parte presupuestal del gobierno, y es cada vez más elevado al no tener un sistema de recaudo y fiscalización eficiente, con el cual se logre recolectar la totalidad de recursos necesarios para la ejecución de todos los proyectos planteados.

A pesar de numerosas reformas a lo largo de los años, la Argentina se ubicó entre los cinco países con mayor evasión impositiva en el año 2016. Según un informe publicado por la Tax Justice Network (2016), la Argentina dejó de recaudar US\$ 21.406 millones de dólares por maniobras de evasión impositivas realizadas por grandes compañías multinacionales. Este monto representa el 4.4 % del PBI.

Esto deriva a que las recaudaciones tributarias no sean suficientes para atender a las necesidades básicas del gasto público.

Según datos arrojados por el Ministerio de Hacienda, la carga fiscal de Argentina, se ubica en el 32% del PBI, superando en un 40% el nivel promedio de América Latina y el Caribe (que se ubica en 22,8%). Y al mismo tiempo es un nivel semejante al de los países más desarrollados del mundo que integran la OCDE (34,3%) (Ministerio de Hacienda, 2015).

Sin embargo, como la evasión tributaria es mucho más alta en la Argentina que en los países desarrollados, las alícuotas impositivas tienen que ser necesariamente más elevadas.

Respecto al IVA puntualmente, Galiani, S. (citado en Iprofesional, 2015) señala que: “en Argentina el IVA es del 21% y recauda el 7,2% del PBI. En Nueva Zelanda el IVA es del 15%, seis puntos menos que en la Argentina, pero recauda casi 10% del Producto”.

Se desarrollará este tema partiendo de la importancia que tiene para el Estado la recaudación proveniente del Impuesto al Valor Agregado, ya que el Sistema Tributario Argentino, focaliza su recaudación en impuestos al consumo como lo es el IVA. Por lo tanto, es relevante lograr evaluar el impacto que tiene la evasión sobre su recaudación potencial y de este modo poder conocer cuánto se recaudaría si se lograra que cada contribuyente cumpliera con sus obligaciones tributarias.

Antecedentes Generales:

Anteriormente existieron varios estudios realizados por diferentes profesionales, pero no con el enfoque tomado en cuenta en esta investigación. En Argentina como también en otros países, se han plasmado diversas investigaciones referidas al análisis de su recaudación, el impacto del incremento del IVA, posibles vías de reformas del IVA, entre otros.

Algunos de ellos son, para el año 2005 en Argentina, un estudio llevado a cabo por el Ministerio de Economía y Producción de la República Argentina, realizaron un estudio sobre la tasa de incumplimiento en el IVA en el período de 1997 -2004.

A lo largo del mismo se presta especial atención a diversas cuestiones de carácter metodológico y al uso de nuevas fuentes de información. En lo metodológico, se ha puesto énfasis en los siguientes temas:

- La estimación del consumo no gravado por el impuesto.
- El cálculo de la tasa efectiva del tributo, originada en la existencia de productos gravados con una alícuota inferior a la general.
- Los ajustes que se efectúan a la recaudación efectiva a los fines de obtener valores que sean comparables con la recaudación potencial.

Los principales resultados del estudio se presentan a continuación:

- La tasa de evasión registró un nivel promedio de 26,2% en el período 1997-2004, alcanzando un máximo de 29,2% en el año 2002 y un nivel mínimo de 24,2% en 1999.

- Esa tasa muestra un descenso en los años 1998 y 1999 y un alza desde el año 2000 hasta el año 2002, en consonancia con la crisis económica por la que atravesó la economía argentina en esos años.

- A la par de la recuperación de la actividad económica, el incumplimiento en el IVA se redujo significativamente en los años siguientes, llegando en el año 2004 a un nivel de 25,1%, valor sólo un punto porcentual por encima del mínimo registrado en 1999.

- La tasa de evasión registrada en 2004 se traduce en un monto evadido de \$9.600 millones (equivalente a 2,1% del PBI), por lo que cada punto de evasión implica una pérdida de recursos de 380 millones de pesos. (Calissano y Martín, 2005)

En esta investigación se logró tener valores fehacientes sobre la evasión impositiva, relacionando el aumento y disminución de la evasión del IVA con las fluctuaciones en la actividad económica.

En el año 2004 en España, se realizó un ensayo sobre el análisis de las consecuencias de una reforma marginal del Impuesto sobre el Valor Agregado respecto a tres grandes bloques de objetivos: mejorar el efecto redistributivo, minimizar el impacto negativo sobre la pobreza y mejorar el bienestar social. Se realizaron orientaciones sobre la necesidad de reformar el IVA en España y se sugirieron vías de reforma general del impuesto, en donde se proponía una estructura con una alícuota general del 20 % y una alícuota reducida del 3%. Esta reforma planteada, responde principalmente a dos razones: a) intensificar las distancias entre las magnitudes del tipo general y tipo reducido, b) una correspondencia adecuada entre los efectos parciales sobre los objetivos y la recaudación impositiva del IVA sobre cada bien o servicio. (Serrano, 2004)

En esta investigación se buscó proponer una reforma del IVA en España, bajo los criterios de equidad, sin obviar los criterios de eficiencia. Buscando además, identificar cuáles son los cambios deseables en la regulación de este impuesto para una mejora redistributiva.

En el año 2017 en Colombia, se realizó un estudio del incremento del IVA en el poder adquisitivo de los niveles bajos colombianos. Basado en datos estadísticos aportados por las diferentes instituciones nacionales encargadas de monitorear la economía nacional, las cuales ayudarán a evidenciar que esta situación se da como producto de una mala gestión administrativa de los ingresos fiscales de la nación. Un claro agravante del hostil futuro económico que les espera a los estratos bajos está basado en la desigualdad que se da como producto de menoscabar su poder adquisitivo, ya que al aumentar el IVA en la canasta familiar, esto les ha quitado recursos que estos podrían destinar para su educación, para su salud y por supuesto para su progreso. Se concluye que las consecuencias de continuar aumentando los impuestos a la población derivan en menores recaudos tributarios, mayor desaceleración económica, mayores cifras de desempleo, desigualdad e informalidad laboral. (Fuentes Núñez, 2017)

Esta investigación exterioriza claramente cómo recae de forma negativa el impacto del IVA en la población de menores recursos, provocando mayor desigualdad y derivando en una disminución del bienestar social.

En el año 2017, también en Colombia, dos estudiantes de la carrera de grado Planeación Tributaria, realizaron un trabajo de investigación acerca del impacto económico que ocasiona la evasión de impuesto IVA en diversos sectores de la economía nacional colombiana, cómo este impuesto interviene para la financiación de programas sociales y funcionamiento del mismo y así conocer cuáles son las problemáticas que traen consigo la falta de recaudo de recursos para aplicar en este sector. La evasión del IVA se puede presentar por diferentes factores dentro de las cuales se determina que los empresarios, al

ser medios para recaudar este impuesto muchas veces no quieren pagar este dinero el cual no les pertenece, siendo las dos causas principales la falta de recursos dentro de las empresas y la desconfianza que el gobierno ha generado.

Aquí se concluye que esto ha causado que el estado no logre recaudar de manera precisa todos los impuestos, lo cual hace que surjan inconvenientes en el crecimiento de la economía del país, ya que lo que se logra es cubrir obligaciones a corto plazo sin pensar en un futuro y en el impacto que puede tener este déficit de recaudo en el gasto público, por esta razón el gobierno se ve en la necesidad de elevar la carga tributaria mediante el aumento de tasas de impuesto y la creación de nuevos gravámenes como medida para solventar este problema. (Espitia y Suárez, 2017)

Objetivos:**Objetivo General:**

- Evaluar la incidencia de la evasión en la recaudación potencial del IVA.

Objetivos Específicos:

- Definir el desempeño del IVA en la Estructura Tributaria Argentina.
- Determinar la evolución de la evasión en el IVA.
- Evaluar cómo afecta la evasión en este impuesto a su recaudación potencial.

Marco Teórico:

Definición de evasión

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos, necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su Poder Tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público. La Constitución Nacional dentro de su Art. 4, lo establece de la siguiente manera:

El gobierno provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional (Ley N° 24.430, 1994).

Enfocándonos en los recursos que obtiene el Estado a través del ejercicio de su Poder Tributario, decimos que es el modo de exigir dinero a la población a través de leyes que señalen la obligación de hacerlo. En la forma anterior se asegura en principio, que el Estado disponga de los elementos económicos a que se ha hecho alusión anteriormente. El no cumplir estas leyes representa infracción, ya sea simple o delictual (Rodríguez, 2001).

Esta infracción, es lo que se llama evasión. Camargo, (2005), la define como:

La disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como

el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la Ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

La evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo (absorción de la fuerza laboral). La evasión se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas entre otros), como informales.

El término “evasión impositiva” tiene como elemento diferenciador que el contribuyente generó el hecho imponible, pero así mismo utiliza distintos medios contrarios a las leyes tributarias, con la finalidad de no pagar impuesto o pagar menos de ellos. Los daños que produce resultan en una gran inequidad, entre quienes cumplen sus obligaciones tributarias y quienes no lo hacen.

El Impuesto al Valor Agregado, es un tributo que permite el paso a la evasión de los contribuyentes, debido a sus características. Por este motivo vamos a introducirnos en sus aspectos particulares ya que se considera, son influyentes para incurrir en la evasión.

Impuesto al Valor Agregado - Características

Aspectos generales del IVA:

En el año 1975 comenzó a regir en Argentina el Impuesto al Valor Agregado. Desde su establecimiento, se eximía a los productos de la canasta familiar con el objetivo de atenuar los efectos regresivos que podía provocar este tributo, pero con el transcurso de las sucesivas reformas introducidas en este impuesto se fue ampliando la base, de manera tal que se convirtió en un impuesto cada vez más regresivo, al afectar a los productos de primera necesidad.

De acuerdo a datos del Ministerio de Economía y Finanzas públicas de la Nación (citado en Ecolink, 2008), la tasa aplicable también sufrió variaciones: con la reforma introducida en el año 1986 se unificó la alícuota general en el 18%, entre 1988 y 1992 se produjeron marchas y contramarchas llegando a descender hasta el 13% en 1990, para volver a subir hasta el 18% en 1992. A partir de abril de 1995 se incrementó la tasa hasta el 21%, vigente en la actualidad.

Si bien su alícuota general es del 21% sobre el valor agregado en cada instancia de la cadena productiva, existe un alícuota superior del 27% para ciertos servicios públicos a empresas subsidiadas y una alícuota reducida del 10,50% para algunos alimentos primarios y algunos servicios.

El Impuesto al Valor Agregado se lo denomina un impuesto en cascada, debido a que cada ciclo productivo se lo traslada al siguiente, hasta llegar al consumidor final, quien corta la cadena de traslado y soporta la carga del impuesto.

Con respecto a las características propias del IVA, podemos mencionar las siguientes:

Es un impuesto general

Ya que grava todas las transferencias o entregas de bienes y las prestaciones de servicios, importaciones definitivas y exportaciones bienes muebles y servicios, que no estén expresamente declaradas exentas o no sujetas.

Es un Impuesto indirecto

Según Escalante, Hulett y Neyi (2009), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) constituye un tributo indirecto que grava el consumo como una manifestación mediata de riqueza. La ley permite que los contribuyentes de derecho trasladen la carga tributaria al contribuyente de hecho, que no es otro que el adquirente del bien o del servicio y quien, en definitiva, soporta la carga del impuesto. Por lo tanto, no sólo por ser IVA una exacción que indirectamente grava la renta a través del consumo, independientemente de la capacidad contributiva, sino porque la carga del impuesto es traspasada al consumidor final al ser repercutida en la cadena de

comercialización de los bienes y servicios gravados por el impuesto, el mismo tiene la característica de ser indirecto.

Esta característica permite resaltar los sujetos que intervienen, donde Varela (2017), presenta a los sujetos pasivos, a aquellos que tienen la calidad de contribuyentes ordinarios (contribuyente de derecho), que precisan trasladar la carga tributaria al indicio tributario (contribuyente económico o consumidor final), así por ejemplo, quienes son los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y en general toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imposables gravados por la Ley. Estos sujetos son los que están obligados a trasladar la carga impositiva al sujeto de facto (consumidor final) quien es obligado a soportar el impuesto y sobre quien está dirigida la imposición; sin embargo, por la mecánica y de allí su característica de impuesto indirecto, los llamados contribuyentes de derecho (contribuyentes ordinarios) están obligados a repercutir la carga tributaria y son quienes responden ante el Organismo Recaudador el importe del mismo.

Es un impuesto real u objetivo

En virtud que se fundamenta en un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación jurídica tributaria; es decir, la obligación surge sin considerar quién es el sujeto que adquiere los bienes y servicios gravados.

Regresividad del IVA:

Esta es una característica importante a los fines de nuestro análisis, ya los impuestos regresivos son aquellos que favorecen la inequidad, dado que afectaría en mayor medida a los sectores de menores ingresos, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado. Por cuanto, al igual que en la mayoría de los impuestos a las ventas, esta exacción no toma en

consideración de manera inmediata la capacidad contributiva o enriquecimientos gravables del consumidor final, por cuanto el índice a que obedece es el consumo de bienes y servicios.

Valenzuela (2017), plantea que el IVA afectaría en mayor medida a los sectores menos acomodados porque son éstos los sectores que deben gastar un mayor porcentaje de sus ingresos en bienes de primera necesidad, los cuales en su gran mayoría están afectos a IVA. Sectores de mayores ingresos por otro lado, tienen la opción de ahorrar, invertir, o usar parte importante de sus ingresos en servicios exentos de IVA como salud o educación, por lo que efectivamente, pagan en términos relativos, menos IVA que sectores de menores ingresos.

Además, Díaz (2010), sostiene que si bien la tasa de IVA es la misma para todas las personas, no todas ellas gastan la misma fracción de sus ingresos en bienes y servicios gravables. Esto quiere decir que aunque las familias de ingresos altos paguen más de IVA que las familias de ingresos bajos, terminan pagando una proporción menor de su ingreso que las primeras, y es esto lo que le da el carácter de regresividad a este tributo. Tomando en consideración que, en términos generales, es posible afirmar que los impuestos regresivos representan una pesada carga para estas últimas, en especial en países, donde la distribución del ingreso es sumamente desigual y los niveles de pobreza bastante elevados.

Evasión del IVA en Argentina

Gracias a numerosas reformas a lo largo de las últimas décadas, este gravamen se ha constituido en el principal instrumento generador de recursos tributarios de la mayoría de los países de América Latina. No obstante, en Argentina como en el resto de los casos, persiste la idea de que su recaudación efectiva se encuentra aún bastante por debajo de su verdadero potencial teórico. Esto se atribuye a la evasión tributaria, por lo que esta constituye uno de los principales puntos débiles de la economía de Argentina.

Ello ha motivado la realización de numerosas estimaciones, tanto desde el ámbito académico como desde las propias administraciones tributarias, orientadas a calcular el nivel de evasión o,

lo que es lo mismo, la recaudación resignada a causa del incumplimiento de esa obligación tributaria por parte de los sujetos que deberían pagar el tributo.

Colissano y Martin (2005), presentan resultados obtenidos de la tasa de evasión en el período 1998-2004:

La tasa de evasión registró un nivel promedio de 26,2%, alcanzando un máximo de 29,2% en el año 2002 y un nivel mínimo de 24,2% en 1999. Esa tasa muestra un descenso en los años 1998 y 1999 y un alza desde el año 2000 hasta el año 2002, en consonancia con la crisis económica por la que atravesó la economía argentina en esos años. A la par de la recuperación de la actividad económica, el incumplimiento en el IVA se redujo significativamente en los años siguientes, llegando en el año 2004 a un nivel de 25,1%, valor sólo un punto porcentual por encima del mínimo registrado en 1999. La tasa de evasión registrada en 2004 se traduce en un monto evadido de \$9.600 millones (equivalente a 2,1% del PBI), por lo que cada punto de evasión implica una pérdida de recursos de 380 millones de pesos (p.1).

Luego, según todos los estudios de carácter oficial, ya sea realizados por profesionales de las mismas administraciones tributarias o encargados a consultores externos y avalados por dichos organismos, muestran que la tasa estimada de evasión en este tributo, continúa con un descenso (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2017).

Factores que influyen en la evasión del pago del IVA

Todos los habitantes del país necesitan del cumplimiento de las funciones básicas del Estado, y el Estado a su vez, requiere de las contribuciones de los habitantes para poder cumplir con esas funciones. Sin embargo, esta reciprocidad entre deberes y obligaciones del Estado y ciudadanos en materia fiscal, se ve afectada por diversos factores según distintas

teorías y modelos de análisis económicos y no económicos, que impactan en la conducta de los contribuyentes impulsándolos a evadir.

Los incentivos a la evasión para O'Connor (2006), tanto por parte de individuos como de empresas están relacionados con la posibilidad de incrementar las ganancias o de reducir las pérdidas. La clave pasa por los beneficios a obtener, seguida por la probabilidad de detección por parte del organismo fiscalizador, los costos económicos de ser detectado, y la actitud ética del contribuyente con respecto a la evasión.

Consideraremos los factores más relevantes, a los fines de nuestro análisis:

Mayores alícuotas impositivas

En cuanto a que la evasión fiscal aumenta al aumentar las alícuotas impositivas, se funda en la idea de que quienes pagan impuestos se resisten a reducir su gasto privado si no tienen una promesa creíble de recibir más bienes y servicios por parte del Estado. A su vez, puede haber una exigencia adicional: que haya garantías mínimas de que las nuevas cargas fiscales se repartirán en forma equitativa y eficiente (Bellina, Barrenechea y Martínez, 2008).

En este punto, se debe recordar que la alícuota general del IVA en Argentina del 21%, con relación al resto de los países de América Latina, se ubica entre una de las más elevadas.

En estudios realizados por la Confederación Argentina de la Mediana empresa (2005), se observa que Argentina es uno de los países del mundo donde más se grava con IVA a los alimentos y medicamentos. La mayoría de los alimentos están gravados con una tasa de 21%. Esta alícuota supera ampliamente a la aplicada en los países desarrollados, donde el IVA para alimentos y medicamentos suele no superar al 10%.

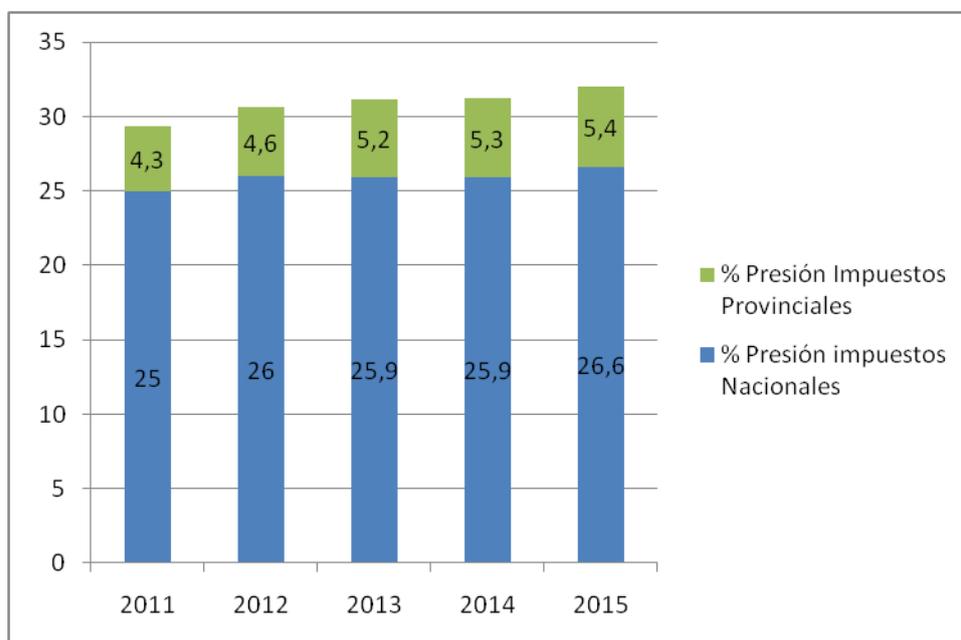
Presión Fiscal:

La presión fiscal, es un término económico que refiere al porcentaje de los ingresos que los particulares deben aportar al Estado en concepto de impuestos. De este modo, la presión fiscal de un país es el porcentaje del Producto Bruto Interno.

Un informe presentado por el Intituto Argentino de Análisis Fiscal, (2015) manifestó:

En cuanto a la evolución a lo largo del período 2011 - 2015, se advierte a nivel general un incremento en la presión tributaria que vienen soportando los trabajadores asalariados argentinos, teniendo en cuenta que, año a año, la totalidad de los impuestos que tributan representan un mayor porcentaje de sus ingresos. Estos incrementos van desde casi un punto porcentual en el ingreso más bajo, hasta entre seis y once puntos porcentuales en los más elevados.

Figura 1: Evolución de la Presión Tributaria en (%) del PBI – Argentina



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal.

Por otra parte, de acuerdo a un documento elaborado por la Unión Industrial Argentina (2016) sobre Reforma Tributaria, la presión total, incluyendo las tasas de los municipios, llega al 34% del PBI. En los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es del 34,4%. Pero en la Argentina no se ofrecen los servicios básicos, como seguridad o infraestructura, que brindan esos países. Esto se carga a los precios.

Haciendo referencia particular en el IVA, Bellina, Barrenechea y Mertínez (2000), concluyen que: "... que a medida que crece la presión impositiva se reduce la propensión media a pagar el IVA. Esto podría estar reflejando una resistencia de los ciudadanos a pagar impuestos por arriba de cierto porcentaje de sus ingresos..." (p.57).

Es necesario destacar la importancia de este factor, por el elevado nivel de presión fiscal que tiene la Argentina. Nuevos aumentos de presión significan una disminución en los ingresos públicos, precisamente porque elevar en forma desmedida los tributos es una causa importante que motiva la evasión tributaria.

Sistema Tributario poco transparente y flexible:

Podemos considerar que un sistema tributario se manifiesta como poco transparente, cuando cuenta con falta de definición de las funciones de las Administración tributaria en relación a los impuestos, las exenciones subsidios, promociones industriales, etc. (Aquino, M., 2008)

Por otra parte, uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al Sistema Tributario, es el de su simplificación, que trae aparejada la flexibilización, que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los sistemas económicos, sociales y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas. (Aquino, 2008)

Crísis económica

Según un análisis realizado por la Comisión de América Latina y el Caribe (2017), entre los años 2007 y 2010, los efectos de la crisis financiera sobre las economías y los sistemas tributarios de la región parecen haber afectado la tendencia a la evasión. Como es sabido, el comportamiento de los contribuyentes puede estar condicionado, en forma anticíclica, por el contexto económico. Por ese motivo, en períodos recesivos, la evasión podría ser vista como una estrategia de supervivencia más aceptada. De hecho, ha sido posible comprobar que los

avances en la reducción de los niveles de evasión del IVA alcanzados en años anteriores se detuvieron bruscamente.

Bajo riesgo de ser detectado

En el sentido que a mayor probabilidades fiscalización, menor propensión a evadir.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá aparejada una carga mas pesada, la que no solo podría ser de carácter pecuniario, sino tambien de tipo penal.

Maniobras de evasión de IVA en el país

Evasión en el agro:

Afecta a esta actividad la asimetría de alícuotas del IVA que recaen sobre ella. Los insumos se encuentran gravados con alícuotas general (21%) y la venta del producto es alcanzada con alícuota reducida (10,5%), provocando una acumulación de créditos fiscales con un ostentable costo financiero. Los saldos a favor del productor que se acrecientan por este motivo tienen una aplicación restrictiva, lejos de la denominación de “libre disponibilidad”.

Con el objetivo de disminuir la presión fiscal , se generan negocios marginales en esta actividad, utilizando para ellos “operadores ficticios” a fin de blanquear ventas de todo tipo de granos adquiridos de manera marginal a productores reales. (Facultad de Agronomía, Univ. De Bs. As., 2014)

Facturas apócrifas y compraventa de IVA:

Grosso Sheridan, (2007) define a las facturas apócrifas como:

Calificación con que se conoce a aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionadas con la escenificación de una actividad

supuestamente acaecida, pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto, en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias.

La problemática de la factura apócrifa es compleja, debido a las múltiples variables que se presentan. Se puede citar a Ruetti, G. J. (2010), que en su análisis de la jurisprudencia expone:

Están los contribuyentes que “compran” en el claro propósito de reducir la carga fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, ya sea encubriendo un gasto o una salida relacionada con el circuito marginal, disminuyendo la base imponible o generando crédito fiscal a su favor.

No obstante también están, y son muchos los casos, los contribuyentes que han recibido un bien o servicio y pagaron por ello conforme usos y costumbres comerciales, controlando todo el circuito que formalmente está a su alcance. Sin embargo, por deficiencias o incumplimientos sólo atribuibles a los proveedores, el ha procedido a objetar los gastos y los créditos fiscales de los prestatarios o adquirentes.

Se entiende que las irregularidades que presentan los proveedores en sus obligaciones impositivas no puede perjudicar en la buena fe de los contribuyentes en las operaciones realizadas y menos aún ser éstas desconocidas por la AFIP para castigar las erogaciones realmente efectuadas. Lo contrario perjudicaría el desenvolvimiento normal de las actividades comerciales, ya que obligaría a todo sujeto que quiera contratar o efectuar una operación comercial, a recabar más datos o hacer mayores averiguaciones respecto de las condiciones personales de cada vendedor, comprador o prestador de servicio, de manera previa a cada negocio, lo que resulta impracticable (pp.1-2).

De acuerdo con Barrios (2015), la factura apócrifa es una de las formas de evasión tributaria más utilizadas y ha derivado en modalidades muy sofisticadas. Fue evolucionando desde una

simple factura “gemela” o duplicada, con datos inexistentes sobre la empresa y sus prestaciones, hasta modalidades más sofisticadas, con referencias reales de la empresa, su número de inscripción, pero que documentan una prestación nunca realizada.

Las empresas de las que se habla en el párrafo anterior son las llamadas “usinas”, donde Barrios, (2015) las describe como aquellas que: “simulan operaciones de compraventa y así generan crédito fiscal a favor de las empresas, además de ocultarle al fisco la identidad de los verdaderos operadores”. De esta manera, la empresa que contrata los servicios de una usina hace un negocio redondo: por un lado pagará menos Impuesto a las Ganancias, descontando gastos inexistentes y por el otro, pagará menos IVA, disminuyendo el importe a pagar por el aumento del crédito fiscal.

En los últimos años, se ha propagado masivamente un modus operandi que permite esquivar los controles de la AFIP. Se trata de una modalidad tan extendida que en muchos casos ni siquiera trata de ocultarse, pudiendo el interesado acceder a través de una simple búsqueda por internet, donde encontrará diversas opciones de dudoso origen (Barrios, 2015).

Reformas anteriores orientadas a disminuir la evasión

Según Ganga Contreras, Cabello Herrera, Piñones Santana, (2013), la evolución de las Reformas Tributarias y tendencias aplicadas en América Latina, ha ido variando de década en década. Durante los años 80, se trabajaba en derrumbar las estructuras de tasas progresivas de los impuestos de renta y propiedad, las cuales se consideraban medidas óptimas en cuanto a los objetivos de equidad y estabilización, por otro lado hacía énfasis en impuestos de base imponible amplia y tasas bajas sobre el consumo doméstico como lo es, el Impuesto al Valor Agregado.

Hace unos años se ha expandido la base imponible y se elevó la alícuota general del 18 al 21%, al mismo tiempo que se aplicaron mecanismos de retención y percepción del impuesto. Así lo explica González, (2003):

En noviembre de 2002, por un período muy corto (desde el 18 noviembre 2002 al 17 enero 2003) y para incentivar la desanimada demanda, la tasa general del IVA se redujo al 19%. Como resultado, la recaudación desde 1993 hasta 2000 se mantuvo en alrededor del 6,70% del PBI. Sin embargo, el hecho de que pese a las reformas citadas la recaudación en ese lapso se haya mantenido estable desde 1996 tanto en valores como en porcentajes del PBI, sugiere que la evasión no se había reducido y se mantenía elevada. Esta hipótesis se fortalece al observar los datos de 2001 y más fuertemente en 2002, ya que en el primer año su rendimiento bajó al 5,69% del PBI y en 2002 al 4,7% del PBI. Es decir, que en estos dos años de fuerte crisis económica y financiera, la evasión muy posiblemente ha aumentado (p.11).

Si bien se amplió la base del IVA y se eliminaron exenciones, todavía siguen siendo excesivas, ya que comprenden una larga lista citada en el Art. 7 de la ley del IVA (Ley 27.430, 2017). Así, siguen exentos la venta de libros, diarios y revistas, la educación privada, los servicios médicos y de otro tipo prestados por las obras sociales reconocidas, los servicios funerarios, los espectáculos de carácter artístico, teatral, cinematográfico y deportivos, así como los servicios de taxímetros y remises, la locación de inmuebles, etc. Es decir, todavía existen varias exenciones del IVA, especialmente en servicios, que se podrían eliminar contribuyendo a ampliar la base, lo que permitiría rebajar la alícuota general y contribuiría a mejorar la neutralidad del tributo. Así por ejemplo, la base del IVA de Argentina sigue siendo más estrecha que la del IVA de Chile. En este último país, con una tasa general del 18%, se obtiene una recaudación neta que llega al 9% del PBI, mientras que en Argentina, con una alícuota general

del 21%, no se llegaba a obtener el 7% del PBI. Además de la diferente amplitud de la base, la diferencia también se debe a distintos niveles de evasión (González, 2003).

Alternativamente y si se deseara atenuar la regresividad del IVA, la amplitud de la base podría permitir aplicar una tasa menor a bienes esenciales o de la canasta familiar.

Por otra parte, un aspecto que siempre ha originado reclamos, es la demora en la devolución del IVA a los exportadores que tienen saldo a su favor, aunque algo se mejoró en los últimos años. Es que en el IVA de Argentina solo existen dos métodos de devolución de los saldos a favor de las empresas exportadores: a) un sistema de devolución ordinario y de trámite más prolongado y b) un sistema de devolución anticipada o rápida a los exportadores. Pero siempre por razones financieras, ha habido atrasos con el consiguiente costo financiero para los exportadores y el impacto negativo al quebrar la neutralidad del impuesto sobre el comercio exterior.

En el segundo semestre de 2002 se dictó una nueva norma (RG 1351, 2002), que establece un nuevo régimen de devolución a los exportadores y desaparecen los previamente vigentes (el ordinario y el anticipado), que son reemplazados por un régimen único y general para formular las solicitudes de recupero, de trámite más breve y más ágil. Este nuevo sistema general ha sido concebido con una fiscalización “ex post” respecto del pago cuyo recupero se solicita o de la autorización de la respectiva transferencia. La nueva norma establece, junto con otros requisitos, un plazo de no más de veinte días hábiles administrativos para proceder el reembolso, recupero o autorizar la transferencia del saldo de IVA a un tercero.

Además, no existe un sistema general de devolución para empresas que tienen saldo a favor por períodos prolongados por otros motivos que no sean la exportación, por ejemplo por la realización de nuevas inversiones en bienes de capital, la acumulación de stocks, etc. Estos mecanismos que permiten recuperar saldos a favor reiterados en varios períodos fiscales se aplican, por ejemplo, en los países de la Unión Europea y en Chile.

Marco Metodológico

En este segmento se describieron las técnicas que se utilizaron para lograr los objetivos planteados.

Tabla 1: Ficha Técnica

Tipo de investigación	Descriptiva
Metodología	Cuantitativa
Técnica de análisis de datos	Análisis estadístico Elaboración de tablas y gráficos
Población	Datos de recaudación vertidos en informes de AFIP, DGI, Ministerio de Hacienda y Finanzas
Criterio Muestral	No probabilístico
Muestra	Datos de recaudación de IVA de los años 2015, 2016, 2017. Datos de evasión de IVA obtenidos de la DGI de los años 2007 al 2016.

Materiales

Los datos que se utilizaron a los fines de la investigación, fueron aquellos valores proporcionados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuanto a los niveles de recaudación de IVA. Los datos de evasión de IVA se obtuvieron mediante el Método del Consumo, provenientes de la Dirección General Impositiva. Por último, a través de datos

otorgados sobre los ingresos potenciales de IVA por la Dirección General de Impuestos y la Secretaría de Hacienda y Finanzas.

Procedimiento

Se llevó adelante la investigación utilizando *fuentes secundarias*, ya que fueron generadas por organismos nacionales.

Se tomaron valores de recaudación de IVA y de otros impuestos provenientes de la página de la Administración Federal de Ingresos Públicos para los años 2015, 2016 y 2017. Se elaboró una tabla, para analizar la preponderancia del IVA con respecto al resto de los impuestos en la Estructura Tributaria Argentina.

En cuanto a datos oficiales de la evasión, se consideraron los datos disponibles en los últimos diez años, para analizar su evolución y determinar en los años en los que tuvo mayor incremento.

Por último, descompusieron en tres categorías los ingresos potenciales de IVA: la recaudación de ingresos potenciales que efectivamente recauda la AFIP, los gastos tributarios correspondientes a tasas, exenciones, tasas cero y otros beneficios y deducciones fiscales y por último, el resto de los ingresos potenciales de IVA que no se recaudan debido a la evasión.

Por otra parte, el estudio fue de alcance *descriptivo*, ya que según Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P. (2015):

Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Es decir, únicamente pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a las que se refieren, esto es, su objetivo no es indicar cómo se relacionan estas (p. 80).

En esta clase de estudios el investigador debe ser capaz de definir, o al menos visualizar, qué se medirá (qué conceptos, variables, componentes, etc.) y sobre qué o quiénes se recolectarán los datos (personas, grupos, comunidades, objetos, animales, hechos, etc.) (p. 80).

En esta investigación se buscó describir la importancia del IVA para la Estructura Tributaria Argentina y su desempeño, mediante el análisis de datos de la recaudación tributaria, las variaciones que se han producido en la evasión en los últimos diez años, el comportamiento de este fenómeno y cómo afecta en la recaudación potencial de IVA.

La metodología que se utilizará será *Cuantitativa*. Ésta utiliza la recolección y el análisis de datos para contestar preguntas de investigación y probar hipótesis establecidas previamente, y confía en la medición numérica, el conteo y frecuentemente en el uso de la estadística para establecer con exactitud patrones de comportamientos (Hernández Sampieri, R., et al., 2015). Así mismo, la investigación cuantitativa estudia la asociación o relación entre variables cuantificadas, trata de determinar la fuerza de asociación o correlación entre variables, buscando la generalización de los resultados alcanzados a través del estudio de una muestra para hacer inferencia sobre una población (López y Salas, 2009).

Para el desarrollo de esta investigación se utilizaron los Datos de Recaudación de IVA vertidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), datos de evasión otorgados por la Dirección General Impositiva y datos sobre los ingresos potenciales de IVA obtenidos a través de la Organización para la Cooperación y le Desarrollo Económico (OCDE) y por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Análisis de información

Análisis estadístico:

Utilizada en investigación *cuantitativa* y es el análisis que emplea técnicas estadísticas para interpretar datos, ya sea para ayudar en la toma de decisiones o para exponer los condicionantes que determinan la ocurrencia de algún fenómeno. Estas técnicas de procesamiento y análisis de

información estadística son instrumentos de medición controlada y objetiva y sus datos son fiables, objetivos y replicables (López y Salas, 2009).

El uso de estas técnicas permitió analizar, interpretar y comparar los datos vertidos ya emitidos por AFIP, DGI y por el Ministerio de Hacienda y Finanzas, volcados en gráficos y tablas.

Tablas y Gráficos de análisis estadístico:

Se elaboraron tablas y gráficos a partir de los datos vertidos a través de informes y/o artículos publicados por AFIP y el resto de los organismos nacionales mencionados anteriormente, de manera tal que pudieran reflejar claramente los resultados de nuestra investigación.

Tabla 2: Tabla Metodológica

Objetivos específicos	Instrumento de Recolección de Datos: Tablas y Gráficos.	Análisis Estadístico
Definir el desempeño del IVA en la Estructura Tributaria Argentina.	La tabla y Figura N° 2, contienen datos de fuentes secundarias. Es decir, datos de la recaudación de los impuestos que componen la Estructura Tributaria Argentina en millones de pesos, correspondientes a los años 2015, 2016, 2017 obtenidos desde la página de AFIP.	De esta forma, a través de un análisis cuantitativo se puede observar, cómo el IVA tiene preponderancia en su recaudación frente a la recaudación del resto de los impuestos, abarcando un promedio entre éstos tres años de análisis de un 43,66% de la Estructura tributaria Argentina.

<p>Determinar la evolución de la evasión en el IVA.</p>	<p>En la tabla N° 3 se obtuvieron datos provenientes de la Dirección General de Impuestos del período 2007-2016 de la recaudación potencial de IVA y la recaudación efectiva, la diferencia de ambas columnas determinaron el monto de evasión para estos años.</p>	<p>De esta tabla se puede observar una tendencia bajista de la tasa de evasión en el IVA, principalmente en el período 2011-2016. Esta tendencia, está relacionada con algunos factores como: la implementación de la factura electrónica obligatoria, régimen de retención de IVA, a la creación de valores criterio en Aduana, al incremento de las operaciones registradas con tarjetas de crédito y débito, como también a las tareas de fiscalización y a la mejora de la economía en ese período.</p>
<p>Evaluar cómo afecta la evasión en este impuesto a su recaudación potencial.</p>	<p>En la tabla N° 4, se realizó una descomposición de los ingresos potenciales por IVA como porcentaje del recaudo potencial de IVA, determinando lo que</p>	<p>Del análisis comparativo que surge de la tabla N° 4, podemos determinar que en Argentina, en promedio del año 2006 al año 2016 ingresa a la AFIP el 72,2% de IVA,</p>

	corresponden a lo efectivamente recaudado por AFIP, la proporción a la pérdida de gasto tributario y lo correspondiente al porcentaje de evasión.	un 9,66% por pérdida por gasto tributaria y un 18,12% corresponde a pérdida por evasión.
--	---	--

Resultados

Resultado obtenidos del análisis de contenido

En este apartado se presentan los resultados de la investigación de acuerdo a los objetivos planteados.

Desempeño del IVA en la Estructura Tributaria Argentina.

Para el análisis se utilizó información suministrada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), proveniente de la recaudación de impuestos ingresada en los años 2015, 2016 y 2017 por los contribuyentes de todo el país, datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas.

Tabla 3: Recaudación de impuestos en millones de pesos años 2015, 2016 y 2017.

Impuestos	Año 2015	Año 2016	Año 2017	Diferencia 2016-2015	Diferencia 2017- 2016
IVA Neto de Devoluciones	433.076	583.217	765.336	150.141	182.119
Ganancias	381.463	432.907	555.023	51.444	122.116
Cuentas Corrientes	97.480	131.669	172.838	34.189	41.169
Combustibles Líquidos y GNC	56.478	75.664	102.846	19.186	27.182
Internos y Adicional de emergencias sobre cigarrillos	33.955	51.229	74.736	17.274	23.507

Resto de Impuestos	30.947	36.209	46.420	5.262	10.211
--------------------	--------	--------	--------	-------	--------

Elaboración propia en base a datos de AFIP obtenidos de [http://: www.afip.gob.ar](http://www.afip.gob.ar)

La recaudación total de impuestos correspondiente al año 2016 aumentó interanualmente con respecto al año 2015, un 36,9% alcanzando \$1.402.679 millones. En tanto en el año 2017, la recaudación total aumentó un 23,6% con respecto al año 2016, alcanzando \$1.733.195 millones.

En cuanto a la variación específica interanual del Impuesto al Valor Agregado, el IVA neto de devoluciones aumentó 34,7% del año 2015 al año 2016 y representó el 25,7% de la recaudación total del año. La recaudación del IVA bruto, es decir, sin descontar devoluciones, creció 34,4%.

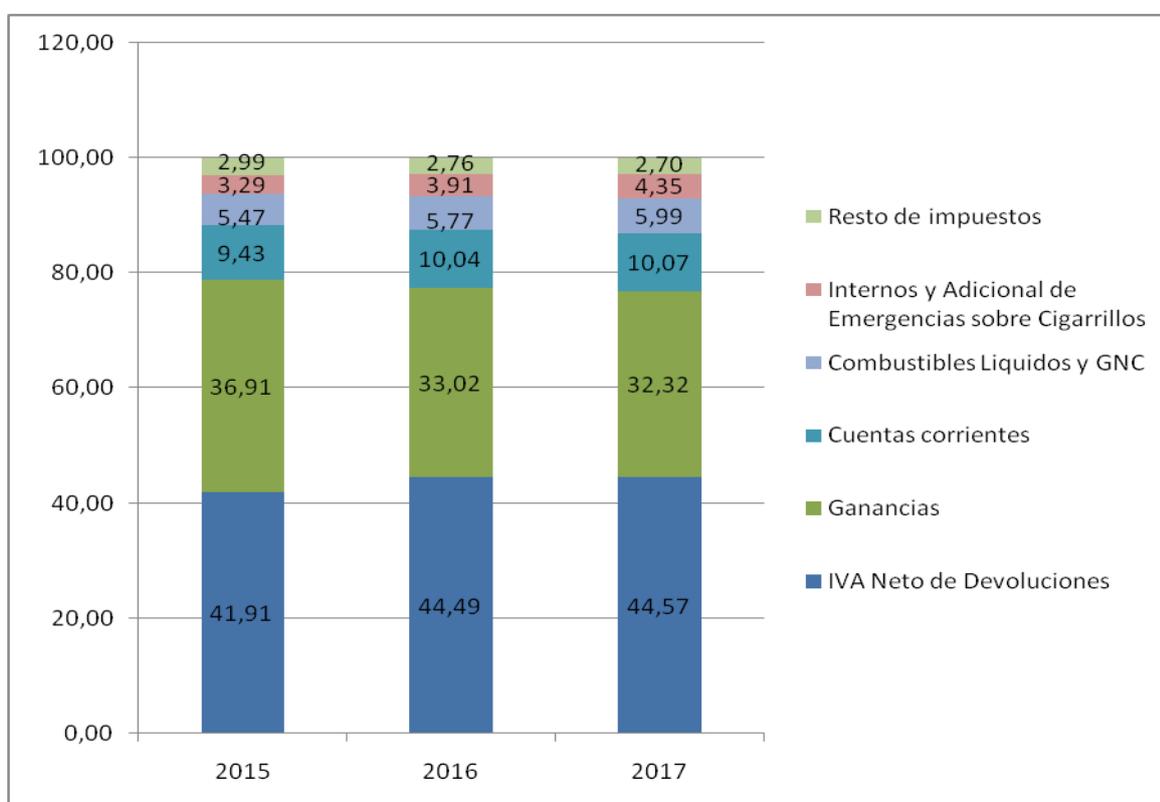
Podemos decir, que la variación de la recaudación respecto a estos años, se vio atenuada por el aumento de la financiación de deuda corriente. La R.G. (AFIP) 3.827 (B.O. 10/02/2016) amplió la posibilidad de financiación de deuda corriente a todo el universo de contribuyentes y la R.G. (AFIP) 3.870 (B.O. 26/04/2016) modificó la cantidad máxima de cuotas por plan, las tasas de interés y estableció un tope máximo de planes concurrentes.

Por otra parte, las retenciones impositivas se vieron afectadas por el incremento de los montos no sujetos a retención para ciertas operaciones. La R.G. (AFIP) 3.905 (B.O. 12/07/2016) incrementó los montos no sujetos a retención de la R.G. (AFIP) 2.300 (B.O. 06/09/2007).

En el año 2017 respecto al año 2016, el IVA neto de devoluciones aumentó 31,2% y representó el 26,9% de la recaudación total del año. La recaudación del IVA bruto, creció esta vez un 33,4%.

Debemos considerar como factores recurrentes en este período, que en año 2017 se encontraba vigente el IVA social para determinados sujetos: para las compras realizadas por jubilados y pensionados que cobren el haber mínimo, beneficiarios de la Asignación Universal por Hijo, de la asignación por embarazo y de pensiones no contributivas. Y se deja sin efecto la devolución del 5% para consumos con tarjetas de débito, provocando una disminución de consumo a través de este medio. Además, rige la reglamentación del reintegro de IVA a turistas.

Figura 2: Recaudación de Impuestos años 2015, 2016, 2017 – Estructura Tributaria



Elaboración propia en base a datos de AFIP

En el gráfico se puede visualizar, la preponderancia del porcentaje de recaudación de IVA, en comparación con el resto de los impuestos que componen la Estructura Tributaria Argentina.

El incremento obedece en ambos casos, al desempeño de impuestos regresivos, principalmente al del Impuesto al Valor Agregado. Entre los años 2015 y 2017 el IVA promedió un 43,87 por ciento del total de la recaudación impositiva.

Si se suman el impuesto al cheque (cuentas corrientes), a combustibles líquidos y GNC, internos y adicional de emergencia sobre cigarrillos el total de impuestos regresivos llega al 52,30 por ciento promedio entre los años 2015 y 2017.

Comportamiento de la evasión en el IVA en los últimos años.

Se tomaron valores oficiales de estimación de la evasión del IVA de los años 2007 al año 2016, provenientes de Informes de la Dirección General de Impuestos (DGI).

El Método del Consumo utilizado, es una de las metodologías indirectas empleadas para estimar la evasión impositiva, que consiste en el cálculo de la *recaudación potencial* en base a la información proveniente de fuentes externas (por ejemplo, las Cuentas Nacionales elaboradas por el Banco Central del Uruguay, las encuestas de gastos e ingresos de los hogares relevadas por el Instituto Nacional de Estadística (INE)); e internas (declaraciones juradas de los contribuyentes) como complemento, y su comparación con la *recaudación efectiva*. La recaudación potencial representa la recaudación que se obtendría si todos los contribuyentes legalmente obligados pagasen sus impuestos. Así, la tasa de evasión surge de comparar la recaudación registrada (recaudación efectiva) en un determinado período con la recaudación potencial para igual período.

En el caso del IVA, el Método del Consumo determina la recaudación potencial estimando el IVA no deducible. Este IVA no deducible se origina en el consumo final de bienes y servicios gravados, y en la compra de bienes y servicios gravados que son utilizados como insumos intermedios o bienes de inversión en la producción de bienes y servicios exentos.

En el siguiente cuadro se presentan los resultados obtenidos de la estimación de la evasión en el IVA para el período 2007-2016.

Tabla 4: Estimación de Evasión en el IVA para el período 2007-2016

Año	Recaudación IVA		Evasión	Tasa de Evasión
	Potencial	Efectiva		
2007	75.747	55.838	19.909	26,3%
2008	87.431	69.121	18.310	20,9%
2009	88.191	71.912	16.279	18,5%
2010	101.237	81.791	19.446	19,2%
2011	119.246	94.480	24.766	20,8%
2012	131.080	104.826	26.254	20%
2013	139.681	117.490	22.191	15,9%
2014	155.719	131.484	24.235	15,6%
2015	167.340	143.126	24.214	14,5%
2016	181.178	154.443	26734	14.8%

Elaboración propia en base a datos de la Dirección General de Impuestos

En los últimos años se observa una tendencia bajista en el porcentaje evadido en el IVA, desde el año 2011 al año 2016 disminuyó un 6%, lo que significa un recupero en términos de recaudación.

Se atribuye esta evolución al régimen de retención de IVA, a la creación de valores criterio en Aduana, al incremento de las operaciones registradas con tarjetas de crédito y débito, como también a las tareas de fiscalización y a la mejora de la economía. Éste último factor, se debe a

que muchos contribuyentes aprovecharon la mayor liquidez de la economía para ponerse al día con los impuestos.

Otro factor importante, fue la implementación de emisión de factura electrónica, que primero comenzó siendo sólo obligatoria para los contribuyentes que se encontraban dentro del Régimen General, pasando a ser desde el 01 de abril del presente año, obligatoria además para todas las categorías del Monotributo, abarcando de esta manera a aquellas categorías de menor facturación.

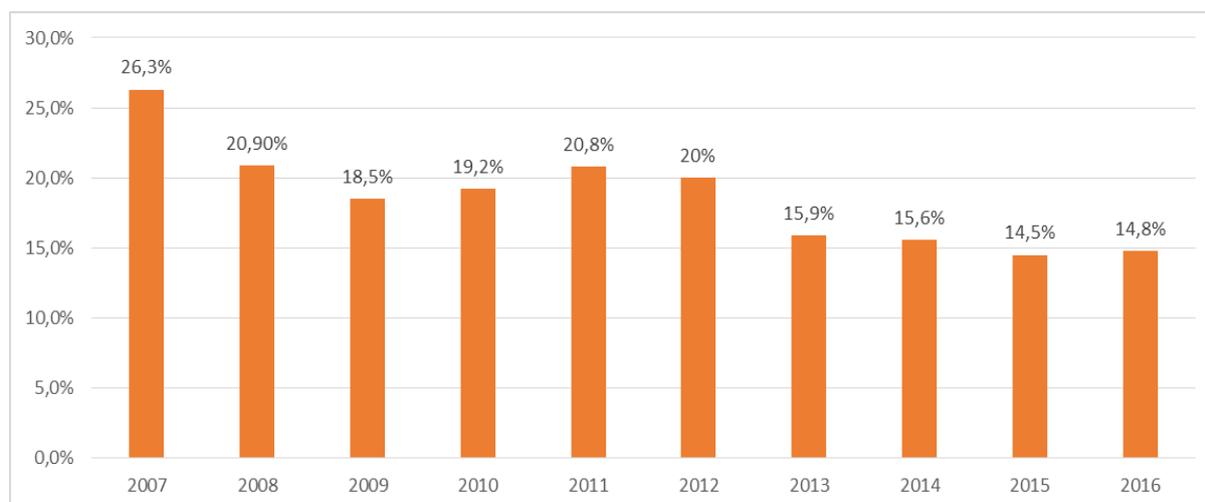
La evasión, adquiere un comportamiento similar en otro de los impuestos nacionales, como lo es el Impuesto a las Ganancias, ya que siendo también unos de los principales impuestos de la Estructura Tributaria Argentina, cuenta con elevados niveles de evasión.

Si bien, el impuesto a las Ganancias es más progresivo, redistribuye mejor la riqueza, que el IVA, cuya tasa es igual para las clases baja, media y alta y los que pagan Ganancias en la Argentina, sólo está obligado a abonarlo el 20% de la población con más ingresos, el Estado argentino deja de recaudar la mitad de lo que podría recolectar por este impuesto. La misma proporción de la recaudación potencial de IVA. Esa mitad representó solo en el año 2015 unos US\$24 mil millones. Entre 2012 y 2015, cada año un promedio de 19,5% de las 112 grandes empresas relevadas no pagó el Impuesto a las Ganancias.

La evasión este impuesto, ocurre en la economía en negro, que representa un cuarto de la economía argentina, según un estudio del Banco Mundial, pero también en parte de las empresas e individuos que operan en blanco pero sub declaran sus utilidades.

Podemos decir, que la evasión en el IVA y su incremento, ofrece incentivos a la evasión en cadena de otros impuestos (Imp. a las Ganancias, Seguridad Social, etc.). Por lo tanto, mejorando la eficiencia en el IVA, ya sea por captación de nuevos contribuyentes, o menor incumplimiento de los mismos, se obtiene un aumento de la eficiencia y disminución de la evasión de todo el Sistema Tributario.

Figura 3: Tasa de Evasión de IVA período 2007-2016.



Elaboración propia en base a datos de la Dirección General de Impuestos

Incidencia de la evasión de IVA en la recaudación potencial de este impuesto.

Como se mencionó anteriormente, la recaudación potencial representa la recaudación que se obtendría si todos los contribuyentes legalmente obligados pagasen sus impuestos, es decir lo que debería obtener el Estado en materia tributaria.

En la siguiente tabla, se descomponen los ingresos potenciales del IVA en tres categorías:

- 1) el ratio de recaudo de IVA corresponde a la proporción de ingresos potenciales del IVA efectivamente recaudados por la Administración Tributaria;
- 2) los gastos tributarios, corresponden a la proporción de ingresos potenciales del IVA que no es recaudada debido a reducciones de tasas, exenciones, tasas cero y otros beneficios o deducciones fiscales;
- 3) corresponde a el resto de ingresos potenciales del IVA que no puede explicarse mediante los gastos fiscales, esto es: *evasión*, fraude o planificación fiscal agresiva para evitar el pago de impuestos.

Los ingresos potenciales del IVA se calculan aplicando la tasa generalizada de IVA sobre los gastos de consumo final (la suma de consumo privado y los gastos de consumo final de la Administración Pública).

Tabla 5: Descomposición de los ingresos potenciales por IVA como porcentaje del recaudo potencial de IVA. Período 2007-2016.

Años	Ingresos efectivamente recaudados por AFIP	Pérdida por gasto tributario	Pérdida por evasión
2007	69.66	4.51	25.84
2008	75.15	4.94	19.91
2009	77.61	4.82	17.57
2010	73.95	7.47	18.58
2011	72.37	8.66	18.97
2012	71.36	10.77	17.87
2013	72.89	11.34	15.77
2014	71.80	12.96	15.24
2015	69.51	14.72	15.76
2016	67.81	16.45	15.74
Promedio Total	72.21	9.66	18.12

Elaboración propia con base de datos de Dirección General de Impuestos y del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas (2006-2016)

Figura 4: Recaudación potencial de IVA en Argentina



Elaboración propia en base a datos de Dirección General de Impuestos y del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas (2006-2016)

En el gráfico anterior se puede observar que en Argentina ingresa al fisco en promedio del período analizado, un 72,21 % de lo que potencialmente se podría recaudar de IVA. Se Pierde por beneficios fiscales otorgados en el IVA un 9.66% y por evasión de los contribuyentes se deja de percibir el 18,12% de la recaudación potencial de ese período.

Discusión y conclusiones

Conclusiones generales

A pesar de su regresividad, la Estructura Tributaria Argentina tiene en el IVA a su impuesto central. Esto se debe a que como se aplica al valor agregado, no afecta las decisiones de asignación de recursos productivos. A diferencia de los impuestos al trabajo, que desalientan el empleo formal, del impuesto al cheque, que desalienta las transacciones bancarias y aumenta la tasa de interés, o a la energía, que encarece el uso de la energía en la producción, el IVA no afecta a ningún factor de la producción en particular. Pero como cualquier impuesto al consumo, su principal debilidad son los impactos negativos derivados de su aplicación sobre los artículos de primera necesidad, como alimentos y medicamentos.

En Argentina, se aplica un alícuota general relativamente alta, del 21% y en el período analizado, genera un 72% de lo que potencialmente se podría recaudar con el IVA, lo cual no es un valor razonable. Una parte de la recaudación se pierde debido a beneficios fiscales que otorgan las normas (reducciones de tasas, exenciones, tasas cero y otras deducciones). Pero la mayor parte de las pérdidas se explica por *evasión*.

La Argentina tiene el nivel de carga tributaria elevada, pero esa presión fiscal cae fuerte sobre ciertos contribuyentes que difícilmente puedan evadir, como los empleados en relación de dependencia, y no sobre muchos otros. Un cuarto de la economía argentina opera en negro, desde actividades agrícolas y ganaderas hasta la industria, el comercio y las actividades profesionales. Pero también evaden grandes empresas mediante manipulación de los precios de exportaciones e importaciones.

Si bien, la evasión ha ido decreciendo a través de los años, queda mucho por mejorar. En otras palabras, dejando de lado la alta inflación que sufre el país que es un factor determinante a la hora de evadir, si todos pagaran el impuesto, es decir, si existiera mayor

conciencia tributaria, se podría aumentar considerablemente la recaudación de IVA sin que fuese necesario aumentar la alícuota.

Las derivaciones de la deficiente gestión en la recaudación de IVA son muy graves. Un ejemplo de esto, más allá de las consideraciones éticas emergentes del incumplimiento masivo, es que lo que no se recauda con IVA por impericia, desidia o facilismo, se reemplaza con malos tributos e impuestos muy distorsivos que son planteados como transitorios, pero que generalmente devienen en permanentes. A principios de los años '90, la crisis justificó la creación del impuesto a los *Bienes Personales* superpuesto a los impuestos patrimoniales que cobran las provincias. A finales de los '90, con similares argumentos se creó el impuesto a la *Ganancia Mínima Presunta*. A comienzo de la década del 2000, la crisis justificó la creación del impuesto al *Cheque* y a comienzo de la década del 2010 otra crisis justificó el impuesto a los *Dividendos*.

Como reacción a esta involución, a fines del 2017 se firmó el Consenso Fiscal. La meta era desandar gradualmente la acumulación de todos estos impuestos distorsivos. Pero pasaron pocos meses hasta que una nueva crisis indujo a una alteración sustancial del esquema volviendo a exacerbar una Estructura Tributaria altamente distorsiva y regresiva.

Estas situaciones, muestran que es evidente que el Sistema Tributario argentino en general y el IVA en particular, presenta aspectos que pueden y deben ser mejorados.

Recomendaciones

Propuestas – Futuras líneas de investigación

Reducir la brecha entre la recaudación efectiva y la potencial del IVA es un objetivo estratégico.

Para ello, es fundamental fortalecer el control, facilitar el cumplimiento, incrementar la capacidad operativa y fortalecer la cultura tributaria. Pero sobre todo, simplificar la normativa y modernizar la administración tributaria. En este proceso, un paso clave es universalizar las facturas electrónicas, para permitir una información rápida y control efectivo, y masificar los pagos por medios electrónicos. Bajo estas condiciones es posible que la determinación del impuesto no la siga haciendo el contribuyente a través de una declaración jurada, sino que sea el fisco quien determine en base a información de compras y ventas el monto que corresponde pagar y de este modo reducir considerablemente la evasión.

Para maximizar los impactos positivos, la determinación del IVA debería ir junto con la de Ingresos Brutos y tasas municipales. Esto simplificaría y daría viabilidad a la reducción de alícuotas en los tributos locales. Se trata de replicar la experiencia que se lleva actualmente con el *Monotributo Unificado* a través del cual se fusionaron, para los pequeños contribuyentes, los impuestos nacionales, provinciales y municipales en un sólo tributo.

Por otra parte, para desalentar la evasión y mejorar la eficiencia en la recaudación del IVA, sería estratégico acelerar el proceso de bancarización de pagos. Se debería premiar los pagos electrónicos (impuesto al cheque como crédito de IVA, devolución de parte del IVA cuando se usen medios de pago digitales) y amedrentar o directamente prohibir los pagos en efectivo que superen determinado monto.

Por último, es importante mencionar que para combatir la evasión no solo se requiere el accionar del ente fiscal, sino también una apuesta por cambiar el comportamiento de la ciudadanía frente a su contribución tributaria.

Referencias

- AFIP (2017). Recuperado de <http://www.afip.gob.ar>
- Aquino, M. A. (2008). La Evasión fiscal: Origen y medidas de acción para combatirla. Documento de Instituto de Estudios Fiscales N° 13, p.1-42. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es>
- Bellina Yrigoyen, J., Barrenechea, C., y Martínez, A. (2008). Observaciones sobre algunos determinantes de la evasión impositiva en Argentina. *Invenio*, N° 1, pp. 53-62. Recuperado de <https://www.redalyc.org>
- Camargo Hernández, D. F. (2005). *Evasión Fiscal: un problema a resolver*. Eumed.Net. Recuperado de <https://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/>
- Centro de Economía Política Argentina (2017). Crece la Regresividad Tributaria. Recuperado de <http://www.centrocepa.com.ar>
- Colissano, M. y Martín F. (2005). *La tasa de incumplimiento en el IVA en la República Argentina. Un estudio del período 1997-2004*. Recuperado de <https://www.cepal.org>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), (2017). En Gómez, J. C. Jiménez y Martner, R. (Eds.), *Concensos y Conflictos en la política tributaria de América Latina*. Libros de la CEPAL.
- Confederación Argentina de la Mediana Empresa, (2005). *Argentina entre los países que más grava con IVA los alimentos*. Recuperado de <https://www.redcame.org.ar>
- Díaz, J. (2010). Diseño de un sistema contable que permita optimizar legalmente la Declaración de IVA en Ecuador. *Contabilidad y Negocios*. Volumen 5, p.45.
- Ecolink (2008). *Características generales del IVA*. Recuperado de <https://www.ecolink.com.ar/impuestos-distorcivos-iva/iva>

- Escalante, D. Hulett, R. y Neyi L. (2009). Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del IVA. *Actualidad Contable FACES*, N° 18, pp. 34-35.
- Facultad de Agronomía de la Facultad de Buenos Aires, (2014). Recuperado de <https://www.agro.uba.ar>
- Ganga Contreras, F., Cabellos Herrera X. y Piñones Santana, M. A. (2013). Estado e Impuestos Indirectos en Chile y Latinoamérica: análisis del período 200-2011. *Visión del futuro*, Vol. N° 18, pp. 80-81.
- González Cano, H. (2003). Propuesta de Reforma Tributaria para mejorar la competitividad de la Economía Argentina. *Banco Iberoamericano de Desarrollo*. Departamento de Integración, comercio y asuntos hemisféricos. Instituto para la integración de América Latina y el Caribe.
- Grosso Sheridan, Walmyr H. (2011). Facturas apócrifas y culpabilidad. *Doctrina Tributaria*, N° 12, pp. 449-463.
- Guma, J. (2017). La Reforma Tributaria y su impacto en el mercado. *Cinco Ruedas*. Recuperado de <https://www.cincoruedas.com>
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado C y Baptista Lucio, M. del P. (2015). *Metodología de la investigación* (5° ed.). México D. F.: McGraw -Hill.
- Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF), (2014). Recuperado de <https://www.iaraf.org>
- Iprofesional (2017, 01 de Junio). En Argentina se pagan los impuestos más altos del mundo. *Iprofesional*. Recuperado de <http://www.iprofesional.com/impuestos/250646-documento-oficial-en-Argentina-se-pagan-los-impuestos-mas-altos-del-mundo>
- Ley N° 24430 (15 de Diciembre de 1994). Argentina.
- O'Connor, E. A. (2006). *Algunas consideraciones acerca de la eficiencia del IVA en la Argentina*. Documento de trabajo N° 10 del Departamento de Economía de la Facultad

de Ciencias Sociales y Económicas de la Universidad Católica Argentina. Recuperado de: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/investigacion/algunas-consideraciones-acerca-de-la-eficiencia-del-iva-en-la-argentina.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), (2018). *Estadísticas Tributarias de América Latina y el Caribe 2018*. Recuperado de <https://www.oecd-ilibrary.org>

Rodríguez, M. (2001). *Evasión Fiscal*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. N° 100, p. 287. Recuperado de <https://www.revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673>

Ruetti, G. J. (2010). Facturas Apócrifa. Estado Jurisprudencial. *Colegio de Abogados de San Isidro*, pp. 1-2.

Secretaría de Política Económica – Ministerio de Hacienda (2017). *La Reforma Tributaria Argentina de 2017*. Argentina: Secretaría de Política Económica – Ministerio de Hacienda.

Tax Justice Network (2016). Recuperado de <http://www.taxjustice.net/tag/evasion-fiscal/>

Varela, E. (2017). *Características de Impuesto al Valor Agregado (IVA)*. Recuperado de <https://www.aquisehabladerecho.com>

Unión Industrial Argentina (UIA), (2016). Para crecer es necesario una reforma tributaria. Recuperado de <https://www.uia.org.ar/centro-de-estudios/69/para-crecer-es-necesaria-una-reforma-tributaria/>