

Impacto Distributivo de las Reformas del IVA en Venezuela (1993-2011)¹

Quilez, Veruschka*
Puente, José Manuel**

Resumen

El objetivo de este trabajo es calcular los impactos distributivos de las reformas a las exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) desde su creación en 1993 hasta el año 2011. Los impactos distributivos se midieron a través de indicadores locales de progresividad/regresividad, bajo un enfoque de equilibrio parcial, utilizando las encuestas nacionales de presupuestos familiares de 1997 y 2005 que publica el Banco Central de Venezuela (BCV) y las Leyes del IVA. Los resultados del estudio arrojaron que el diseño de las exenciones en Venezuela logró conferir progresividad al impuesto.

Palabras clave: IVA, impacto distributivo, progresividad, regresividad, exenciones.

Distributive Impact of the VAT Reforms in Venezuela (1993-2011)

Abstract

The objective of this paper is to calculate the distributive impact of reforms on the exemptions from Value Added Tax (VAT), since its creation in 1993 until 2011. Distributive impacts were measured through local indicators of progressiveness/regressiveness, under a partial equilibrium approach, using the National Household Budget Surveys of 1997 and 2005 published by the Central Bank of Venezuela (BCV) and the VAT Laws. Results of the study showed that the exemptions in Venezuela provided progressiveness for the tax system.

Key words: VAT, distributive impact, progressivity, regressivity, exemptions.

* Arquitecto. Master en Gerencia Pública (IESA). Especialista en Gerencia Pública (IESA). E-mail: veruquilez@gmail.com

** Economista. Ph.D en Economía Política, Universidad de Oxford. Profesor y Coordinador del Centro de Políticas Públicas del IESA. Maestría en Políticas Públicas, Universidad de Oxford. Maestría en Administración Pública y Políticas Públicas, The London School of Economics; Economista. E-mail: jose.puente@iesa.edu.ve

Introducción

A partir del año 1993 Venezuela se sumó a la ya extensa lista de países que incluyen el Impuesto al Valor Agregado (IVA) dentro de su estructura tributaria. De acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, para el año 2005 alrededor del 75 por ciento de los países del mundo habían adoptado el IVA como fuente de ingresos, dado su alto potencial recaudatorio (FMI, 2005).

A diferencia de los países desarrollados, donde los ingresos tributarios dependen mayormente de los impuestos directos (Minh, 2003), en Venezuela, al igual que en el resto de América Latina, el IVA representa la fuente de ingresos más importante dentro de la estructura tributaria no petrolera (Barreix, Roca y Villela, 2007). De acuerdo con las cifras que publica el ente tributario en Venezuela, Seniat, el IVA contribuyó, en promedio, con un 53 por ciento a la recaudación tributaria desde su creación hasta el año 2011. En contraste, la recaudación del Impuesto Sobre la Renta representó para el mismo período poco más del 27 por ciento de los ingresos tributarios no petroleros, de los cuáles sólo el 2.3 por ciento correspondió al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Naturales.

Por ser el IVA un impuesto sobre el consumo, la carga impositiva recae en mayor proporción sobre los estratos de menores ingresos, por lo que se define como un impuesto regresivo (Musgrave, 1992; García y Salvato, 2005). Por tal razón, su diseño incluye una cantidad de incentivos fiscales cuyo objetivo principal es mitigar el impacto sobre la población de menores recursos. Sin embargo, las frecuentes reformas de que ha sido objeto el impuesto, con la finalidad de cambiar la lista

de exenciones y la tasa impositiva, han atendido también a razones políticas y económicas, principalmente vinculadas a la volatilidad del ingreso petrolero².

En este contexto surge una pregunta relevante: ¿cuál es el impacto distributivo que logran las exenciones del IVA?

El objetivo de este trabajo es responder a esta interrogante, para lo cual se toman varias fotografías a lo largo del período transcurrido desde la implementación del IVA. La primera es el año de su creación: 1993. La segunda, la fecha en que se disminuye por primera vez la tasa impositiva y se introducen nuevas exenciones, la cual coincide con un cambio de Gobierno: el año 1999. La tercera corresponde al año 2005, por dos razones: por un lado, porque para esa fecha se elabora la III Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares, la cual reveló diferencias sustantivas en los patrones de consumo de la población venezolana con respecto a los resultados de la encuesta anterior realizada en 1997; por otro lado, porque para ese año continuaba vigente la reforma a la Ley del IVA introducida en enero de 2003, que gravaba importantes bienes y servicios. La cuarta, la reforma a la Ley del año 2007. Por último, el año 2009, en que se realizó la reforma parcial a la Ley del año 2007, última reforma al impuesto y vigente en la actualidad.

Para realizar la medición de los impactos distributivos de las exenciones del IVA se trabajó con fuentes primarias: las encuestas nacionales de presupuestos familiares de 1997 y 2005³ que publica el Banco Central de Venezuela⁴ y las leyes del IVA vigentes para cada período de estudio, siguiendo la estructura y metodología de García y Salvato (2005).

1. Impacto distributivo y fiscal de las exenciones del IVA

1.1. Impacto distributivo de las exenciones del IVA por estratos de ingreso

Desde la creación del IVA en Venezuela en el año 1993, se han introducido constantemente reformas a la Ley que han modificado la lista de exenciones y exoneraciones. Por estas razones, los impactos de las exenciones sobre la capacidad de gasto de los hogares merecen especial atención; en primer lugar, por las desigualdades en la distribución del ingreso que se observan en Venezuela; en segundo lugar, para poder contar con las herramientas que permitan el diseño de un régimen tributario más eficiente y equitativo, y evitar que la discrecionalidad administrativa o el interés político lleven a tomar decisiones de política fiscal y tributaria que puedan beneficiar más que proporcionalmente a los estratos de mayores ingresos.

A continuación se presentan los resultados del impacto distributivo de las exenciones de la Ley del IVA sobre el gasto de consumo final de los hogares en diferentes períodos que se han considerado representativos:

El primero es el año 1993, cuando se crea la Ley. El segundo, el año 1999, cuando el recién electo Presidente Chávez decreta, a los pocos meses de su toma de posesión, una reforma a la Ley que introduce cambios en la lista de exenciones, así como, por primera vez desde la creación del impuesto, una disminución de la alícuota. Para calcular los impactos de estas dos leyes sobre el consumo final de los hogares se trabajó con la II Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares del año 1997 que publica el BCV. Bajo un supuesto simplificador, la estructura de consu-

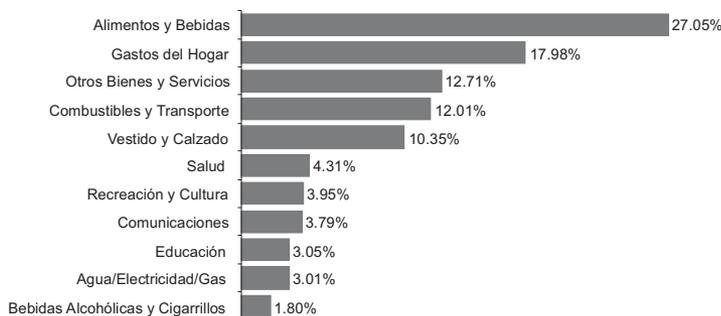
mo del año 1997 fue utilizada para los años 1993 y 1999⁵.

En tercer lugar se toma el año 2005, por dos razones: la primera es que en el año 2002 se decreta un cambio importante en la Ley que empezaría a aplicar a partir del 1 de enero de 2003, y que continuaría vigente hasta el año 2007. El mismo consistía en la aplicación de una alícuota de 8 por ciento para algunos grupos de alimentos y otros rubros importantes en la cadena de producción de los mismos. La misma alícuota aplicaría también para los servicios médico-asistenciales, odontológicos, de cirugía y hospitalización prestados por entes privados, que hasta entonces habían estado exentos del pago del impuesto. Posteriormente, en agosto de 2004, se volverían a exentar estos servicios del pago del impuesto, pero se mantendría la alícuota de 8 por ciento que gravaba la carne y otros productos alimenticios.

La segunda razón para tomar el año 2005 es que para ese momento el BCV llevó a cabo la III Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares, la cual reflejó cambios importantes en los patrones de consumo de las familias con relación a la encuesta anterior realizada en el año 1997. Los cambios más importantes se observaron en el aumento del gasto de consumo dirigido al sector de alimentos y bebidas en más de 17 por ciento, la disminución en 46 por ciento del gasto destinado al consumo de bienes y servicios del hogar (artículos del hogar, servicios domésticos, vigilancia, alquileres, etc.), el aumento en más de 56 por ciento del gasto en el sector de comunicaciones (en el cual se hace evidente una participación importante de los sectores de menores ingresos en la adquisición de telefonía móvil, la expansión del uso del Internet, la proliferación de centros de comunicaciones, el aumento de suscriptores a la televisión por cable, etcétera), un aumento de más de 16 por ciento del

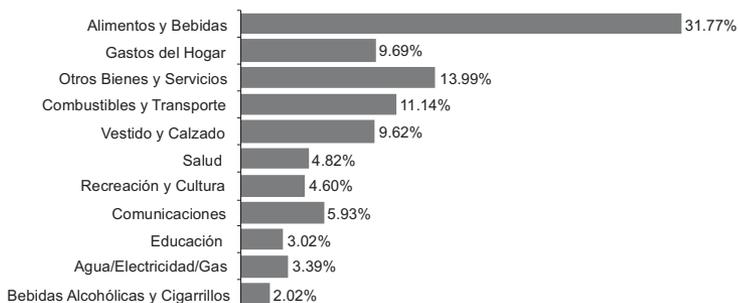
gasto en recreación y actividades culturales, y el aumento de cerca de 12 por ciento en el gasto destinado al sector salud. Otros sectores, como el gasto de consumo de alcohol y cigarrillos, agua, luz y gas, y el gasto en otros bienes y servicios, registraron aumentos por encima del 10 por ciento al compararlos con los patrones de consumo reflejados para el año 1997. Por otro lado, el gasto destinado al consumo de vestido y calzado, así como el gasto en combustible y transporte, muestran reducciones de poco más del 7 por ciento en el año 2005 en comparación con el patrón de consumo del año 1997 (Gráficos 1 y 2).

Como no es intención de este trabajo analizar las razones por las que ocurren cambios en el comportamiento del consumo, no entraremos en detalles que expliquen estas diferencias. Sin embargo, ellas reflejan los impactos en las variaciones del Índice de Precios al Consumidor por rubros a lo largo de los 8 años que separan una encuesta de la otra. Por tanto, de acuerdo a esos nuevos patrones de consumo, es relevante medir cómo impactaban distributivamente por nivel de ingreso las exenciones en la Ley del IVA vigentes para el año 2005, cuando se realiza la encuesta.



Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997 y 2005 (BCV). Cálculos Propios (2012).

Gráfico 1
Estructura de ponderaciones de la canasta de gasto familiar 1997



Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997 y 2005 (BCV). Cálculos Propios (2012).

Gráfico 2
Estructura de ponderaciones de la canasta de gasto familiar 2005

Tabla I. Ley del IVA
Estructura porcentual del consumo de los hogares por productos

Descripción del Producto	1993	1999	2005	2007
Alimentos y Bebidas	27,05%	27,05%	31,77%	31,77%
Consumo exento	17,50%	21,41%	17,81%	24,37%
Consumo gravado	9,55%	5,64%	13,97%	7,41%
Bebidas Alcohólicas y Cigarrillos	1,80%	1,80%	2,02%	2,02%
Consumo exento	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Consumo gravado	1,80%	1,80%	2,02%	2,02%
Vestido y Calzado	10,35%	10,35%	9,62%	9,62%
Consumo exento	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Consumo gravado	10,35%	10,35%	9,62%	9,62%
Agua/Electricidad/Gas	3,01%	3,01%	3,39%	3,39%
Consumo exento	0,00%	2,49%	3,39%	3,39%
Consumo gravado	3,01%	0,52%	0,00%	0,00%
Gastos del Hogar	17,98%	17,98%	9,69%	9,69%
Consumo exento	11,87%	11,87%	3,55%	3,55%
Consumo gravado	6,11%	6,11%	6,14%	6,14%
Salud	4,31%	4,31%	4,82%	4,82%
Consumo exento	1,61%	3,99%	4,60%	4,60%
Consumo gravado	2,70%	0,32%	0,22%	0,22%
Combustibles y Transporte	12,01%	12,01%	11,14%	11,14%
Consumo exento	5,02%	4,96%	5,93%	5,93%
Consumo gravado	6,99%	7,05%	5,21%	5,21%
Comunicaciones	3,79%	3,79%	5,93%	5,93%
Consumo exento	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Consumo gravado	3,79%	3,79%	5,93%	5,93%
Recreación y Cultura	3,95%	3,95%	4,60%	4,60%
Consumo exento	1,03%	1,08%	0,85%	0,85%
Consumo gravado	2,92%	2,86%	3,75%	3,75%
Educación	3,05%	3,05%	3,02%	3,02%
Consumo exento	3,05%	3,05%	3,02%	3,02%
Consumo gravado	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Otros Bienes y Servicios	12,71%	12,71%	13,99%	13,99%
Consumo exento	1,56%	1,57%	1,64%	1,64%
Consumo gravado	11,15%	11,14%	12,35%	12,35%
Total General	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Consumo exento	41,64%	50,42%	40,79%	47,35%
Consumo gravado	58,36%	49,58%	59,21%	52,65%

Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997 y 2005. (BCV)
Leyes del IVA 1993, 1999, 2005 y 2007. Cálculos Propios (2012).

Por último, se analizan los años 2007, 2009 y 2011. En el año 2007 se introdujo una reforma a la Ley según la cual se eliminó la alícuota del 8 por ciento a los rubros mencionados anteriormente, y se produjo una reducción paulatina de la alícuota que la llevó del 14 por ciento al 9 por ciento, alícuota más baja desde la creación del impuesto.

En el año 2009 se decreta un nuevo cambio en la alícuota del impuesto, aumentándola en 33 por ciento, al llevarla de 9 a 12 por ciento, en medio de una contracción económica importante (-3.26% del PIB)⁶ y reducción del consumo privado (-3.26%)⁷. La estimación de los impactos de una medida como ésta dentro del contexto económico del momento es de suma relevancia para establecer recomendaciones de política en términos de equidad y eficiencia del impuesto.

Finalmente, se toma el año 2011 como base para medir el impacto de la última modificación de la alícuota del impuesto del año 2009 en lo que se refiere a las tasas efectivas con que se grava a cada nivel de ingreso, ya que a lo largo de ese año la alícuota permaneció constante.

1.1.1 Resultados obtenidos

Siendo el grupo de alimentos el que mayor peso tiene dentro de la distribución porcentual del gasto del consumo final de los hogares, el análisis del impacto de las exenciones del IVA en este rubro es muy importante.

El grupo de alimentos y bebidas representa para los años 1993 y 1999 un 27 por ciento del total del gasto de consumo final de los hogares. Para los años 2005 y 2007, el patrón de consumo en este rubro aumenta en 17.5 por ciento, pasando a representar el 31.7 por ciento del gasto de consumo final de los hogares (Gráficos 1 y 2).

Para el año 1993, el 35 por ciento del consumo en alimentos y bebidas era gravado por el IVA, lo que representaba el 9.6 por ciento del total del consumo. Las reformas a la Ley introducidas en el año 1999, con cambios en la lista de exenciones en el sector de alimentos, entre otros, reducen en cerca de 41 por ciento el consumo gravado en alimentos, haciendo que éste represente el 21 por ciento del consumo de este grupo y el 5.6 por ciento del consumo total (Tabla I).

Para el año 2005, en el que, como se señaló previamente, se registra un aumento en el patrón de consumo en el sector de alimentos y bebidas, las reformas vigentes, introducidas en el año 2002, que gravaban con una alícuota del 8 por ciento algunos grupos de alimentos, trajeron como consecuencia que la proporción del consumo gravado en alimentos aumentara 111 por ciento con relación al año 1999, pasando a representar casi el 14 por ciento del consumo total. La carga tributaria sobre este rubro pasó a tener la mayor importancia relativa dentro de la estructura del consumo gravado de los hogares.

En consecuencia, la recaudación del impuesto estaba obteniendo su mayor porcentaje de ingresos a través de la imposición al sector de alimentos. Considerando la importancia relativa de este grupo dentro del gasto de consumo final de los hogares, y en particular dentro del consumo de los estratos de menores ingresos, para los que representa más del 50 por ciento de su consumo total (Tabla II), el impacto sería negativo sobre la capacidad de gasto de las familias que pudiese ser destinada a otros rubros. Esto obligaría, incluso, a cambiar algunos patrones alimentarios típicos del venezolano hasta ese momento.

Con la reforma a la Ley del IVA del año 2007 se logró que esta relación disminuyera en un 47 por ciento, con lo que el consumo

gravado de alimentos pasó a representar el 23 por ciento del consumo de este grupo, y el 7.4 por ciento del consumo total. Los cambios introducidos en la lista de exenciones llevaron a una relación de consumo gravado con respecto al total del consumo en alimentos y bebidas similar a la del año 1999 (21 por ciento del consumo en alimentos era gravado en el año 1999, y 23 por ciento en el año 2007).

Al comparar la estructura de consumo por grupos de productos por deciles de ingreso⁸ se observa que, para los años 1993 y 1999, la importancia relativa del consumo en ali-

mentos es más de 3.2 veces superior para el decil de menores ingresos, en comparación con el de mayores ingresos. Para los años 2005 y 2007 esta relación es 2.6 veces superior para el primer decil con respecto al último decil (Tabla II).

Mientras la proporción del consumo en alimentos se mantuvo constante para el decil inferior durante los períodos analizados, la importancia relativa de este consumo se incrementó para el decil de mayores ingresos⁹. Sin embargo, el consumo de alimentos continúa representando para los estratos de menores in-

Tabla II
Estructura porcentual del consumo gravado por IVA por productos
Comparación entre deciles inferior y superior

Descripción del Producto	1993		1999		2005		2007	
	decil 1	decil 10						
Alimentos y Bebidas	50.19%	15.50%	50.19%	15.50%	50.31%	19.45%	50.31%	19.45%
Consumo Gravado	17.15%	6.01%	8.01%	4.27%	16.05%	10.29%	9.75%	6.14%
Bebidas Alcohólicas y Cigarrillos	2.07%	1.45%	2.07%	1.45%	1.95%	1.33%	1.95%	1.33%
Consumo Gravado	2.07%	1.45%	2.07%	1.45%	1.95%	1.33%	1.95%	1.33%
Vestido y Calzado	8.58%	8.87%	8.58%	8.87%	9.56%	8.92%	9.56%	8.92%
Consumo Gravado	8.58%	8.87%	8.58%	8.87%	9.56%	8.92%	9.56%	8.92%
Agua/Electricidad/Gas	3.08%	2.86%	3.08%	2.86%	3.69%	3.56%	3.69%	3.56%
Consumo Gravado	3.08%	2.86%	1.19%	0.22%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
Gastos del Hogar	17.97%	20.08%	17.97%	20.08%	7.05%	12.93%	7.05%	12.93%
Consumo Gravado	6.03%	6.08%	6.03%	6.08%	5.87%	6.65%	5.87%	6.65%
Salud	2.07%	4.06%	2.07%	4.06%	2.33%	5.64%	2.33%	5.64%
Consumo Gravado	0.63%	2.97%	0.02%	0.37%	0.02%	0.31%	0.02%	0.31%
Combustibles y Transporte	5.33%	18.33%	5.33%	18.33%	9.21%	15.82%	9.21%	15.82%
Consumo Gravado	1.15%	14.12%	1.15%	14.26%	0.81%	11.81%	0.81%	11.81%
Comunicaciones	0.62%	6.07%	0.62%	6.07%	3.51%	7.48%	3.51%	7.48%
Consumo Gravado	0.62%	6.07%	0.62%	6.07%	3.51%	7.48%	3.51%	7.48%
Recreación y Cultura	1.51%	4.99%	1.51%	4.99%	2.07%	5.88%	2.07%	5.88%
Consumo Gravado	1.03%	3.99%	1.03%	3.91%	1.65%	4.87%	1.65%	4.87%
Educación	0.82%	3.96%	0.82%	3.96%	0.43%	4.26%	0.43%	4.26%
Consumo Gravado	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
Otros Bienes y Servicios	7.77%	13.83%	7.77%	13.83%	9.88%	14.73%	9.88%	14.73%
Consumo Gravado	7.64%	10.76%	7.64%	10.74%	9.78%	11.39%	9.78%	11.39%
Total General	100.00%							
Consumo Gravado	47.99%	63.17%	36.34%	56.25%	49.20%	63.06%	42.90%	58.90%

Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997 y 2005 (BCV). Leyes del IVA 1993, 1999, 2005 y 2007. Cálculos Propios (2012).

gresos más de la mitad del gasto de su consumo final, mientras para los niveles de mayor ingreso representa menos del 20 por ciento. De ahí que las reformas a las exenciones en el sector de alimentos tienen fuertes impactos distributivos y merecen atención especial en el diseño (Tabla II).

Para los cuatro períodos presentados, las cifras demuestran que la proporción del consumo en alimentos que es gravada por IVA es mayor para el decil de mayores ingresos. En el año 1993, el 39 por ciento¹⁰ del consumo del decil 10 en este rubro era gravado, mientras que para el decil inferior el consumo gravado era 34 por ciento. En el año 1999 se reduce esta proporción a 27.5 por ciento para el decil superior y a 15.96 por ciento para el inferior, lo que aumentó más que proporcionalmente el beneficio de las exenciones para los estratos de menores ingresos, pues se redujo en 53 por ciento la proporción de su consumo gravado en el rubro más importante de su estructura de consumo.

En el año 2005, la tan mencionada reforma que gravaba ciertos alimentos con una alícuota del 8 por ciento hizo que el consumo gravado del decil de menores ingresos aumentara en 100 por ciento, mientras para el decil superior el porcentaje de aumento fue ligeramente menor: 92 por ciento. A pesar de ello, la proporción del consumo gravado sigue siendo superior para el estrato de mayor ingreso, lo cual, desde ese punto de vista, se considera progresivo.

Sin embargo, es importante recalcar que las variables estudiadas no pueden ser tomadas de forma aislada para determinar la regresividad o progresividad del impuesto, pues son simples aristas de una figura compleja, en la que dependiendo del ángulo en que sea observada presenta formas muy distintas. Esto quiere decir que, a pesar de que la evidencia

muestre que el consumo gravado en alimentos es muy superior para el decil de mayor ingreso en relación al de menor ingreso, no puede pasarse por alto el peso que el consumo de este rubro tiene dentro del total del consumo de los estratos de menores recursos que, visto en conjunto, hace que la porción gravada tenga un peso sumamente importante dentro de toda la estructura de consumo del decil de menor ingreso, al punto de representar la mayor carga dentro del gasto de consumo final de estos hogares. Contrariamente, para los estratos de mayores ingresos, la porción gravada del consumo en alimentos no representa una carga tan diferencialmente importante en la estructura del gasto de consumo final.

Si promediáramos lo que representó el consumo gravado en alimentos para uno y otro decil a lo largo de los cuatro años estudiados, resulta que mientras para el estrato inferior éste representó el 12.74 por ciento del consumo, para el estrato superior tan sólo representó el 6.7 por ciento, casi un 50 por ciento menos. En ese sentido, el impuesto puede considerarse regresivo.

Al observar el consumo total gravado por deciles de ingreso, en los cuatro períodos estudiados se observa que a medida que aumenta el ingreso la proporción de consumo total gravado también es mayor. Sin embargo, la relación entre el consumo gravado del decil de menores ingresos y el consumo gravado del decil de mayores ingresos varía de un año a otro, debido a las exenciones contempladas en la ley vigente de cada período (Tabla III).

La evidencia empírica muestra que para el año 1999 el consumo gravado del decil de mayores ingresos superaba en casi 55 por ciento el total del consumo que era gravado para el decil de menores ingresos, por lo que, desde ese punto de vista, el impuesto podía considerarse progresivo. Las reformas poste-

Tabla III
Consumo gravado por IVA por deciles de ingreso

	1993	1999	2005	2007
decil 1	47.99%	36.34%	49.20%	42.90%
decil 2	51.39%	39.92%	48.65%	41.68%
decil 3	54.68%	44.16%	53.27%	44.00%
decil 4	55.28%	40.93%	55.00%	43.94%
decil 5	54.05%	44.43%	55.85%	46.79%
decil 6	55.29%	46.34%	59.26%	51.35%
decil 7	55.52%	47.10%	59.90%	53.18%
decil 8	57.76%	48.39%	60.25%	53.05%
decil 9	58.87%	50.50%	59.91%	53.85%
decil 10	63.17%	56.25%	63.06%	58.90%

Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997 y 2005. (BCV).
Leyes del IVA 1993, 1999, 2005 y 2007. Cálculos Propios (2012).

riores, en especial la aplicación de la alícuota de 8 por ciento a rubros importantes de alimentos, tuvieron repercusiones negativas sobre los deciles de menores ingresos. Mientras para el estrato de mayores ingresos la totalidad de su consumo gravado aumentó en un 12 por ciento del año 1999 al año 2005, los estratos de menores recursos sufrieron un aumento de su consumo gravado superior al 35 por ciento para el mismo período.

En el año 2007, la exención a los rubros que venían siendo gravados con el 8 por ciento y la inclusión de nuevas exenciones lograron reducir en casi 13 por ciento el consumo gravado del decil de menores recursos, mientras el consumo gravado del decil de mayores ingresos se redujo en sólo un 6.5 por ciento. A pesar de la reforma del año 2007, la diferencia entre el consumo gravado de los deciles inferior y superior no alcanza los niveles del año 1999, por lo que el balance indica que las reformas introducidas durante los 8 años transcurridos entre el 1999 y el 2007 han aumenta-

do más que proporcionalmente la carga tributaria de los estratos de menores ingresos.

Al observar cuál es la proporción del consumo exento del IVA por deciles de ingreso, el estrato de mayores ingresos recibe el mayor beneficio de las exenciones del impuesto, en una relación casi 11:1 con respecto al decil de menores ingresos para los años 1993 y 1999. Es decir, por cada punto porcentual de consumo exento del estrato de menores ingresos, el de mayores ingresos disfrutaba de 11 puntos porcentuales de consumo exento. Para los años 2005 y 2007 la relación disminuye a 9:1 (Tabla IV).

Analizado desde este punto de vista, el impuesto resulta altamente regresivo en cualquiera de los casos y períodos presentados, pues el mayor beneficio lo reciben los estratos de ingresos superiores. Sin embargo, no se puede tomar una única visión ni conclusiones absolutas al determinar la progresividad o regresividad del IVA en Venezuela, pues son muchos los matices a tomar en cuenta antes de

Tabla IV
Proporción del consumo exento del IVA con respecto al total por deciles de ingreso

	1993	1999	2005	2007
decil 1	2.67%	2.70%	2.99%	2.90%
decil 2	4.10%	4.19%	5.08%	4.97%
decil 3	5.21%	5.30%	5.88%	6.07%
decil 4	6.25%	6.82%	6.86%	7.37%
decil 5	7.04%	7.03%	7.58%	7.87%
decil 6	8.24%	8.16%	7.54%	7.76%
decil 7	9.66%	9.49%	9.84%	9.90%
decil 8	12.43%	12.54%	11.89%	12.10%
decil 9	15.38%	15.29%	14.94%	14.82%
decil 10	29.02%	28.48%	27.38%	26.24%
Total	100%	100%	100%	100%

Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997 y 2005. (BCV).
 Leyes del IVA 1993, 1999, 2005 y 2007. Cálculos Propios (2012).

poder fijar una posición, como ya se ha indicado previamente.

Si, por otro lado, se observara cómo es la contribución de cada decil a la recaudación del impuesto, el panorama permite otra interpretación. A medida que se asciende en la escala de ingresos, el aporte de cada decil a la recaudación también es mayor, en una proporción superior a 19:1 en promedio para los cuatro períodos presentados. Es decir, por cada punto porcentual aportado por el estrato de menores ingresos, el de mayor ingreso aporta más de 19 puntos porcentuales a la recaudación. Visto de este modo, el impuesto es pagado entonces por los estratos superiores, dotando al impuesto de progresividad en términos relativos (Tabla V).

Otra variable interesante para determinar la progresividad o regresividad del impuesto es la determinación de las tasas efectivas pagadas por cada decil. Para determinarlas, de acuerdo con la alícuota promedio vi-

gente para cada año, se calculó cuánto del gasto de consumo total de cada decil correspondió a pago del impuesto, y se dividió dicho monto entre el total del gasto de consumo del correspondiente decil.

Para cada uno de los años analizados, desde la creación del impuesto en 1993 hasta la última reforma de 2009, las tasas efectivas del IVA fueron mayores a medida que aumentaba el ingreso (Tabla VI). Sin embargo, la relación proporcional entre la tasa efectiva con que se gravaba el consumo de los estratos menores y la tasa a la que se gravaba el consumo de los niveles superiores varió de año a año, debido a las exenciones aplicables a cada período y a la alícuota vigente.

La mayor diferencia entre la tasa efectiva aplicada al decil 1 y al decil 10 se observó en el año 1999, cuando la tasa nominal promedio era la más alta de los cuatro años presentados: 15.92 por ciento. El decil de menores ingresos era gravado a una tasa efectiva del 4.99

Tabla V. Participación porcentual de cada decil a la recaudación

	1993	1999	2005	2007
decil 1	1.76%	1.57%	2.00%	1.96%
decil 2	3.09%	2.83%	3.31%	3.19%
decil 3	4.48%	4.26%	4.62%	4.29%
decil 4	5.52%	4.81%	5.78%	5.19%
decil 5	5.91%	5.72%	6.61%	6.23%
decil 6	7.27%	7.17%	7.56%	7.37%
decil 7	8.60%	8.59%	10.13%	10.11%
decil 8	12.13%	11.96%	12.42%	12.30%
decil 9	15.71%	15.86%	15.38%	15.55%
decil 10	35.52%	37.23%	32.19%	33.82%
Total	100%	100%	100%	100%

Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997 y 2005. (BCV). Leyes del IVA 1993, 1999, 2005 y 2007. Cálculos Propios (2012).

por ciento, mientras para el decil de mayores ingresos la tasa efectiva era casi 55 por ciento superior a la de los primeros (7.72 por ciento).

En el año 2005, a pesar de la disminución en 7.35 por ciento en la alícuota nominal promedio, al compararla con la que fue aplicada en el año 1999, que pasó de 15.92 a 14.75 por ciento, la tasa efectiva del IVA aplicada al estrato de menor ingreso aumentó más de 26 por ciento, mientras para el nivel de más altos ingresos la tasa efectiva tan sólo aumentó cerca de 5 por ciento. Es decir, a pesar de que a medida que aumentaba el nivel de ingreso las tasas efectivas continuaban siendo más altas en el año 2005, el impuesto estaba representando una carga más que proporcionalmente mayor para los estratos de menor ingreso. Consecuentemente con los cuadros presentados anteriormente, las reformas a la Ley que regían para el año 2005 tuvieron impactos más que proporcionalmente negativos para los niveles de menores recursos, a pesar de la disminución de la alícuota.

En el año 2007, con la disminución de la alícuota promedio y la inclusión de nuevas exenciones a la Ley, las tasas efectivas del IVA para cada uno de los deciles de ingreso fueron más bajas que las de cualquiera de los períodos precedentes. La tasa efectiva para el primer decil se redujo en cerca de 36 por ciento con respecto al año 2005, y en 31 por ciento para el décimo decil. Sin embargo, la relación entre la tasa efectiva aplicable al decil 1 y la aplicable al decil 10 es mucho menor a la observada en el año 1999. En el 2007, la tasa efectiva que gravaba al decil de mayores ingresos era 37 por ciento superior a la del decil 1, mientras que en el año 1999 era casi 55 por ciento superior, como se mencionó previamente (Tabla VI).

Esto quiere decir que, a pesar de la disminución de la alícuota, la brecha entre las tasas efectivas aplicadas a cada decil se hizo más corta en 2007 en comparación a 1999, en una magnitud que favoreció más que proporcionalmente a los estratos de mayores ingre-

Tabla VI. Tasas Efectivas del IVA por deciles de ingreso

	1993	1999	2005	2007	2008	2009	2011
	Tasa IVA 10%	Tasa IVA 15.92%	Tasa IVA 14.75%	Tasa IVA 10.5%	Tasa IVA 9%	Tasa IVA 11.25%	Tasa IVA 12%
decil 1	4,36%	4,99%	6,32%	4,08%	3,54%	4,34%	4,60%
decil 2	4,67%	5,48%	6,25%	3,96%	3,44%	4,21%	4,47%
decil 3	4,97%	6,07%	6,85%	4,18%	3,63%	4,45%	4,71%
decil 4	5,03%	5,62%	7,07%	4,17%	3,63%	4,44%	4,71%
decil 5	4,91%	6,10%	7,18%	4,45%	3,86%	4,73%	5,01%
decil 6	5,03%	6,36%	7,62%	4,88%	4,24%	5,19%	5,50%
decil 7	5,05%	6,47%	7,70%	5,05%	4,39%	5,38%	5,70%
decil 8	5,25%	6,65%	7,75%	5,04%	4,38%	5,36%	5,68%
decil 9	5,35%	6,93%	7,70%	5,12%	4,45%	5,45%	5,77%
decil 10	5,74%	7,72%	8,11%	5,60%	4,86%	5,96%	6,31%
Total	5,31%	6,81%	7,61%	5,00%	4,35%	5,32%	5,64%

Fuente: Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997 y 2005. (BCV). Leyes del IVA 1993, 1999, 2005 y 2007. Cálculos Propios (2012).

sos. Mientras la tasa efectiva aplicable al estrato de menor ingreso se redujo en 18 por ciento entre 1999 y 2007, la tasa efectiva aplicable al estrato de mayor ingreso se redujo 28 por ciento de un año al otro.

Dado que son los deciles de mayor ingreso los que más aportan a la recaudación del impuesto (Tabla V), una buena reforma de las exenciones y alícuotas del impuesto debe tener un diseño en el que se beneficie en mayor proporción a los niveles de menor ingreso en términos de equidad, y se optimice la eficiencia en la recaudación con tasas efectivas más altas para los estratos de ingresos más altos, lo que puede conseguirse a través de un diseño de exenciones bien focalizado hacia los bienes y servicios consumidos en mayor proporción por los estratos de menores recursos.

En el año 2008, con la alícuota más baja que ha tenido el impuesto desde su aplicación, 9 por ciento, las tasas efectivas disminuyeron linealmente 13 por ciento para cada decil, conservándose la diferencia entre las tasas efectivas aplicables a los estratos de menores ingresos y a los estratos de mayores ingresos que produjo la reforma del año 2007.

La reforma del año 2009, que introdujo un aumento de 33 por ciento en la alícuota, al pasar de 9 a 12 por ciento, produjo un incremento lineal de 22 por ciento en las tasas efectivas para cada nivel de ingreso durante el año 2009, y un 6 por ciento adicional para los años 2010 y 2011, conservándose la misma diferencia entre las tasas efectivas aplicadas al decil 1 y las tasas efectivas aplicadas al decil 10 de los años 2007 y 2008.

Desde el punto de vista de la equidad vertical, en lo que a tasas efectivas aplicadas por estrato de ingreso se refiere, el impuesto continúa siendo progresivo desde el año 2009, pues la carga tributaria aumenta con el nivel de ingresos.

Sin embargo, deben considerarse los resultados dentro del contexto económico en que se implementa el aumento de la alícuota en el año 2009. Recordemos que la medida se aplica en un año en que la economía se contrajo 3.3%, y el consumo privado medido en términos reales se contrajo en la misma proporción. En consecuencia, debe tomarse en cuenta que dado que el consumo representa una fracción mucho mayor del ingreso para los es-

tratos de menores recursos que lo que representa para los estratos de mayores ingresos (Cubero y Vladkova, 2008), los incrementos en la carga tributaria recaerán de forma negativa más que proporcionalmente sobre el ingreso disponible de los estratos de menores ingresos.

2. Conclusiones

Los resultados del estudio demostraron que, bajo un enfoque de equilibrio parcial y a la luz de los indicadores observados, el diseño de las exenciones del IVA en Venezuela logró conferir progresividad al impuesto durante los períodos analizados.

Para cada uno de los períodos considerados, la proporción del consumo gravado fue mayor a medida que se ascendía en la escala de ingresos, lo que en términos de equidad vertical se considera progresivo. Asimismo, las tasas efectivas aplicadas para cada decil fueron directamente proporcionales al ingreso; es decir, a mayor ingreso, mayor la tasa efectiva aplicada, por lo que los estratos de mayores ingresos fueron efectivamente gravados con tasas impositivas superiores a las que gravaron a los niveles de ingresos menores. En este sentido, las exenciones del IVA para los períodos analizados lograron impactos progresivos.

Al observar la participación de cada decil a la recaudación del impuesto, se comprobó que el impuesto es pagado en mayor medida por los niveles de ingresos superiores. La evidencia para los períodos analizados demostró que el diez por ciento de mayores ingresos de la población paga casi veinte veces el impuesto que paga el diez por ciento de menores ingresos, lo que en términos de equidad vertical también es progresivo.

A pesar de que en los períodos observados las variables analizadas demostraron que

las exenciones del IVA han logrado conferir progresividad al impuesto, las reformas a la Ley del IVA, que contemplaban diferencias en las exenciones aplicables a uno u otro período, causaron que algunos períodos resultaran ser más progresivos que otros. Al comparar los períodos presentados entre sí, se evidenció que el diseño de las exenciones contempladas en la Ley del año 1999 hizo que el impuesto resultara más progresivo que en cualquiera de los demás períodos, a pesar de que para ese momento se aplicaba la alícuota promedio más alta desde que se implementó el impuesto.

Al medir las relaciones entre el diez por ciento de mayores ingresos y el diez por ciento de menores ingresos de la población a través de indicadores locales¹¹ de progresividad/regresividad: total de consumo gravado, tasas efectivas aplicadas y participación porcentual a la recaudación del impuesto, se demuestra que, para el año 1999, la mayor carga impositiva recaía sobre los hogares de mayores ingresos en mayor proporción con respecto a los de menores ingresos que en cualquiera de los demás períodos considerados.

La reforma a la Ley que se introdujo en 1999 aumentó más que proporcionalmente el beneficio del diez por ciento de menores ingresos de la población, en comparación con el año 1993. Posteriormente, la reforma aplicada desde el año 2003, que continuaba vigente para 2005 y que gravaba con una alícuota especial a las carnes y ciertos insumos de la cadena de producción de alimentos, tuvo repercusiones negativas que afectaron más que proporcionalmente a los estratos de menores ingresos, haciendo que el impuesto resultara menos progresivo que en los dos períodos anteriores.

La reforma del año 2007 logró aumentar el beneficio del estrato de menores ingre-

sos en mayor proporción que para el estrato de mayores ingresos, logrando aumentar la progresividad del impuesto en comparación al año 2005, pero aún no en las proporciones alcanzadas en 1999.

Por último, la modificación a la alícuota introducida en 2009 aumentó de manera lineal la tasa impositiva efectiva aplicada a cada nivel de ingresos, conservando la estructura de exenciones de la Ley de 2007. El aumento de la alícuota generó un incremento de la carga impositiva para los niveles de menores ingresos que afecta su capacidad de consumo de forma más que proporcional que para los estratos de ingresos altos. Dado que este trabajo abordó el estudio del impacto distributivo del IVA bajo un enfoque de equilibrio parcial, midiendo la progresividad o regresividad del impuesto en relación al consumo y no al ingreso, la metodología no permite recoger el impacto que tuvo el aumento de 22 por ciento en la tasa efectiva impositiva sobre el ingreso disponible de los hogares de menores recursos. Sin embargo, la evidencia empírica internacional, de acuerdo con Cubero y Vladkova (2008), demuestra que los hogares de menores ingresos destinan una proporción de su ingreso al consumo mucho mayor a la que destinan los hogares de mayores ingresos. Con base en esta evidencia, es claro concluir que el incremento de 3 puntos en la alícuota en la reforma de 2009 aumentó las tasas efectivas con incidencias negativas más que proporcionales sobre el ingreso disponible de los hogares de menos recursos.

Desde el punto de vista de la equidad y la eficiencia, se enfrenta un dilema que podría ser resuelto a través de un gasto público social de calidad dirigido primordialmente a los sectores de menores recursos.

La visión conjunta de los resultados obtenidos permite concluir que con un diseño

de exenciones correctamente enfocado hacia la canasta de bienes y servicios consumida en mayor proporción por los estratos de menores ingresos, y la aplicación de alícuotas más altas que las actualmente impuestas, se podría optimizar la eficiencia recaudatoria sin perjudicar la equidad. Parte del dilema es encontrar cuál es la medida justa de pérdida de eficiencia que puede asumirse para lograr mayor equidad.

Dado que este trabajo ha abordado la estimación de los impactos distributivos de las exenciones del IVA bajo un enfoque de equilibrio parcial, los resultados aquí presentados no deben ser considerados como definitivos. Tal como lo indican diferentes autores (García y Salvato, 2005; Minh, 2003), el impacto del impuesto debe ser evaluado de forma global, considerando los impactos redistributivos que se logran a través del gasto público social.

Notas

1. Este trabajo siguió los procedimientos metodológicos de trabajos precedentes de los Profesores Silvia Salvato y Gustavo García en referencia a los impactos distributivos de las exenciones del IVA en Venezuela. Los autores agradecen a Silvia Salvato su guía metodológica en este tema.
2. Para mayores detalles sobre las modificaciones del IVA asociadas a variaciones del ingreso per cápita ver Quílez y Puente, 2012.
3. La Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares muestra la estructura del gasto por productos del consumo final de los hogares por percentiles de ingreso. La encuesta realizada durante los años 2005 y 2006, publicada a mediados de 2007, presenta un total de 1.828 rubros. El tamaño teórico de la muestra fue 9.210 hogares y la muestra efectiva fue de 8.448. Los resultados fueron expandidos para una población de 26.382.804 habitantes.
4. Las Encuestas Nacionales de Presupuestos Familiares se desarrollan con la cooperación inte-

- rinstitutional entre el Banco Central de Venezuela (BCV), el Instituto Nacional de Estadística (INE), la Corporación Venezolana de Guayana (CVG) y la Universidad de Los Andes (ULA).
5. No se consideran cambios en los patrones de consumo derivados de cambios en las alícuotas (elasticidades) o de cambios en los precios (ausencia de comportamiento) (Serrano, 2001). Se toma el supuesto de que el patrón de consumo permanece constante a pesar de otras variables que inciden en él.
 6. Fuente: BCV.
 7. Fuente: BCV.
 8. El decil 1 representa al diez por ciento de menores ingresos de la población y el decil 10 representa al diez por ciento de mayores ingresos.
 9. En este estudio no se entrará en detalles que expliquen estas variaciones pero, sin duda, la inflación y los controles de precios a algunos productos de la canasta básica de alimentos pueden ser algunas de las variables explicativas.
 10. Estas cifras se obtienen al medir en términos relativos el consumo en alimentos de cada nivel de ingreso.
 11. Se llaman indicadores locales porque no aportan una evaluación global de la progresividad/regresividad del impuesto (Barreix, Roca y Vilella, 2007).
- Banco Central de Venezuela (BCV) (2005a). Sistema de Cuentas Nacionales de Venezuela 1997-2011, Caracas.
- Banco Central de Venezuela (BCV) (2005b). III Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares, Caracas.
- Banco Central de Venezuela (BCV) (1997). II Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares, Caracas.
- Cubero, Rodrigo, Vladkova, Ivanna (2008). "Equity and Fiscal Policy: Income Distribution Effects of Taxation and Social Spending". Central America: Economic Progress and Reforms. Cap. 4. IMF
- Fondo Monetario Internacional (FMI) (2005). Boletín 30 de mayo de 2005, Volumen 34, N° 9 [http://www.imf.org/ External/Pubs/FT/SURVEY/spa/2005/053005S.pdf](http://www.imf.org/External/Pubs/FT/SURVEY/spa/2005/053005S.pdf)
- García, Gustavo, Rodríguez, Rafael y Salvato Silvia (1996). "Ingresos Fiscales y Tributación no petrolera en Venezuela", En: **Temas de Coyuntura**, N° 33.
- García, Gustavo y Salvato, Silvia (2005). Informe de Equidad Fiscal de Venezuela, Equidad del Sistema Tributario y del Gasto Público en Venezuela.
- Minh, Tuan (2003). "Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues". Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, Washington D.C., April 28-May 1, 2003, World Bank, [http://siteresources.worldbank.org/ INTTPA/Resources/TuanPaper.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/TuanPaper.pdf)
- Musgrave, Robert y Musgrave, Peggy (1992). Hacienda Pública Teórica y Aplicada, 5ª Edición, McGraw Hill, España.
- Quilez, Veruschka y Puente, José Manuel (2012). "Impacto fiscal de las Reformas del IVA en Venezuela". **Papel de trabajo**, IESA.

Bibliografía citada

- Barreix, Alberto, Roca, Jerónimo y Vilella, Luiz (2007). "Fiscal Policy and Equity Estimation of the Progressivity and Redistributive Capacity of Taxes and Social Public Expenditure in the Andean Countries", Working Paper 33, Inter-American Development Bank, http://www.iadb.org/intal/aplicaciones/uploads/publicaciones/i_INTALITD_WP_33_2007_Barreixetal.pdf
- Banco Central de Venezuela (BCV). Informes Económicos (desde 1998 hasta 2006), www.bcv.gov.ve

Serrano, Alfredo (2001). Análisis de los efectos redistributivos del IVA español en la última década, Universitat Autònoma de Barcelona. España.

Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). Informes de Recaudación y Boletines informativos mensuales, www.seniat.gov.ve

