



**Gasto tributario en Uruguay:
Hacia su inclusión en el presupuesto y rendición de
cuentas.**

**Dirección General Impositiva *
Setiembre 2011.**

*El presente documento fue elaborado por Gustavo González, Marcelo Montero, Leticia Olmos y Fernando Peláez. Asesoría Económica - DGI.

Las opiniones son responsabilidad de los autores y no constituyen una posición institucional de la DGI.

Las excepciones en el sistema tributario que dan lugar al gasto tributario, constituyen uno de los instrumentos que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. La cuantificación de éstos revela su importancia económica y así, la necesidad de revisar la efectiva consecución de los objetivos planteados con su implementación.

En este documento se procura presentar algunas de las recomendaciones que se encuentran en la literatura sobre gastos tributarios, vinculadas a nivelar institucionalmente a éstos con los gastos públicos directos en materia de presupuesto y rendición de cuentas. Asimismo, se presentan otras recomendaciones de buenas prácticas vinculadas a la estructura institucional necesaria para la medición y evaluación de los gastos tributarios.

Por último, se presenta una propuesta de presupuesto de gastos tributarios para el caso uruguayo, que junto con el presupuesto tradicional de gastos directos, permitiría dimensionar en forma más adecuada la capacidad de ejecución de políticas públicas por parte de los distintos organismos de gobierno.

1. Introducción.....	4
2. Transparencia y reglas de decisión en la política fiscal.....	9
2.1. Instituciones y desempeño económico	9
2.2 Endogeneidad de las políticas económicas: el caso uruguayo con la política comercial	11
3. El propósito de los presupuestos de gastos tributarios	15
3.1 - Los desafíos de implementación del presupuesto de gastos tributarios	17
3.1.1. Estructura institucional y legal	17
3.1.2 - Gestión de la información	19
3.1.3 - Integración con el proceso presupuestario	20
3.2 Presupuestos de Gastos tributarios. Una aplicación al caso uruguayo...	22
4 – Características deseables de los estudios de medición de los gastos tributarios. El caso de Uruguay.	31
4.1 El enfoque a adoptar y la identificación de los gastos tributarios	31
4.2 El método de cálculo	33
4.2.1 Método de pérdida de ingresos	35
4.2.2 Método de ganancia de ingresos	35
4.2.3 Método de gasto equivalente	35
4.3 Las técnicas específicas de valuación	36
4.3.1 Estimaciones directas desde las estadísticas de ingresos.	37
4.3.2 Estimaciones con estadísticas agregadas.	37
4.3.3 Modelos de simulación agregada.	37
4.3.4 Modelos de microsimulación.....	38
4.4 Calidad de las valuaciones	39
Bibliografía	42
ANEXO: Listado de rubros identificados como gastos tributarios, caracterización y calificación de las estimaciones.....	43

1. Introducción

Con la expresión gasto tributario se alude a todo subsidio implícito en los tratamientos tributarios preferenciales. De este modo, es gasto tributario todo sacrificio fiscal derivado de un tratamiento tributario desviado de la estructura de referencia (*benchmark*) para el tributo.

Las renuncias fiscales pueden concretarse a través de exclusiones, exenciones, deducciones, alícuotas preferenciales, créditos impositivos y diferimiento impositivo. Todas estas formas pueden o no estar comprendidas en lo que se considere gasto tributario, dependiendo de la estructura tributaria que se considere como referencia.

El estudio de gasto tributario realizado para el período comprendido entre 2005-2009¹, cuantifica las excepciones, alícuotas reducidas, devoluciones o reintegros, beneficios otorgados y deducciones, en los principales impuestos que explican el 94% de la recaudación de la Dirección General Impositiva en el año 2009. Los impuestos analizados son: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) vigente a partir de julio de 2007 e Impuesto a la Industria y Comercio (IRIC), el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto al Patrimonio (IPAT) y el Impuesto Específico Interno (IMESI).

La observación de los resultados en la cuantificación del gasto tributario, nos alerta sobre la magnitud económica del fenómeno, así como su composición y evolución a lo largo del período de análisis. Los resultados pueden expresarse como porcentaje del Producto Interno Bruto de la economía o su relación con el gasto público directo según las rendiciones de cuentas de los respectivos ejercicios.

¹ DGI – Asesoría Económica. *Estimación del Gasto Tributario en el Uruguay 2005 – 2009*. Noviembre 2010. En www.dgi.gub.uy.

Gasto Tributario 2005 - 2009

	Impuestos	2005	2006	2007	2008	2009
Gasto Tributario Principales Impuestos (cifras en millones de pesos corrientes)	I.V.A.	13.785,1	15.213,8	15.919,8	17.410,3	17.747,4
	I.R.I.C - I.R.A.E.	2.233,4	1.623,8	3.743,9	10.215,9	10.420,4
	IRPF	0,0	0,0	537,1	1.279,5	1.530,6
	PAT	2.494,2	3.149,3	3.789,0	5.987,5	7.972,3
	IMESI	162,7	181,3	211,4	323,9	463,7
	Total	18.675,4	20.168,2	24.201,1	35.217,1	38.134,4
Gasto Tributario como porcentaje del PIB	I.V.A.	3,24%	3,19%	2,83%	2,67%	2,50%
	I.R.I.C - I.R.A.E.	0,53%	0,34%	0,67%	1,56%	1,47%
	IRPF	0,00%	0,00%	0,10%	0,20%	0,22%
	PAT	0,59%	0,66%	0,67%	0,92%	1,12%
	IMESI	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%	0,07%
	Total	4,39%	4,23%	4,30%	5,39%	5,36%
Gasto público directo	Gastos Func	84.803,1	109.565,4	123.483,2	140.231,9	162.922,5
	Inversión	5.716,1	7.659,8	10.245,6	15.455,5	15.621,2
	Total	90.519,2	117.225,2	133.728,8	155.687,4	178.543,7
	GT como % Ejec	20,6%	17,2%	18,1%	22,6%	21,4%

Fuentes: Estimación del Gasto Tributario en el Uruguay 2005 – 2009, DGI. Rendiciones de Cuentas 2005 – 2009, CGN.

Como se observa el gasto tributario se ha ido incrementando a lo largo del período analizado. Cabe aclarar que buena parte del incremento registrado en el gasto tributario por IRAE en el año 2008 obedece al cambio de fuente de información que permitió realizar la estimación de las Zonas Francas, además de coincidir con el primer año de aplicación del régimen de promoción de inversiones. En el IRPF, el año 2007 abarca solamente al segundo semestre, fecha en que el impuesto entró en vigencia.

El sacrificio fiscal para los impuestos analizados se situó en 38.134 millones de pesos en el año 2009, de los cuales el principal impuesto lo constituye el IVA con 17.747 millones, le sigue el IRAE con 10.420 millones y el IPAT con 7.972 millones de pesos. En términos de recaudación de los impuestos analizados, el gasto tributario representó en el 2009 un 30,31% de la misma, siendo la cifra más elevada del período 2005-2009.

Si se compara el gasto en términos del PIB generado en la economía, se aprecia el cambio de nivel experimentado en el año 2008 por las razones ya comentadas, que pasa de 4,30% al 5,39%.

Para comparar el gasto tributario respecto a la ejecución del gasto público directo se consideró la ejecución en los rubros de gastos de funcionamiento e

inversión a nivel global, sin tener en cuenta las fuentes de financiamiento de cada uno de los proyectos. Del análisis surge que el gasto tributario ha representado un mínimo en el 2006 de 17,2%, y que tuvo su máximo en el 2008 de 22,6%. En el último año del período hay una caída, pasando de 22,6% a 21,4%.

En suma, el gasto tributario en el año 2009 equivale aproximadamente a un tercio de la recaudación impositiva, o, lo que es lo mismo, algo más de un quinto del gasto público directo (correspondiente a la Administración Central del Gobierno). Estas magnitudes ilustran con claridad la importancia relativa de este sacrificio fiscal en la economía uruguaya.

Las justificaciones de estos gastos tributarios tienen muy diversos orígenes. Para ir desde lo general a lo particular, es funcional hacer referencia a Richard Musgrave, quien desde la perspectiva de la Economía del Bienestar planteó un modelo abstracto que permite racionalizar la formación del presupuesto, o más en general, de la política fiscal.

En este marco, Musgrave plantea tres funciones de la política fiscal, en la que cada una apunta a alguno de los fines centrales de la política económica: asignación, distribución, estabilización.

Petrei (1997) resume en forma notable el marco conceptual propuesto por Musgrave.

“El presupuesto resulta del logro simultáneo y coordinado de los óptimos de cada rama [función]. La rama asignación determina el nivel y composición de las necesidades públicas que habrán de satisfacerse y las correcciones a las fallas de mercado que habrán de introducirse fijando la composición de gastos e impuestos correspondientes. La rama distribución, sin alterar la asignación de recursos, agregará las transferencias necesarias para modificar la distribución del ingreso de la manera deseada. Finalmente, la rama estabilización, sin alterar la asignación de

recursos ni la distribución del ingreso previstas en las fases anteriores, incluirá los impuestos o gastos requeridos para lograr el déficit o superávit necesarios.”

También corresponde reconocer que la consecución de los objetivos comprendidos en cada rama frecuentemente conlleva a contraposiciones, lo que se manifiesta a través de dificultades para que, por ejemplo, sea posible alcanzar los objetivos de distribución que se propongan sin alterar la asignación de recursos.

Es posible identificar gastos tributarios en diseños impositivos consecuentes con cualquiera de las tres funciones reseñadas. En el caso uruguayo y solamente a vía de ejemplo, puede mencionarse la exoneración de impuestos a los servicios de educación en tanto bien meritorio (asignación), la tasa mínima del IVA en alimentos básicos para compensar parcialmente los efectos regresivos de este impuesto (distribución), y las exoneraciones temporales en el IVA a alimentos, como parte de un paquete de medidas para combatir la inflación (estabilización). Cualquiera de estos ejemplos encierra la generación de gastos tributarios.

A los objetivos ya mencionados, que pueden ser atendidos entre otros mecanismos, a través de instrumentos fiscales que generan gastos tributarios, debe agregarse otro, con un protagonismo semejante en las agendas de políticas públicas: el crecimiento económico, o más en particular, la ampliación de la capacidad productiva de la economía (de la frontera de posibilidades de producción). A lo largo de toda la historia del pensamiento económico se ha puesto énfasis en la inversión como motor del crecimiento económico. La intervención del Estado orientada a promover la inversión privada se materializa, en muchas ocasiones, a través del uso de diversos instrumentos fiscales que suponen la generación de gastos tributarios.

Sin embargo, lo esgrimido hasta aquí no significa que todos los gastos tributarios se justifiquen con base en fundamentos teóricos de eficiencia y equidad. Si bien la teoría del bienestar ofrece importantes argumentos para el

diseño de las políticas fiscales, muchos aspectos contenidos en éstas no logran ser explicados sin analizar la influencia que tienen los procesos de decisiones colectivas sobre la configuración de aquellas. En este sentido, la teoría de las decisiones colectivas también es un soporte útil para entender las fuentes que originan gastos tributarios, en particular, aquellos que representan beneficios sectoriales o a grupos de interés específicos.

Este trabajo procura presentar de manera ordenada las recomendaciones que se encuentran en la literatura sobre gastos tributarios vinculadas a nivelar institucionalmente a éstos con los gastos públicos directos en materia de presupuesto y rendición de cuentas. Asimismo, se presentan otras recomendaciones de buenas prácticas vinculadas a la estructura institucional necesaria para la medición y evaluación de los gastos tributarios.

La justificación de estas recomendaciones se encuentra en el valor de la transparencia y en la necesidad de eliminar espacios de discrecionalidad en las decisiones de política económica. El propósito buscado en la siguiente sección de este documento es mostrar que esta justificación envuelve un asunto serio, ya que las consecuencias en el desempeño económico derivadas de la ausencia de transparencia y de la presencia de discrecionalidad son lo suficientemente hondas como para detenerse en su exposición.

El trabajo se desarrolla de la siguiente manera. En la sección 2 se aborda el tema de los gastos tributarios con el objetivo recién comentado, utilizando elementos teóricos de la Economía Institucional y de la Economía Política. La sección 3 revisa las recomendaciones de organismos internacionales respecto a la inclusión en el proceso presupuestario de los gastos tributarios, y se realiza una aplicación tentativa de las mismas para el caso uruguayo. Para finalizar, en la sección 4 se analiza la identificación de los gastos tributarios para el caso uruguayo, los métodos de cálculo empleados, las técnicas de valuación utilizadas y una valoración de la calidad de las mismas.

2. Transparencia y reglas de decisión en la política fiscal

Como fue señalado anteriormente, en esta sección se destaca la importancia de la transparencia y de las reglas de decisión en la política económica, y en particular en la política fiscal, con base en conceptos teóricos que provienen de la Economía Institucional y de la Economía Política. Apoyándose en estos fundamentos, surgen recomendaciones para la formulación, presupuestación y rendición de cuentas de los gastos tributarios, que son abordadas con detalle en las secciones 3 y 4.

2.1. Instituciones y desempeño económico

En la literatura económica se encuentran abundantes desarrollos teóricos e investigaciones empíricas que sostienen la importancia de la calidad de las instituciones en el desempeño económico. Esta preocupación ha estado más o menos presente en la evolución del pensamiento económico, por lo menos desde Adam Smith hasta la actualidad. En los últimos 20 años se ha presenciado cierto resurgir de esa preocupación, en particular a través del enfoque neo-institucionalista.

Temas como la definición de los derechos de propiedad, costos de transacción y el proceso político de decisiones, han sido profundamente analizados, identificando sus conexiones con la eficiencia económica.

Entre estos desarrollos, una de las obras más importantes de Douglass North² representa una referencia ineludible de este enfoque. En la misma, el autor se refiere en los siguientes términos al papel del “mercado político” en las asignaciones eficientes.

“Las obras importantes de la historia económica describen innovaciones institucionales que han bajado los costos de la negociación y han permitido captar más utilidades del comercio,

² Douglass North (1990) “Instituciones, cambio institucional y desempeño económico”

lo cual a su vez ha posibilitado la expansión de los mercados. El caso es que estas innovaciones, en su mayor parte, no han creado las condiciones necesarias para la existencia de mercados eficientes del modelo neoclásico. La política determina y da fuerza a los derechos de propiedad del mercado económico, y las características del mercado político son la clave esencial para entender las imperfecciones de los mercados.

¿Qué hará que el mercado político se aproxime al modelo de costo cero de negociación en el intercambio económico eficiente? La condición se enuncia con sencillez. Habrá que promulgar una legislación que aumente el ingreso agregado y en la cual los ganadores compensen a los perdedores con un costo de transacción que es lo suficientemente bajo como para compartirlo conjuntamente.”

Después de formularse esta pregunta, North presenta una serie de condiciones de información e institucionales para alcanzar el objetivo enunciado. Entre las condiciones presentadas, el autor resalta, en particular, la importancia de las dos siguientes.

- a) Que todas las partes afectadas tengan tanto la información como el modelo correcto para valorar apropiadamente las consecuencias del proyecto de ley que los afecte, lo que comprende el conocimiento de las pérdidas y ganancias derivadas del mismo.
- b) Que todas las partes afectadas tengan igual acceso al proceso de toma de decisiones.

A juicio del autor, estas “...condiciones no se satisfacen ni siquiera aproximadamente en el marco institucional más favorable en toda la historia de toma de decisiones políticas y eficientes.”

North señala los desincentivos que presenta el sistema para alcanzar asignaciones eficientes y, en particular, los incentivos que puede generar la estructura institucional para que diversos agentes empleen sus recursos en actividades improductivas.

En cualquier caso, esta muy breve reseña pone de manifiesto la importancia de la transparencia de la información referida a políticas públicas para alcanzar decisiones eficientes.

2.2 Endogeneidad de las políticas económicas: el caso uruguayo con la política comercial

Rama (2003) analiza la política comercial en Uruguay en el período 1925-1983. Con la expresión política comercial endógena se alude a las reglamentaciones de comercio exterior que favorecen a intereses particulares y que, por tanto, se considera que no se articulan con los objetivos de los hacedores de política, sino que son el resultado de la acción de grupos o agentes individuales.

El trabajo, si bien refiere a la política comercial, es relevante para estos propósitos, teniendo en cuenta la importancia relativa que tenían en el presupuesto público los ingresos fiscales provenientes del comercio exterior durante el período analizado. Con la apertura económica y la gradual rebaja arancelaria, esa importancia se ha ido perdiendo en los últimos años, y en compensación han ganado terreno los impuestos internos. En consecuencia, es presumible que también se haya trasladado el foco de atención de las “coaliciones distributivas” –como las denomina el autor– hacia los impuestos internos y la posibilidad de obtener tratamientos tributarios preferenciales.

El marco conceptual del cual parte el autor se presenta en la introducción de su trabajo:

“En contraste con la teoría del comercio internacional, que considera las barreras comerciales como dadas, la economía

política de la protección se enfoca en el proceso político que guía las transferencias en favor de grupos específicos a expensas del interés general. El enfoque del interés propio (*self interest*) muestra que la conducción de la política económica depende tanto de los objetivos de los hacedores de política como del contexto institucional que gobierna las interacciones entre ellos y los ganadores y perdedores de la protección. Muestra, también, que pueden surgir pérdidas significativas de bienestar por la competencia entre los potenciales depositarios de las transferencias.”

Rama utiliza como indicador de la política comercial endógena, al “...número anual de estatutos que crean, mantienen o modifican una reglamentación de comercio exterior en beneficio de una firma o industria particular.” Para el período 1925-1983 son 1849 las reglamentaciones consideradas, un promedio anual mayor a 30, pero con oscilaciones muy importantes a lo largo del período.

Entre los hallazgos del estudio, se señala que “...los resultados puntualizan que la política comercial endógena se incrementa con el poder discrecional de parte de los agentes políticos sin importar si ese poder surge de condiciones políticas o de orientaciones económicas.”

Además, se muestra que la política comercial endógena tiene efectos negativos de largo plazo sobre el crecimiento del producto y de las exportaciones.

El autor sostiene que este resultado es consistente con algunos análisis teóricos, y hace referencia a dos marcos analíticos que dan respaldo a esta asociación.

“El primero enfatiza el rol de los equilibrios no cooperativos entre buscadores de renta idénticos (véase Terrones, 1990 y Rama 1991b). Cada uno de estos puede asignar una parte de su tiempo o recursos para llevar a cabo sus actividades de influencia que

son rentables individualmente, pero socialmente un desperdicio. Esto reduce, período a período, el monto de tiempo o recursos disponibles para la acumulación de factores productivos (esto es capital humano o físico). Entonces la tasa de crecimiento de la economía es más baja cuanto más alta la externalidad negativa asociada a las actividades de influencia.

El segundo enfoque pone énfasis en la selección adversa entre los individuos que difieren unos de otros en su talento (véase Murphy, Shleifer y Vishny, 1991). Cada uno de ellos debe elegir si ser un asalariado, un empresario o un buscador de rentas. En los países donde la recompensa al talento aplicado a la búsqueda de rentas tiene una mayor recompensa que el aplicado a las actividades empresariales, las personas más capaces se dedicarán a trabajar en la primera. Suponiendo que el crecimiento depende de las innovaciones introducidas por los empresarios y que las innovaciones son hechas por las personas talentosas, esos países se caracterizaran por tener bajas tasas de crecimiento.”

En relación al primero de estos enfoques, importa resaltar cómo se relaciona, a juicio del autor, el tamaño del grupo beneficiario con la configuración del incentivo a buscar rentas. Esto se expresa claramente en otro trabajo del autor (Rama (1991)).

“Como el incentivo para realizar actividades distributivas aumenta a medida que disminuye el tamaño del grupo beneficiario, el alto grado de concentración debería estimular el *lobbying* por parte de los industriales. En efecto, cuanto menor sea el número de firmas que se favorecen con una acción específica, tanto mayor será la participación en las ganancias que corresponderá a la firma que tome la iniciativa de la actividad distributiva (Olson, 1982).”

La vinculación entre el tamaño del grupo beneficiario y los incentivos encierra un importante problema de elección pública. Como señala Vega (2002), aún cuando una evaluación beneficio – costo arroje un resultado negativo respecto de una medida de política, si el grupo que paga los costos es muy numeroso y el costo individual es pequeño, mientras que el grupo que recibe los beneficios es pequeño y los beneficios individuales son grandes, no se presentarán mayores resistencias para su determinación.

En suma, si el marco institucional y las condiciones políticas crean incentivos para búsqueda de rentas, lo esperable es que muchos agentes individuales o grupos destinen una parte considerable de sus recursos y talento a esta actividad, lo que representa una pérdida de eficiencia.

Bajo esta óptica, resulta entonces muy razonable la recomendación que se encuentra en la literatura sobre gastos tributarios, respecto a que los mismos deben establecerse mediante leyes, y no mediante decretos o resoluciones. Como señala Rama (2003), dado que las primeras deben pasar por el Parlamento, mientras que los segundos son aprobados por el Poder Ejecutivo, “...el costo de la búsqueda de rentas probablemente difiera de un estatuto a otro.”

En efecto, el costo de transacción en torno a una ley suele ser más alto, y además, el grado de transparencia también suele serlo, razón adicional para la recomendación adicional, en tanto este atributo reduce los márgenes de discrecionalidad de la acción política.

En la práctica, los gastos tributarios en Uruguay, si bien se aprueban mediante leyes, se reglamentan mediante decretos y/o resoluciones. Por consiguiente, la extensión de la recomendación antedicha debería traducirse en reglas de decisión transparentes y no sujetas a arbitrariedades. La nueva reglamentación de la ley de inversiones (Decreto 455 de 2007) es un ejemplo de buenas prácticas en esta dirección.

3. El propósito de los presupuestos de gastos tributarios

Los gastos tributarios son una herramienta alternativa de política fiscal, que persigue resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. Por lo tanto, deberían estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que este último. En este sentido, los presupuestos de gastos tributarios otorgan transparencia y facilitan el control de las concesiones tributarias.

Desde el punto de vista netamente presupuestario, la diferencia entre el gasto directo y el gasto tributario es que el primero se desarrolla en dos etapas: la percepción del ingreso y el pago del subsidio o la transferencia; por su parte, en el segundo se compensa el pago con el ingreso, omitiéndose por lo tanto aquellas dos etapas.

Un control menos riguroso de los gastos tributarios crea incentivos para su establecimiento frente a subsidios y transferencias directos, al margen de las consideraciones objetivas que podrían justificar tal elección. Esto hace peligrar las funciones distributivas, macroeconómicas y administrativas del presupuesto y puede poner en riesgo la función primaria de recaudación de ingresos del sistema tributario.³

De la experiencia de los países que realizan informes de gastos tributarios se pueden extraer algunos elementos comunes entre ellos. En general se incluyen definiciones sobre lo que se considera gasto tributario, la descripción de los impuestos de referencia, estimaciones de los gastos tributarios y sus proyecciones y las metodologías de estimación.

La OCDE y el FMI han tratado el tema en algunos de sus manuales y directrices. El siguiente cuadro resume las principales directrices y recomendaciones realizadas por ambos organismos.

³ OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. 2004: “Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures”.

Cuadro I.

Mejores prácticas y recomendaciones para los gastos tributarios⁴

Identificación de los gastos tributarios

1. La identificación de los gastos tributarios debería ser un impuesto de referencia lo más amplio posible, no necesariamente con base legal.
2. En este concepto se incluyen las exenciones de la base tributaria, algunas deducciones de las rentas brutas, los créditos tributarios, las tasas reducidas y los diferimientos del pago de impuestos (como la depreciación acelerada).

Control presupuestario de los gastos tributarios

3. Los gastos tributarios deberían ser estimados y presentados en forma integrada con la documentación presupuestaria, en forma ideal, frente a frente a los gastos directos.
4. Aunque estas estimaciones presentan muchas dificultades, dar a conocer el costo fiscal originado por el gasto tributario y las metodologías utilizadas mejoran significativamente la transparencia. Varios países de la OCDE publican con regularidad estimaciones del gasto tributario.
5. Los gastos tributarios tendrían que ser incluidos en los límites del gasto total, o bien habría que establecer un límite específico para ellos. Los gastos tributarios en exceso deberían ser totalmente compensados con una disminución del gasto directo o dentro de su propio límite.
6. Todos los gastos tributarios deberían ser revisados en la misma forma que los gastos regulares en el proceso presupuestario anual.
7. Los gastos tributarios tendrían que ser asignados a los ministerios.

Estimación de los gastos tributarios

8. Los gastos tributarios deberían ser estimados por el método del ingreso renunciado, corregidos por un margen tributario equivalente, si una transferencia equivalente está sujeta a impuestos (o por el método del subsidio equivalente).
9. La responsabilidad por la estimación de los gastos tributarios debería recaer en el Ministerio de Hacienda (Economía).
10. En el caso de niveles subnacionales de gobierno, debería publicarse su saldo fiscal agregado y el saldo fiscal consolidado del gobierno general.

La siguiente sub-sección se basa en el documento “Los presupuestos de gastos tributarios – Conceptos y desafíos de implementación” elaborado para el BID por Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt (2009).

⁴ Fuente: OCDE (2004) op cit; FMI (2001) Manual de Transparencia Fiscal.

3.1 - Los desafíos de implementación del presupuesto de gastos tributarios

La implementación de presupuestos de gastos tributarios implica tener en cuenta varios aspectos, entre ellos, definir una estructura institucional y legal adecuada, aplicar una metodología coherente y transparente, una buena gestión de la información.

3.1.1. Estructura institucional y legal

La estimación, el monitoreo y el control de los gastos tributarios son actividades que involucran distintas áreas de interés y distintos niveles gubernamentales, por lo que se requiere un trabajo coordinado entre todas las áreas involucradas.

En relación con las funciones que abarcan, en general, intervienen en el proceso agencias que trabajan en política tributaria, administración tributaria, presupuesto y evaluación de programas.

En cuanto a los aspectos intergubernamentales, tienen participación tanto el poder legislativo como el poder ejecutivo, los gobiernos nacional y/o municipal, y agencias reguladoras, estas últimas principalmente por la disponibilidad de información sobre las áreas reguladas. A tales efectos, resulta indispensable contar con un marco legal claro en lo que respecta a los gastos tributarios.

Son varios los puntos que debe contemplar este marco legal; por ejemplo, la propia determinación de la obligación de estimar el presupuesto de gastos tributarios, así como la agencia responsable, la frecuencia del cálculo y la presentación de las estimaciones. Es práctica común y recomendable que el presupuesto de gastos tributarios sea estimado anualmente y presentado junto (o integrado) con la propuesta presupuestaria.

Dado que hay varios participantes en la realización de los presupuestos de gastos tributarios, se recomienda que la coordinación y estimación final recaiga en una oficina única. La recomendación de la OCDE es que esta responsabilidad debe quedar a cargo del Ministerio de Hacienda.

De todas maneras, se debe definir qué área específica dependiente de dicho ministerio se encargará de preparar la información y llevar a cabo las estimaciones. Hay dos candidatas naturales para esta tarea: la administración tributaria y la agencia programática encargada de las proyecciones de ingresos, y ambas presentan aspectos positivos y negativos.

Las ventajas de la administración tributaria podrían resumirse en:

- Acceso directo a las bases de datos de declaraciones de impuestos, que constituyen la fuente de información básica para las estimaciones.
- Mayor conocimiento de esos datos
- Mayor conocimiento del sistema tributario y de los espacios legales que permiten el gasto tributario

Para el caso de las agencias programáticas, las ventajas vienen dadas por:

- Posibilidad para integrar los gastos tributarios en el ciclo presupuestario
- Disponibilidad de datos para el caso de fuentes de estimación no tributarias

Lo recomendable sería asignar la tarea de búsqueda y acceso a los datos, el análisis y la estimación a la administración tributaria, que enviaría los cálculos para que la oficina de presupuesto los incluya en su propuesta presupuestaria.

Otro aspecto a tener en cuenta es el referido a los diferentes grados de descentralización del país. Esto introduce nuevas complejidades, tanto para la determinación de qué impuestos incluir, como para el acceso a la información o aún para determinar el benchmark para los impuestos considerados. Por ejemplo, ¿cuál sería el impuesto de referencia para una patente de vehículos?

Aunque pueden existir problemas en cuanto a la autonomía municipal, podría ser viable la cooperación entre gobierno departamental y nacional para mejorar la transparencia vinculada a los gastos tributarios.

Respecto a la metodología para las estimaciones, la elaboración sistemática de presupuestos de gastos tributarios requiere una estimación confiable de estos últimos. Para tener éxito en este desafío se debe buscar: (i) la adecuada identificación de los gastos tributarios, y (ii) el desarrollo de las metodologías específicas de estimación.

3.1.2 - Gestión de la información

La disponibilidad de información suficiente, de buena calidad y oportuna, es el requisito principal para realizar estimaciones confiables de los gastos tributarios.

Los datos tributarios pueden venir de fuentes internas (declaraciones y otros formularios) y de fuentes externas (agencias de contralor, los propios beneficiarios, otros terceros).

En general la fuente principal la constituirán los datos de la propia administración tributaria; lo que es uno de los factores que justifica que sea la responsable de la estimación de los gastos tributarios.

Muchas veces la estimación de los gastos tributarios se ve dificultada por la escasez de datos apropiados en las fuentes de información correspondientes. Los formularios de declaración de impuestos no siempre recogen toda la información que sería deseable para estos fines. Es común, por ejemplo, que a los contribuyentes totalmente exentos se los libere de la obligación de declarar, lo cual induce a buscar fuentes alternativas o realizar supuestos fuertes para obtener estimaciones, o bien simplemente omitirlas.

En este sentido, la propia dinámica del proceso de estimación de los gastos tributarios permite ir identificando las carencias de información, las cuales pueden impactar no sólo en las estimaciones sino también en el control de las actividades beneficiadas.

Para el caso de información en poder de agencias externas (cuentas nacionales, contabilidad del estado, información de sectores regulados), la opción de firmar acuerdos de intercambio de información es de las mejores alternativas.

La experiencia de la DGI en este aspecto es satisfactoria. Si bien no existen convenios de intercambio de información vinculados a la estimación de los gastos tributarios, se utiliza regularmente el vínculo con otros organismos públicos o privados poseedores de información relevante, no encontrando grandes dificultades para la obtención de los datos requeridos.

3.1.3 - Integración con el proceso presupuestario

De lo visto anteriormente, en términos de control y evaluación de los gastos tributarios, es una buena práctica que las estimaciones de gastos tributarios estén integradas al proceso presupuestario que se envía anualmente al Parlamento.

Se plantea como ideal la presentación “frente a frente” de gastos tributarios y gastos directos, aunque en la práctica internacional no es lo que se observa.

La presentación de los gastos tributarios “frente a frente” con los gastos directos implica que ambos sean clasificados por funciones presupuestarias y para el mismo número de años. Igualmente hay que tener en cuenta que la asociación entre un gasto tributario y el gasto directo específico no siempre tiene como resultado soluciones incuestionables.

Esta visión “frente a frente” debería facilitar la toma de decisiones para permitir, por ejemplo, el reemplazo de un gasto tributario por un programa de gasto directo, o a la inversa. Sin embargo, este tipo de decisión es más complejo. Una de las razones de ello es que existen límites establecidos para lo que se considera una carga tributaria o un tamaño de gobierno razonable.

Por otro lado nada garantiza que la recaudación, en ausencia de la exención tributaria que originó el gasto tributario, fuera la que se estimó, ya que en tal caso el comportamiento de los contribuyentes seguramente cambiaría, y este presumible cambio puede no estar contemplado en la estimación.

Las directrices de mejores prácticas de la OCDE sugieren que los gastos tributarios deberían ser incluidos en los límites del gasto total o, en su defecto, habría que establecer un límite específico para ellos (por ejemplo, para algunas de las donaciones especiales incluidas en el Art. 79 del Título 4 se prevén topes de donación totales y/o por empresa). Al mismo tiempo, se considera que cuando los gastos tributarios exceden del límite establecido, como resultado de cambios de política, se debería producir una compensación, ya sea por la vía de reducir otros gastos tributarios o bien a través de la reducción del límite del gasto directo.

La integración de los reportes de gastos tributarios a la documentación presupuestaria es un avance en esa dirección, que sin duda mejora la transparencia fiscal y facilita la evaluación de los gastos tributarios como herramientas de política pública.

El siguiente cuadro muestra, para un conjunto de países, el grado de vinculación de las estimaciones de gastos tributarios con el proceso presupuestario.

Cuadro 2
Vinculación de la estimación de gastos tributarios con el proceso presupuestario

OCDE	
Alemania	Es una parte del presupuesto, llamada “reporte de subsidios”
Australia	Es un documento separado
Austria	Es un anexo, parte del “reporte de subsidios” de los documentos del presupuesto
Bélgica	Es un anexo al presupuesto
Canadá	No está vinculada al proceso presupuestario, sino para consultas previas al presupuesto
España	Está incluida dentro del presupuesto general anual
Estados Unidos	No está vinculada al proceso presupuestario, pero es parte de los documentos del presupuesto anual
Francia	Está añadida al proyecto de ley de presupuesto
Holanda	Es un anexo al presupuesto. No está vinculada directamente al proceso presupuestario, pero sirve como información adicional para el parlamento
Irlanda	No está vinculada al proceso presupuestario
Italia	No está vinculada al proceso presupuestario, ni como anexo a los documentos del presupuesto. Es un documento independiente
Portugal	Es parte del reporte que acompaña al proyecto anual de presupuestos, presentado por el gobierno al Parlamento
Reino Unido	No está vinculado al proceso presupuestario, ni como anexo a los documentos del presupuesto, pero es parte del suplemento de estadísticas del Autumn Statement
Latinoamérica	
Argentina	Se incluye en el mensaje que acompaña al Proyecto de Ley de Presupuesto
Brasil	Informe de Beneficios Tributarios, integrado al proyecto de ley presupuestaria
Chile	Es parte del Informe de Finanzas Públicas que acompaña al Proyecto de Ley de presupuesto
Colombia	Es una información anexa al Proyecto de Ley de Presupuesto
Guatemala	Es un documento independiente
Perú	Es una información anexa al Proyecto de Ley de Presupuesto

Fuente: “Los presupuestos de gastos tributarios – Conceptos y desafíos de implementación”. Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt

3.2 Presupuestos de Gastos tributarios. Una aplicación al caso uruguayo.

Basados en el informe realizado por la Asesoría Económica sobre gasto tributario se presentarán las estimaciones realizadas dentro de cada impuesto, procurando detectar su “símil” dentro de los distintos incisos del presupuesto.

Es conveniente tener presente que si bien se estima cual es el gasto tributario en los impuestos analizados, esto no implica que de dejarse de aplicar o de quedar sin efecto la medida, se produzca un incremento equivalente en la recaudación, puesto que ante cambios en la normativa, los agentes económicos pueden cambiar su comportamiento, alterando con éste las bases imponibles. Los análisis presentados por la Asesoría Económica de la DGI hasta el momento, no incluyen cuantificaciones de estos eventuales cambios, salvo algunas excepciones.

Para el caso del IVA se ordenaron las mediciones de gasto de acuerdo a su importancia económica, y se detallan solamente las principales, o aquellas pasibles de ser analizadas por inciso.

Gasto Tributario en el IVA vs Ejecución presupuestal 2009. Principales partidas
(cifras en miles de pesos)

Exoneraciones en IVA	2009	Inciso	Ejec. Inciso	% por inciso
Gravar bs y ss a tasa mínima	4.170.892	Varios incisos (1)	5.484.483	76,0%
Arrendamiento de inmuebles	1.895.635	Min de Viv., Ord terr.y Medio Amb.	2.578.195	73,5%
Servicios de enseñanza	1.708.382	Min Educación y Cultura	1.935.985	88,2%
Comb derivados del petróleo	1.629.991	Min de Ind., Energía y Minería	412.498	395,2%
Juegos de azar, excepto 5 de Oro	873.347	Min de Ec. y Finanzas	3.094.341	28,2%
Servicios de salud	864.016	Min de Salud Pública	794.957	108,7%
Leche past, vitam, descr, en polvo	834.608	Min de Salud Pública	794.957	105,0%
Bs para prod. Agrop y mat primas	695.662	Min de Gan., Agric. y Pesca	2.084.511	33,4%
Importación de maquin y equipos	548.716	Presidencia de la República	1.651.474	33,2%
IVA Compras Sector Agropecuario	491.940	Min de Gan., Agric. y Pesca	2.084.511	23,6%
Enajenaciones de carne de ave	438.307	Min de Gan., Agric. y Pesca	2.084.511	21,0%
Transporte de pasajeros	415.489	Min de Trans. y Obras Pbcas	4.523.722	9,2%
Leña.	335.609	Min de Ind., Energía y Minería	412.498	81,4%
Ventas en régimen de Monotributo	281.886	Min de Ec. y Finanzas	3.094.341	9,1%
Intereses prést. BHU para vivienda	251.944	Min de Viv., Ord territorial	2.578.195	9,8%
Ventas de las pequeñas empresas	243.150	Min de Ec. y Finanzas	3.094.341	7,9%
Comisiones percibidas por AFAPs	210.600	Transf Fcieras Seg Social	38.923.962	0,5%
Enajenaciones de bienes inmuebles	197.038	Min de Viv., Ord terr.y Medio Amb.	2.578.195	7,6%
Total	16.087.213			

(1) Ministerio de Economía y Finanzas, Ministerio de Desarrollo Social y Ministerio de Salud Pública

La primera medida la constituyen los bienes y servicios que están gravados a la tasa mínima. Por la diversidad de bienes y servicios incluidos, no es posible asignar a un solo inciso, sino que correspondería al Ministerio de Economía y Finanzas, Ministerio de Desarrollo Social y Ministerio de Salud Pública. Es de

destacar que dentro de la misma están comprendidos los siguientes bienes y servicios: pan, pescado, carnes, azúcar, arroz, aceites comestibles, y servicios relacionados con la salud entre otros.

Le sigue en importancia la exoneración a los arrendamientos de inmuebles, se consideró que es una medida que correspondería asignar al Ministerio de Vivienda, Ordenamiento y Medio Ambiente. En este caso el gasto representa el 73,5% del presupuesto ejecutado por ese ministerio.

Respecto a los servicios de enseñanza, la medida es bastante genérica ya que incluye a todos los servicios de enseñanza y culturales. Por ende se adjudicó al Ministerio de Educación y cultura, y representa un 88,2% de su presupuesto.

Gasto Tributario en el IRAE vs. Ejecución presupuestal 2009.Principales partidas
(cifras en miles de pesos)

Exoneraciones en IRAE	2009	Inciso	Ejec. Inciso	% por inciso
Zonas Francas	3.729.784	Varios incisos (1)	5.591.350	66,7%
Promoción de Inversiones	3.006.653	Varios incisos (2)	6.308.162	47,7%
Exoneración por inversiones	711.888	Varios incisos (2)	6.308.162	11,3%
Empr. compr el Literal E	700.157	Min de Ec. y Finanzas	3.094.341	22,6%
Cías de nav. marítima y aérea	577.345	Min de Trans. y Obras Pbcas	4.523.722	12,8%
Instituciones de enseñanza	452.986	Min de Educación y Cultura	1.935.985	23,4%
Empr. compr. en el Monotributo	332.340	Min de Ec. y Finanzas	3.094.341	10,7%
Forestación	188.201	Min de Gan., Agric. y Pesca	2.084.511	9,0%
Total	9.699.354			

(1) Min. de Ec.y Finanzas, Min. de Ind., Energía y Minería, Min. de Gan. Agric. y Pesca

(2) Min. de Ec.y Finanzas, Min. de Ind., Energía y Minería, Min. de Gan. Agric. y Pesca y Min. Turismo y Deporte

Como ya se mencionó en la sección introductoria, las principales medidas en el IRAE corresponden a las zonas francas y al régimen de promoción de inversiones, mediciones que se incorporan en el año 2008 por distintos motivos. '

La valuación del gasto tributario para el caso de las zonas francas, se realiza desde sus estados contables y anexos, informes que están obligados a presentar desde 2008⁵. La estimación resultante fue de 3.730 millones de

⁵ La metodología del cálculo está desarrollada en el documento *Estimación del Gasto Tributario en Uruguay 2005-2009*, Asesoría Económica – DGI.

pesos, se le adjudicó como incisos al Ministerio de Economía y Finanzas, al Ministerio de Industria, Energía y Minería y al Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca y representó un 66,7% de la ejecución presupuestal de los mismos.

En cambio, el régimen de promoción de inversiones se re-reglamenta en noviembre de 2007, a través del decreto 455/007, posibilitando a las empresas abatir del IRAE cierto monto relacionado con la inversión promovida, y hasta cierto porcentaje del impuesto por ejercicio. Se consideró el monto del beneficio efectivamente aplicado, el que alcanzó los 3.007 millones de pesos en 2009. Es de destacar que este gasto tributario se asignó a los incisos que integran la Comisión de Aplicación de la Ley de Inversiones (COMAP), que cuenta con representantes del Ministerio de Economía y Finanzas, del Ministerio de Industria, Energía y Minería, del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca y del Ministerio de Turismo y Deporte.

La exoneración por inversiones, beneficio que permite a las empresas que realizan inversiones abatir de la renta fiscal la inversión realizada en ciertos bienes muebles hasta un 40% y en inmuebles hasta un 20%, significó un sacrificio fiscal de 712 millones de pesos, se adjudicó al Ministerio de Industria, de Economía, de Ganadería y de Turismo.

Para el caso del IRPF se consideraron las medidas en las dos categorías del impuesto, la correspondiente a rendimientos de capital, incrementos patrimoniales y la correspondiente a rentas de trabajo.

Gasto Tributario en el IRPF vs. Ejecución presupuestal 2009. Principales partidas
(cifras en miles de pesos)

Gasto Tributario en el IRPF	2009	Inciso	Ejec. Inciso	% por inciso
Cat II Indep. deducc 30%	607.136	Min de Trabajo y Seg. Social	1.090.205	55,7%
Cat I Arrendam. exonerados	312.642	Min de Viv., Ord terr.y Medio Amb.	2.578.195	12,1%
Cat I Distr. de Utilidad exon	247.462	Varios incisos (1)	6.308.162	3,9%
Cat I Distr. utilid dif. de tasas	199.139	Varios incisos (1)	6.308.162	3,2%
Cat II Contrib. liberados	43.700	Min de Ec. y Finanzas	3.094.341	1,4%
Cat II Opción Núcleo Familiar	40.710	Varios incisos (2)	4.184.546	1,0%
Total	1.450.789			

(1) Min. de Ec.y Finanzas, Min. de Ind., Energía y Minería, Min. de Gan. Agric. y Pesca y Min. Turismo y Deporte

(2) Min. de Ec.y Finanzas, Min. Trabajo y Seg. Social

En importancia económica se destaca la deducción del 30% en los ingresos que perciben los trabajadores fuera de la relación de dependencia en la determinación de la renta computable. El sacrificio fiscal fue de 607 millones de pesos, y representó un 4,3% de la recaudación del impuesto. Respecto a la ejecución presupuestal del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, este gasto tributario representó casi un 56%.

En cambio en la categoría I, se destaca la exoneración de arrendamientos de inmuebles que cumplan con ciertas condiciones, el monto de la misma asciende a 313 millones. Se le asignó al Ministerio de Vivienda, y representa un 12% de su ejecución presupuestal.

El Impuesto al Patrimonio si bien representa un 21% del gasto tributario, de los impuestos analizados es el que tiene la mayor parte de su base exonerada (50%).

Gasto Tributario en el IPAT vs. Ejecución presupuestal 2009

(cifras en miles de pesos)

Gasto Tributario en IPAT	2009	Inciso	Ejec. Inciso	% por inciso
Activos Exentos	5.741.359	Varios incisos (1)	6.308.162	91,0%
Patr.en Zonas Francas	873.751	Varios incisos (2)	5.591.350	15,6%
Patr. Agropecuario	456.947	Min de Gan., Agric. y Pesca	2.084.511	21,9%
Patr. Exon. por Activ	444.068	Varios incisos (1)	6.308.162	7,0%
Patr. Exon. Forestación	334.299	Min de Gan., Agric. y Pesca	2.084.511	16,0%
Inst. Asist. Médica Colectiva	94.943	Min de Salud Pública	794.957	11,9%
Abatimiento del Imp al Patr.	26.923	Min de Ec. y Finanzas	3.094.341	0,9%
Total	7.972.290			

(1) Min. de Ec.y Finanzas, Min. de Ind., Energía y Minería, Min. de Gan. Agric. y Pesca y Min. Turismo y Deporte

(2) Min. de Ec.y Finanzas, Min. de Ind., Energía y Minería, Min. de Gan. Agric. y Pesca

Los activos exentos constituyen la principal línea generadora de gasto en este impuesto. Esta medida refiere al beneficio aplicado por los contribuyentes que poseen activos que pueden aplicar el beneficio. Entre ellos se cita a los incluidos en la Ley de Inversiones, títulos de deuda pública, valores emitidos por el BCU y acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo (CND). Se le asignó al Ministerio de Economía, de Industria, Ganadería y Turismo, en el entendido que se trata de una medida que fomenta la inversión.

El patrimonio situado en Zonas Francas está exonerado y fue valuado en 874 millones de pesos. Como se mencionó en el apartado sobre el IRAE, se asignó a varios incisos y representa un 15,6% de la ejecución presupuestal de los mismos. Por su parte el patrimonio agropecuario está exonerado desde mayo de 2001 y el mismo es de 547 millones de pesos. A nivel de ejecución presupuestal del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, implica un 22%.

Por último, se analiza el IMESI, para el que se calculan las excepciones informadas por la Dirección Nacional de Aduanas, el combustible de frontera y los cigarrillos de freeshop.

Gasto Tributario en el IMESI vs Ejecución presupuestal 2009

(Cifras en miles de pesos)

Gasto Tributario en el IMESI	2009	Inciso	Ejec. Inciso	% por inciso
Excepciones	325.109	Min de Ec. y Finanzas	3.094.341	10,5%
Combustible frontera	102.985	Presidencia de la República	1.651.474	6,2%
Cigarrillos free shop	35.592	Min Turismo y Deporte	716.812	5,0%
Total	463.685			

Las excepciones representaron 325 millones de pesos, de las cuales la mayor parte de las mismas corresponde a vehículos. A nivel de inciso se asignó al Ministerio de Economía y Finanzas, como hacedor de política tributaria, ya que por la variedad de las mismas hubiera correspondido a diversos incisos.

El gasto tributario por combustibles de frontera corresponde al descuento otorgado en la compra de naftas en las localidades cercanas a los pasos de frontera con Argentina, el mismo fue de 103 millones de pesos. La medida implicó un 6% del presupuesto de Presidencia, en el entendido de que es este organismo el encargado de las políticas de descentralización y desarrollo regional. Asimismo se podría haber asignado al Ministerio de Economía y Finanzas, puesto que también tiene injerencia en la materia, esto ejemplifica la dificultad que se presenta al momento de la asignación.

A modo de síntesis se presentan en los siguientes cuadros las medidas de gasto tributario correspondiente a cada inciso⁶:

Inciso	Impuesto	Medida	Monto GT	% GT por ejecución inciso
Min de Desarrollo Social	IVA	Gravar bs y ss a tasa mínima	1.213.122	76,0%
	<i>Total impuestos</i>		1.213.122	76,0%
Min de Economía y Finanzas	IMESI	Excepciones	325.109	10,5%
	IPAT	Abatimiento del Imp al Patr.	26.923	0,9%
		Activos Exentos	2.816.307	91,0%
		Patr. Exon. por Activ	217.828	7,0%
		Patr.en Zonas Francas	483.547	15,6%
	IRAE	Empr. compr el Literal E	700.157	22,6%
		Empr. compr. en el Monotributo	332.340	10,7%
		Exoneración por inversiones	349.202	11,3%
		Promoción de Inversiones	1.474.853	47,7%
		Zonas Francas	2.064.121	66,7%
	IRPF	Cat I Distr. de Utilidad exon	121.387	3,9%
		Cat I Distr. utilid dif. de tasas	97.683	3,2%
		Cat II Contrib. liberados	43.700	1,4%
		Cat II Opción Núcleo Familiar	30.104	1,0%
	IVA	Gravar bs y ss a tasa mínima	2.353.214	76,0%
		Juegos de azar, excepto 5 de Oro	873.347	28,2%
		Ventas de las pequeñas empresas	243.150	7,9%
		Ventas en régimen de Monotributo	281.886	9,1%
	<i>Total impuestos</i>		12.834.860	414,8%
Min de Educación y Cultura	IRAE	Instituciones de enseñanza	452.986	23,4%
	IVA	Servicios de enseñanza	1.708.382	88,2%
	<i>Total impuestos</i>		2.161.369	111,6%
Min de Ganadería, Agricultura y Pesca	IPAT	Activos Exentos	1.897.213	91,0%
		Patr. Agropecuario	456.947	21,9%
		Patr. Exon. Forestación	334.299	16,0%
		Patr. Exon. por Activ	146.741	7,0%
		Patr.en Zonas Francas	325.743	15,6%
	IRAE	Exoneración por inversiones	235.241	11,3%
		Forestación	188.201	9,0%
		Promoción de Inversiones	993.539	47,7%
		Zonas Francas	1.390.501	66,7%
	IRPF	Cat I Distr. de Utilidad exon	81.773	3,9%
		Cat I Distr. utilid dif. de tasas	65.805	3,2%
	IVA	Bs para prod. Agrop y mat primas	695.662	33,4%
		Enajenaciones de carne de ave	438.307	21,0%
		IVA Compras Sector Agropecuario	491.940	23,6%
	<i>Total impuestos</i>		7.741.911	371,4%

(Continúa en página siguiente)

⁶ En los casos que el gasto tributario se atribuyó a grupos que comprenden varios incisos, en esta presentación, esos valores atribuidos se distribuyeron de tal forma que su incidencia relativa –expresada con el gasto tributario como porcentaje del gasto público directo ejecutado – sobre cada inciso fuera igual a la incidencia relativa sobre el total del grupo.

Inciso	Impuesto	Medida	Monto GT	% GT por ejecución inciso
Min de Industria, Energía y Minería	IPAT	Activos Exentos	375.434	91,0%
		Patr. Exon. por Activ	29.038	7,0%
		Patr.en Zonas Francas	64.460	15,6%
	IRAE	Exoneración por inversiones	46.551	11,3%
		Promoción de Inversiones	196.609	47,7%
		Zonas Francas	275.162	66,7%
	IRPF	Cat I Distr. de Utilidad exon Cat I Distr. utilid dif. de tasas	16.182 13.022	3,9% 3,2%
Min de Salud Pública	IVA	Comb derivados del petróleo	1.629.991	395,2%
		Leña.	335.609	81,4%
		<i>Total impuestos</i>	2.982.058	722,9%
	IPAT	Inst. Asist. Médica Colectiva	94.943	11,9%
	IVA	Gravar bs y ss a tasa mínima	604.557	76,0%
		Leche past, vitam, descr, en polvo	834.608	105,0%
		Servicios de salud	864.016	108,7%
Min de Trabajo y Seguridad Social	<i>Total impuestos</i>		2.398.123	301,7%
	IRPF	Cat II Indep. deducc 30% Cat II Opción Núcleo Familiar	607.136 10.606	55,7% 1,0%
	<i>Total impuestos</i>		617.742	56,7%
Min de Transporte y Obras Pbcas	IRAE	Cías de nav. marítima y aérea	577.345	12,8%
	IVA	Transporte de pasajeros	415.489	9,2%
	<i>Total impuestos</i>		992.833	21,9%
Min de Turismo y Deporte	IMESI	Cigarrillos free shop	35.592	5,0%
	IPAT	Activos Exentos	652.405	91,0%
		Patr. Exon. por Activ	50.461	7,0%
	IRAE	Exoneración por inversiones	80.894	11,3%
		Promoción de Inversiones	341.653	47,7%
	IRPF	Cat I Distr. de Utilidad exon Cat I Distr. utilid dif. de tasas	28.120 22.629	3,9% 3,2%
Min de Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente	<i>Total impuestos</i>		1.211.752	169,0%
	IRPF	Cat I Arrendam. exonerados	312.642	12,1%
	IVA	Arrendamiento de inmuebles	1.895.635	73,5%
		Enajenaciones de bienes inmuebles	197.038	7,6%
		Intereses prést. BHU para vivienda	251.944	9,8%
Presidencia de la República	<i>Total impuestos</i>		2.657.260	103,1%
	IMESI	Combustible frontera	102.985	6,2%
	IVA	Importación de maquin y equipos	548.716	33,2%
Transferencias Financieras Seguridad Social	<i>Total impuestos</i>		651.701	39,5%
	IVA	Comisiones percibidas por AFAPs	210.600	0,5%
<i>Total impuestos</i>			210.600	0,5%

En suma, cuando se agrega el gasto tributario al presupuesto de los ministerios, se advierte que su capacidad de ejecución de políticas públicas se multiplica. Sin embargo esto no debería interpretarse necesariamente, como un mayor poder político, pues va a depender de la naturaleza del gasto tributario. Es decir, si el mismo proviene de la Constitución, como es el caso, por ejemplo, del servicio de educación, le otorga poca discrecionalidad al ejecutor de la

política. Distinto es el caso de aquellos gastos tributarios que surgen de leyes, decretos, resoluciones, en los cuales la norma puede otorgar un margen mayor de discrecionalidad al ejecutor de la política.

4 – Características deseables de los estudios de medición de los gastos tributarios. El caso de Uruguay.

Respecto a la metodología utilizada para la medición, la misma se basó en el estudio de la bibliografía sobre el tema, revisando la práctica del proceso en otros países, especialmente en aquellos que cuentan con más experiencia en estas mediciones, e incorporó algunas características distintivas que responden a las particularidades del sistema tributario uruguayo y a la disponibilidad de las fuentes de información, entre otros elementos.

Son diversos los aspectos sobre los cuales se debe resolver qué orientación tomar: el impuesto de referencia y el enfoque a adoptar, el método de cálculo, el criterio de realización del gasto tributario, las técnicas específicas de valuación, etcétera.

4.1 El enfoque a adoptar y la identificación de los gastos tributarios

Antes de la identificación de las excepciones que dan lugar al gasto tributario, es necesario definir el marco de referencia; lo que se entiende como estructura normal del impuesto, para el caso, el impuesto de referencia. Una vez delimitado este marco, se observan las desviaciones de esa norma que darán lugar al gasto tributario. Suelen plantearse dos alternativas principales sobre el enfoque a adoptar para delimitar el impuesto de referencia. Estas dieron en denominarse el *enfoque conceptual* y el *enfoque legal*⁷.

Adoptar el enfoque conceptual en la delimitación del impuesto de referencia implica reconocer una estructura natural del impuesto, independientemente del alcance otorgado en la normativa tributaria a la figura en cuestión. En el caso de un impuesto a la renta, siguiendo este enfoque, podría ser equivalente a aceptar una definición comprensiva de la base alcanzada por el impuesto del tipo consumo más variación patrimonial del ejercicio. Para un impuesto al valor agregado, por lo general el enfoque conceptual considerará un impuesto de

⁷ La literatura recoge un tercer enfoque para identificar a los gastos tributarios que implica solo considerar como tales a aquellas excepciones al sistema tributario que son fácilmente asimilables con un subsidio directo, el que suele denominarse enfoque del subsidio análogo.

alcance general, a la circulación de bienes y servicios, con una tasa proporcional única que alcanzará a todas las unidades productivas que generen valor agregado.

Algunos aspectos referidos a la sustancia de los tributos pueden quedar resueltos considerando este enfoque, pero igualmente es necesario reconocer algunos puntos donde la elección puede ofrecer más dificultades. Por ejemplo, respecto al aspecto espacial del hecho generador del tributo y siguiendo el enfoque conceptual, ¿lo natural es aplicar un impuesto a los residentes o nacionales de un país, o a las rentas generadas en un país, independientemente de las características del sujeto? El enfoque legal no ofrece dificultades sobre este aspecto, ya que se seguirá el criterio de territorialidad establecido en la normativa del impuesto o la general tributaria.

El enfoque legal por su parte, considerará como el marco normal del impuesto al definido por la normativa de cada figura. La normativa tributaria contiene expresiones sobre la naturaleza del impuesto que se crea y esa será la base para la delimitación del marco de referencia. En algunas oportunidades la aplicación de uno u otro enfoque puede conducir a un mismo impuesto de referencia, sobre todo en tributos con definiciones legales amplias sobre algunos aspectos del hecho generador

En el caso del Estudio de Gasto Tributario en el Uruguay, el enfoque general adoptado fue el legal, esto es considerar como estructura *normal* del impuesto las definiciones generales establecidas en las normas legales y reglamentarias, aunque se reconocen algunas excepciones a los regímenes generales como formando parte de esa estructura *normal*⁸, por lo que puede decirse que el enfoque adoptado contiene también algunos rasgos conceptuales⁹.

Una vez delimitado el impuesto de referencia, se identifican aquellas excepciones contenidas en la normativa que se considerarán como gasto

⁸ Por ejemplo, se considera como normal a la excepción de gravabilidad en el IVA de las operaciones de exportación, en el entendido de que con este ajuste se mantiene la neutralidad deseada en el diseño del impuesto, en este caso la neutralidad en las operaciones de comercio internacional.

⁹ En el trabajo de gasto tributario se presenta la delimitación del marco de referencia para cada impuesto.

tributario. Para el caso uruguayo se elabora una lista que contiene: el impuesto de referencia, el título de la excepción, algunas consideraciones sobre la operatividad de misma, así como la fuente legal y reglamentaria que la ampara. En el Anexo *Listado de identificación de los gastos tributarios* se presenta la lista de gastos tributarios identificados.

4.2 El método de cálculo

Puede plantearse una analogía entre las disposiciones establecidas en el Código Tributario uruguayo, respecto a las formas previstas para la determinación de la obligación tributaria y los métodos llevados adelante en el estudio para valorar aquellas excepciones identificadas como gasto tributario.

Si el Deber de Iniciativa (Art. 61 CT) alcanzase a los hechos previstos como generadores de una excepción tributaria y no solamente a los generados de una obligación tributaria, los beneficiados por estas excepciones estarían obligados a cumplir con el deber de determinar e informar el monto del beneficio obtenido. En ese caso, las declaraciones de los contribuyentes debieran contener todos aquellos elementos necesarios para la determinación y el control del beneficio, así como las demás obligaciones establecidas en el Código Tributario al respecto (Art. 63 CT).

Como se verá en detalle más adelante, se utilizan diversas técnicas de valuación para la determinación de los montos dejados de recaudar por la permanencia de las excepciones en el sistema. En algunos casos se conoce en forma precisa a cuanto ascendió el beneficio que tomó cada beneficiario, ya que aquél es declarado por éste, mientras que en otros casos esa información no es disponible en forma directa, por lo que se hace necesario realizar estimaciones. Siguiendo con la analogía planteada, podemos decir sobre este particular que la normativa (Art. 66 CT) establece cuándo procede la estimación de oficio y algunos mecanismos que pueden utilizarse para llevar adelante la misma:

Artículo 66 del CT.- (Estimación de oficio).- “Las **actuaciones administrativas tendientes a la determinación del tributo, deberán dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación.**

Si no fuera posible conocer de manera cierta y directa aquellos hechos, el organismo recaudador deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación, mediante una o más de las presunciones a que se refiere este artículo, basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador y que sólo dejarán de aplicarse si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria.

...

La determinación administrativa sobre base presunta podrá fundarse en:

*A) **Coefficientes o relaciones comprobados por la Administración para el contribuyente sujeto a determinación o establecidos con carácter general para grupos de empresas o actividades análogas, que se aplicarán sobre el total de compras o de ventas, sueldos y jornales, consumo de energía u otros insumos representativos que se relacionen con la actividad desarrollada. La Administración, si lo considera necesario, podrá recurrir a otros índices elaborados por los organismos estatales o paraestatales competentes.***

...”

Lo anterior, extracto parcial del Artículo 66 del Código Tributario, si bien trata de la determinación de la obligación y no del gasto, contiene una serie de elementos que podemos hallar análogos a los procedimientos seguidos para llevar adelante las mediciones.

En cuanto al método de cálculo, debe señalarse en primer lugar, que en la literatura sobre las estimaciones de gastos tributarios se suele distinguir entre tres métodos de referencia para la realización de las mediciones, el método de pérdida de ingresos, el de ganancia de ingresos y el método de gasto equivalente¹⁰.

4.2.1 Método de pérdida de ingresos

A través de este método se determina la pérdida de recaudación ocurrida en un período anterior y en el cual la exoneración estuvo vigente, por lo que se trata de un método ex post. En la aplicación teórica del mismo, no se tienen en cuenta variaciones en la conducta de los contribuyentes ante los cambios en el tratamiento diferencial sobre los bienes y servicios consumidos, haciendo al método más sencillo en su aplicación.

4.2.2 Método de ganancia de ingresos

A diferencia del anterior, este método incorpora los posibles cambios en la conducta de los agentes y los demás efectos de la eliminación de la medida que genera el gasto tributario. Se estima el aumento esperado en los ingresos públicos, provocado por la eliminación del tratamiento impositivo preferencial. El gasto tributario que se estima resulta en una cifra menor a la que surgiría de aplicar el método de pérdida de ingresos. De todas formas, dada la dificultad de estimar todos los efectos directos e indirectos de cualquier medida que afecte la imposición sobre cualquier base gravable, es un método de menor aplicación práctica.

4.2.3 Método de gasto equivalente

A través de este método se busca medir el costo de un programa de ayuda directa que obtuviera el mismo resultado que el tratamiento impositivo

¹⁰ Elaborado sobre el capítulo Metodología y datos empleados del Estudio de Gasto Tributario en Uruguay 2005 - 2009

preferencial. La magnitud resultante con este método es algo superior a la que surge de aplicar el método de pérdida de ingresos, puesto que incorpora los costos asociados a la administración de la ayuda y a la recaudación de fondos que la hace posible. Ese costo adicional también podría incluir la posibilidad de que la ayuda directa estuviera gravada por el Impuesto a la Renta, lo que haría aún menor la cantidad disponible para el beneficiario.

Para el caso de la estimación del gasto tributario en Uruguay, como alternativa para el cálculo se ha optado por el método de pérdida de ingresos o medición ex post. Si bien este criterio supone que no se produce ningún cambio de comportamiento con el levantamiento de una excepción, en el caso de este estudio se introdujo una variante al mismo: en el IVA se supone que los consumidores mantienen su gasto total constante¹¹, y la tasa de evasión del impuesto es igual para todos los contribuyentes. En los demás impuestos analizados no se incluyen cambios de comportamiento.

4.3 Las técnicas específicas de valuación

El proceso de valuación de los gastos tributarios tiene como finalidad la de determinar con la mayor precisión posible el monto dejado de recaudar por cada partida identificada como tal.

Al igual que muchos de los trabajos analizados en el proceso de preparación, para cada valuación individual se han utilizado diversas técnicas de cálculo. En muchos de los casos las estimaciones se han hecho por más de un camino, especialmente en aquellas excepciones que revisten mayor materialidad y siempre y cuando se acceda a más de una fuente de información fiable. De acuerdo a los tipos metodológicos identificados en Vilela, Lemgruber, Jorratt 2010¹² se citan a continuación la utilización de los métodos para algunas líneas particulares en el caso uruguayo:

¹¹ Lo que equivale a suponer elasticidades de demanda unitarias.

¹² Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación. Luiz Vilela, Andrea Lemgruber, Michel Jorratt. Banco Interamericano de Desarrollo, Sector de Capacidad Institucional y Finanzas - #IDB-WP-131.

4.3.1 Estimaciones directas desde las estadísticas de ingresos.

Si bien es la metodología menos comúnmente utilizada en el trabajo de Uruguay, algunas líneas de sacrificio fiscal que revisten importante materialidad se han obtenido de forma directa. Podemos citar el beneficio en el IRAE del nuevo régimen de promoción de inversiones. Este implica una reducción sobre la cuota del impuesto, la que debe ser informada y declarada por los contribuyentes. Si bien la fuente no es una estadística de ingresos, la estimación consiste en el agregado de un campo en las declaraciones juradas, la renuncia tributaria es calculada como la sumatoria de los valores informados por los beneficiarios.

4.3.2 Estimaciones con estadísticas agregadas.

En particular ha sido utilizada en algunas valuaciones para el IRAE, en las que los contribuyentes informan el monto de renta exonerada, por lo que el sacrificio fiscal asociado es la tasa del impuesto por el monto exonerado. Por otra parte, algunas rentas de capital en el IRPF están sometidas a alícuotas inferiores al 12%¹³. El Gasto Tributario es estimado como el valor agregado de las rentas declaradas de cada tipo multiplicado por el diferencial de alícuotas. Para las excepciones al régimen general en las rentas del trabajo no es posible aplicar este método, ya que al existir un sistema de alícuotas progresivo, necesariamente debe estimarse el resultado a nivel individual, determinándose el resultado global como el agregado de los resultados individuales.

4.3.3 Modelos de simulación agregada.

El costo de gravar determinados bienes y servicios a la tasa mínima es determinado a partir de los datos del consumo privado y las ponderaciones de cada bien en el consumo total de acuerdo a las estadísticas del INE¹⁴. Se identifica cada bien y se le asigna la tasa de IVA correspondiente,

¹³ Tasa proporcional que grava en general a las Rentas de la Categoría I del IRPF (rentas de capital e incrementos patrimoniales).

¹⁴ Instituto Nacional de Estadística – INE. Difusión de estadísticas.

seleccionando así los bienes y servicios que integran esta valuación. Se incorpora el supuesto de que los sectores vendedores están generando un valor agregado suficiente, lo que implica que no se generan créditos de IVA, por lo que el gasto calculado no tiene deducciones.

4.3.4 Modelos de microsimulación.

En los últimos años ha crecido muy fuertemente la cantidad de información que administra la DGI. A su vez, la generalización de las aplicaciones informáticas para la presentación de la información por parte de los obligados ha mejorado sustancialmente la calidad de la misma. Este desarrollo en los procesos de recolección de información favorece su explotación tanto para los procesos sustantivos de la administración, como para la realización de estudios que requieran microdatos tributarios.

En el estudio de Gasto Tributario se han aplicado técnicas de microsimulación para varias estimaciones. A través de algunos modelos de microsimulación se han valuado, por ejemplo, ciertas deducciones en la base de determinación de la renta de aquellos contribuyentes de la Categoría II del IRPF, que perciben rentas como independientes. El trabajo se realiza íntegramente con información de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y consiste en el recálculo individual del impuesto, agregando a la renta computable la deducción en la base. A este resultado se le resta el impuesto determinado en la declaración jurada. El gasto total es la sumatoria de los resultados individuales.

Respecto a la elección del principio de lo devengado o de lo percibido como criterio de realización del gasto tributario, podría decirse que es deseable seguir un criterio de lo percibido, ya que de esta forma se expresarían resultados directamente comparables con los registros de recaudación o con la ejecución presupuestal contenida en los informes de rendición de cuentas, los que están expresados siguiendo ese criterio de realización.

Sin embargo, debido a las características de la información tributaria, los diferentes criterios de generación del tributo y de la obligación tributaria observables en cada impuesto, las singularidades de la información colectada de fuentes externas, entre otros factores, se optó por el criterio de lo devengado para la realización de los cálculos y la exposición de los resultados.

4.4 Calidad de las valuaciones

Como se mencionó anteriormente, para realizar la valuación de cada partida es necesario recurrir a diversas técnicas, las que en buena medida están condicionadas por la disponibilidad y calidad de la información encontrada. Se trata en cada caso de conocer el valor económico del sacrificio fiscal por la ocurrencia de la excepción para lo que, en general, será necesario conocer el monto del hecho económico que le da origen, por ejemplo la tenencia de un patrimonio o la realización de una renta exonerados. En algunos casos la ausencia de información puede impedir la realización de la valuación.

En el Anexo *Listado de identificación de los gastos tributarios* se incluyeron los resultados de una clasificación de las estimaciones que integran la valuación del gasto tributario sobre la base de la propuesta que se esquematiza en el siguiente cuadro, la que tiene en consideración las fuentes de información utilizadas para la determinación del beneficio o del hecho económico que lo genera.

<i>Fuente/s de información</i>	<i>Calidad de la valuación</i>
El contribuyente declara/informa el monto del beneficio ó la información tributaria permite calcularlo en forma directa ó se cuenta con información oficial (no tributaria) sobre el monto de beneficio	1
La información tributaria disponible permite calcularlo utilizando indicadores elaborados sobre la base de información tributaria	2
Se utiliza información oficial (no tributaria) que permite calcular el monto del beneficio utilizando indicadores tributarios ó se utiliza información tributaria e indicadores oficiales (no tributarios)	3
Se utiliza información o indicadores no oficiales	4
No se realizó la valuación, no hay información disponible	s/v

La certeza que nos da cada una de las fuentes de información condicionará la elección de las mismas, por lo que se preferirá recurrir en primer lugar a la información de la propia administración tributaria¹⁵. Cuando son diversas las fuentes de información de calidad equivalente disponibles, es aconsejable también hacer las mediciones por distintas vías y cotejar los resultados. Además de la comparación o validación de resultados, este ejercicio también nos puede dar señales de mayor o menor confiabilidad de alguna/s de la/s fuente/s de información.

La importancia económica del fenómeno hace necesario contar con resultados confiables de los distintos ítems de gasto tributario. La preferencia por la utilización de información tributaria para las valuaciones nos conduce a sugerir la posibilidad de exigir a los contribuyentes la incorporación de más información en los formularios de declaración jurada de los impuestos, sobre todo en aquellas excepciones que revisten mayor materialidad y no están desagregadas en la información tributaria.

También se entiende necesario solicitar la declaración/información de por lo menos algunas cuentas de los contribuyentes con amplias exoneraciones, para

¹⁵ Si bien se reconoce que la declaración de un beneficio tributario por parte de un contribuyente, una renta exenta por ejemplo, puede encubrir una reducción indebida del impuesto, en un esquema de autodeterminación parece razonable que se compute como gasto tributario, la utilización del beneficio, hasta tanto la administración no compruebe lo contrario.

acceder a una información de mayor confiabilidad. Algunos regímenes de exoneración liberan a los sujetos de la presentación de información, lo que obliga a recurrir a mecanismos indirectos para estimar el gasto tributario. Podrían diseñarse formas simples para aquellos contribuyentes incluidos en las exoneraciones de reducida dimensión económica (IVA Mínimo o Monotributo), en las que informen de forma anual únicamente el monto de sus ventas, por ejemplo. En otros casos, instituciones que gozan de exoneraciones genéricas, como las instituciones de enseñanza, o determinadas asociaciones o agrupaciones, pueden tener una estructura administrativa mas organizada y la obligatoriedad de presentación de mayor información no representaría un costo elevado para las mismas¹⁶.

En muchas administraciones tributarias se han mejorado los procesos y procedimientos en pos de una reducción de la carga económica asociada a la determinación tributaria por parte de los contribuyentes, con el fin de facilitar el cumplimiento voluntario. Estas acciones en algunas oportunidades se han traducido en una menor cantidad de información solicitada. Si bien es cierto que deben realizarse acciones para que el contribuyente pueda informar, declarar y pagar sus tributos de la forma más cómoda y sencilla, no necesariamente debe extenderse este concepto a quienes están exonerados o liberados de la obligación tributaria, en estos casos debería exigirse toda la información que se crea necesaria a quienes van a ampararse a algún beneficio, teniendo en cuenta la capacidad administrativa de los contribuyentes. Además de mejorar las labores de cuantificación del gasto tributario, esta información puede ser útil para la realización de otros procedimientos, asociados al contribuyente o a quienes intercambian económicamente con éste.

¹⁶ En momentos de realización de este trabajo, la DGI emitió la Resolución 1486/2011 la cual establece la obligación de informar a las Instituciones de Enseñanza Privadas, así como a las Instituciones Deportivas, la totalidad de ingresos anuales documentados, que superen determinado monto anual, a cada uno de los efectivos obligados al pago. Si bien se aduce razones de control (Artículo 68 Literal E) del Código Tributario), se entiende que este tipo de información puede ser útil para mejorar la calidad de las estimaciones de gasto tributario de estas partidas.

Bibliografía

- Asesoría Económica - DGI (2010): *“Estimación del Gasto Tributario en el Uruguay 2005 – 2009”*. En www.dgi.gub.uy.
- CIAT (2011): *“Manual de buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios. Una experiencia iberoamericana”* En www.ciat.org.
- Eloi de Carvalho, Raimundo (2010):. *“Instrumentos y técnicas para la medición y análisis del gasto tributario”*. RFB - Asamblea del CIAT 2010.
- FMI (2007): *“Manual de transparencia fiscal”*.
- OECD (2004): *“Best practice guidelines. Off budget and tax expenditures”*
- Petrei Humberto. (1997): *“Presupuesto y Control. Pautas de reforma para América Latina”*. BID
- Rama, M. (1991): *“Crecimiento y estancamiento económico en Uruguay”* en Blomström y Meller (Eds.) *“Trayectorias divergentes. Comparación de un siglo de desarrollo económico latinoamericano y escandinavo”*. Editorial Hachette.
- Rama, M. (2003): *“Política comercial endógena en Uruguay”* en Aboal y Moraes (Eds.) *“Economía Política en Uruguay”*. Editorial Trilce.
- Simonit, Silvia. (2001): *“Los gastos tributarios y las renuncias tributarias en América Latina”*.
- Terrones, M. (1990): *“Influence Activities and Economic Growth”*, manuscrito sin publicar, University of Western Ontario.
- Vega, Juan (2002). *“Incentivos tributarios y renuncia fiscal”*. Universidad de Cuyo, Argentina.
- Villela Luiz, Lemgruber Andrea, Jorratt Michel (2009). *“Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación”*. Documento de Trabajo IDB-WP-131. BID

ANEXO: Listado de rubros identificados como gastos tributarios, caracterización y calificación de las estimaciones.

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
IVA	Arrendamiento de inmuebles	Los servicios de arrendamientos de inmuebles se encuentran exonerados de IVA	Exención	1972	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	TO 1996 Título 10 - Artículo 19 - Numeral 2 - Literal C	3
IVA	Bienes y servicios a la tasa mínima	Excepciones a la tasa básica. Bienes de consumo gravados a la tasa mínima. Alimentos (pan, pescado, carne y menudencias, aceites comestibles, arroz, harina de cereales y subproductos de su molienda, pastas y fideos, sal para usos doméstico, azúcar, yerba, café, té, jabón común, grasas comestibles)	Alícuota reducida	1972	Indefinido	Salud y sanidad	TO 1996 - Título - 10 Art. 18. Literal A	3
IVA	Bienes y servicios a la tasa mínima	Excepciones a la tasa básica. Medicamentos, especialidades farmacéuticas y servicios de salud gravados a la tasa mínima.	Alícuota reducida	1972	Indefinido	Salud y sanidad	TO 1996 - Título - 10 Art. 18 Literal B	3
IVA	Bienes y servicios a la tasa mínima	Los bienes que escapan a la norma de estar gravados a la tasa básica se detallan, principalmente en el Incluye servicios de hospedaje	Alícuota reducida	1972	Indefinido	Comercio exterior	TO 1996 - Título - 10 Art. 18. Literal C	3
IVA	Comisiones percibidas por las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional (AFAPs)	Exoneración del IVA sobre la comisión percibida por las AFAPs por la administración de los fondos previsionales.	Exención	1995	Indefinido	Seguridad Social y servicios sociales	Artículo 54 Título 10 TO 1996	3
IVA	Comisiones por compra-venta de valores públicos	Se exonera de IVA a las comisiones derivadas de la intervención en la compra-venta de valores públicos.	Exención	1987	Indefinido	Sector financiero	TO 1996 Título 10 - Artículo 19 - Numeral 2 - Literal I	3
IVA	Créditos a organismos estatales - IVA Compras devuelto	Crédito a los organismos estatales que no sean contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado por el monto del impuesto incluido en las adquisiciones de bienes y servicios, necesarios para la ejecución de proyectos financiados por organismos internacionales y por el monto financiado por éstos.	Devolución o reintegro	1987	Indefinido	Aparato estatal, seguridad interna, defensa nacional	Art. 70 del Título 10 TO 1996,	1
IVA	Diferencia de tasas en transporte de pasajeros	Hasta el 30/06/2007 el transporte de pasajeros estuvo gravado a la tasa mínima, estableciéndose un sistema de crédito por el IVA Neto.	Alícuota reducida	2003	2011	Transporte y comunicaciones	Ley 17.651 del 04-06-2003	2
IVA	Enajenaciones de bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración	Las enajenaciones de bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración se encuentran exoneradas de IVA. El Poder Ejecutivo es quien determina la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal y puede establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones cuando no exista producción nacional suficiente.	Exención	1972	Indefinido	Agropecuaria, pesca y forestal	TO 1996 Título 10 Art. 19 Numeral 1 Literal G	2

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
IVA	Enajenaciones de carne de ave	En uso de la facultad dada por el establece la exoneración de la carne de ave a partir del 11 de setiembre de 2007 y hasta el 31 de diciembre de ese año. Este tratamiento fiscal ha sido extendido hasta el presente.	Exención	2007		Salud y Sanidad	Literales N del Numeral 1, Artículo 19 Título 10 del TO 1996. Dec. 332/007	3
IVA	Enajenaciones de carne ovina.	Las enajenaciones de carne ovina estarán exoneradas de IVA, la exoneración regirá cuando lo disponga el Poder Ejecutivo y por períodos no mayores a noventa días en cada oportunidad. A partir de la vigencia del NST se elimina la limitación temporal de la misma. Norma:	Exención	1990	2008	Salud y sanidad	TO 1996 Título 10 Artículo 19 Numeral 1 - Literal J	3
IVA	Enajenaciones de combustibles derivados del petróleo	Se encuentran exoneradas de IVA las enajenaciones de combustibles derivados del petróleo las enajenaciones de gasoil quedan gravadas a la tasa mínima; y a partir del 1 de mayo de 2007 lo están a la tasa básica.	Exención	1972	Indefinido	Energía y Minería	TO 1996 Título 10 Artículo 19 - Numeral 1 - Literal E). Ley 17.615 diciembre de 2002	1
IVA	Enajenaciones de diarios, periódicos, revistas, y folletos, con excepción de los pornográficos	Están exoneradas de IVA las enajenaciones de diarios, periódicos, revistas y folletos.	Exención	1972	Indefinido	Educación, cultura	TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 1 - Literal H.	2
IVA	Enajenaciones de leche pasteurizada, vitaminizada, descremada, en polvo y con sabor	Se encuentran exoneradas las enajenaciones de ciertos tipos de leche.	Exención	1972	Indefinido	Salud y sanidad	TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 Numeral 1 - Literal F	3
IVA	Enajenaciones de leña.	Esta exoneración regirá cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo, el que queda facultado para incluir este bien entre los gravados con la tasa mínima	Exención	1998	Indefinido	Energía y Minería	TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 1 - Literal L	3
IVA	Enajenaciones de máquinas agrícolas y sus accesorios	Exoneración de IVA a las enajenaciones de máquinas agrícolas y sus accesorios.	Exención	1972	Indefinido	Agropecuaria, pesca y forestal	TO 1996, Título 10 Lit D Art. 19	2
IVA	Energía eléctrica a intendencias municipales	Las enajenaciones de energía eléctrica realizadas por UTE a las intendencias municipales están gravadas a la tasa mínima,	Alícuota reducida	2001	Indefinido	Energía y Minería	Lit F, Art. 18, Título 10, TO 1996	1
IVA	Importación de maquinarias y equipos	Exoneración de Iva a la importación de maquinarias y equipos. Comprende las exoneraciones a la importación de maquinaria y equipos para proyectos declarados de interés nacional así como la importación de maquinarias para la industria forestal.	Exención	1974	Indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Art. 22 Título 10 del TO - 1996	2

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
IVA	Intereses de los préstamos concedidos por el BHU destinados a la vivienda	Se encuentran exonerados los intereses sobre préstamos para vivienda.	Exención	2002	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 2 - Literal E.	1
IVA	IVA Compras Sector Agropecuario	El contribuyente agropecuario que liquida IRA, puede descontar del impuesto los pagos de IMEBA, las retenciones que le hubiesen efectuado durante el ejercicio y el IVA incluido en las adquisiciones realizadas.	Crédito	1986	Indefinido	Agropecuaria, pesca y forestal	Art. 12 Título 10 del TO 1996	1
IVA	IVA Correo	La ley de creación de la Administración Nacional de Correos como Servicio Descentralizado Comercial del Estado otorgó la exoneración de toda clase de tributos nacionales, excepto las contribuciones a la seguridad social	Exención	1996	Indefinido	Transporte y comunicaciones	TO 1996 Título 3 Cáp. 3 art. 53°.	3
IVA	Juegos de azar	Los juegos de azar asentados en billetes, boletos y demás documentos relativos a juegos y apuestas, con excepción del "5 de Oro" y del "5 de Oro Junior" estarán exonerados de IVA. En el caso de estos últimos juegos, el monto imponible estará constituido por el precio de la apuesta.	Exención	1995	Indefinido	Comercio exterior	Numeral 2 Literal K del Art. 19 del Título 10 TO 1996,	1
IVA	Ley del libro	Esta es una exoneración genérica que recae sobre los talleres gráficos, empresas editoriales y librerías, en la parte de su giro relativa a la impresión y venta de libros, folletos y revistas de carácter literario, científico, artístico, docente y material educativo. El alcance de la exoneración es para los impuestos que graven sus capitales, ventas, entradas, actos, servicios y negocios con exclusión de los impuestos a la renta.	Exención	1987	Indefinido	Educación, cultura	Norma: Título 3 Cáp. 10 Art. 72 a 78.	2
IVA	MEVIR (Movimiento para la Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural)	Actividades de la Comisión Honoraria Administradora del Fondo para Erradicación de la Vivienda Rural Insalubre (MEVIR) y a los propietarios o arrendatarios de las viviendas construidas bajo ese régimen.	Exención	1972	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Título 3 y Decreto 220/98 - Artículo 82. Recoge la exoneración otorgada por la Ley 13.640	3
IVA	Primas que cobren las aseguradoras por el seguro de invalidez y fallecimiento a las AFAPs	Exoneración de IVA a las primas que cobren las aseguradoras por el seguro de invalidez y fallecimiento a las AFAPs	Exención	1995	Indefinido	Seguridad Social y servicios sociales	Artículo 61 Decreto 220/1998	3
IVA	Reducción en la alícuota en operaciones con tarjetas de crédito	Reducción de nueve puntos en la tasa del IVA aplicable a operaciones de servicios entre los que se destacan los gastronómicos, arrendamiento de vehículos sin chofer, servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles, cuando estas operaciones sean pagadas mediante la utilización de tarjetas de crédito.	Alícuota reducida	2006	Indefinido	Otros sectores	Ley 17.934 (Dto. 537/005)	1

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
IVA	Retribuciones de los agentes y corredores de la Dirección de Loterías y Quinielas	Se encuentran exoneradas de Iva las retribuciones percibidas por los agentes y corredores de la Dirección de Loterías y Quinielas	Exención	1972	Indefinido	Comercio exterior	TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 2 - Literal B	1
IVA	Servicios de enseñanza	Esta es una exoneración genérica que alcanza a todas las instituciones de enseñanza y culturales.	Exención	1972	Indefinido	Educación, cultura	Artículo 69 de la Constitución de la República (TO 1996 Título. 3 Capítulo 1 Art. 1º.)	3
IVA	Servicios de hotelería	Los servicios prestados por hoteles fuera de alta temporada están exonerados de IVA según lo establecido en el	Exención	1998	Indefinido	Comercio exterior	TO 1996 Tít. 10 Artículo 19 Numeral 2 Literal L.	2
IVA	Servicios de hotelería	Diferencia de tasas sobre los servicios de hotelería brindados a uruguayos en alta temporada.	Alícuota reducida	1998	Indefinido	Comercio exterior	Literal C Artículo 18 Título 10 TO 1996	2
IVA	Servicios de salud - Diferencia de tasas	A partir del 1 de julio de 2007 los servicios de salud pasaron a estar gravados por IVA a la tasa mínima ; hasta esa fecha se encontraban exentos.	Alícuota reducida	2007	Indefinido	Salud y sanidad	Literal D Art. 18 Título 10 del TO 1996	3
IVA	Suministro de agua	La norma vigente hasta el 30 de junio de 2007 establecía la exoneración del IVA al suministro de agua sin restricciones; a partir de la entrada en vigencia del NST el suministro de agua que exceda los límites establecidos por el Poder Ejecutivo, pasa a estar gravado a la tasa básica.	Exención	1972	Indefinido	Salud y sanidad	TO 1996 - Título 10, Art.19, Num.1 Literales I, O y P	2
IVA	Transporte de pasajeros	A partir de la vigencia de la Ley, el servicio de transporte de pasajeros deja de estar exonerado y pasa a gravarse a la tasa mínima.	Crédito	1972	2003	Transporte y comunicaciones	Ley 17,651 del 4-6-2006	2
IVA	Ventas de las pequeñas empresas	Esta exoneración estuvo vigente hasta el 30 de junio de 2007. A partir de la vigencia de la ley 18.083 se elimina esta exoneración y las ventas pasan a estar gravadas, pero se establece un régimen simplificado de liquidación mediante un monto fijo mensual por empresa.	Exención	2007	Indefinido	Industria (pymes), agroindustria y similares	Literal D del Art. 20 Título 10, TO 1996.	2
IVA	Ventas en régimen de Monotributo	Exoneración del IVA para las ventas realizadas por contribuyentes comprendidos en el régimen de monotributo.	Exención	2007	Indefinido	Industria (pymes), agroindustria y similares	Art. 20 Título 10 TO 1996	2
IVA	Enajenaciones de inmuebles		Exención			Vivienda y Desarrollo Urbano		3
IVA	Enajenaciones de inmuebles		Alícuota reducida	2007	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano		3

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
IVA	Arrendamientos de discos compactos		Exención					3
IVA	Exoneración ventas en free shop		Exención					2
IVA	Exoneración ventas proveedores marítimos		Exención					2
IVA	Exoneración a la distribución de películas		Exención					2
IRAE	Ajuste por Inflación IPC vs IPPM	Los contribuyentes podrán optar, a efectos de realizar el ajuste por inflación, por aplicar la variación del Índice de Precios al Consumo (IPC) o la del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (IPPN)	Deducción	2008	2008	Otros sectores	Ley 18.261	2
IRAE	Ajuste por Inflación opcional	El Poder Ejecutivo hace uso de la facultad concedida por la Ley y establece que, para los ejercicios cerrados entre el 30 de junio de 2007 y el 31 de mayo de 2008 sea opcional la realización del ajuste por inflación en la liquidación de IRIC e IRA.	Deducción	2007	2008	Otros sectores	204/008 de abril de 2008 Ley 18,261	2
IRAE	Canalización del ahorro	Régimen de deducciones especiales a la renta por los aportes de capital a empresas que lo soliciten, quedando facultado el Poder Ejecutivo para implementar este beneficio.	Deducción	1974	Indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Artículos 58 a 64 del Título 4 del TO 1996	1
IRAE	Compañías de navegación marítima y aérea	Rentas correspondientes a las compañías de navegación marítima y aérea. Para el caso de compañías extranjeras la exoneración rige siempre que en el país de su nacionalidad, las compañías uruguayas de igual objeto, gocen de la misma franquicia.	Exención	1974	Indefinido	Transporte y comunicaciones	El Lit A) del Art. 52 del Título 4 del TO 1996.	2
IRAE	Compañías extranjeras de transporte terrestre	Exoneración de las compañías extranjeras de transporte terrestre del impuesto sobre sus rentas a condición de reciprocidad en su país de origen. Opera para las compañías brasileñas.	Exención	1988	Indefinido	Transporte y comunicaciones	Lit A) del Art. 52 del Título 4 del TO 1996,	1
IRAE	Cooperativas de Producción y Consumo	Exoneración a las rentas obtenidas por las cooperativas de producción y consumo.	Exención	2004	Indefinido	Otros sectores	Literal R) del artículo 52 del Título 4 TO 1996.	2
IRAE	Donaciones a la Enseñanza y Salud Mental	Deducción del 75% de una donación a los organismos de la enseñanza (Primaria, Secundaria, Técnico Profesional, Formación Docente, Universidad y otros institutos dependientes de estos) como pago de IRAE y el 25% restante como gasto deducible para el cálculo de dicho impuesto.	Deducción	1996	Indefinido	Educación, cultura	Art. 78 y 79 del Título 4 TO 1996	1

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
IRAE	Pequeñas empresas	Las empresas, de reducida dimensión económica, se encuentran a partir de 1/07/07 exoneradas del IRAE. Hasta ese momento tenían un régimen simplificado de liquidación de impuesto a la renta a través de un pago mensual fijo.	Exención	1979	Indefinido	Otros sectores	Lit E. del Art. 52 Título 4 del TO 1996,	2
IRAE	Empresas comprendidas en el Monotributo	Estas empresas son de una dimensión económica menor que las comprendidas en el Literal E (mencionado más arriba). La normativa establece que deberán realizar un pago fijo mensual sustitutivo de los aportes a la seguridad social y de todos los impuestos nacionales vigentes.	Exención	1996	Indefinido	Industria (pymes), agroindustria y similares	Literal D Artículo 20 Título 10 TO 1996	2
IRAE	Exoneración I.A.M.C.	Rentas obtenidas por las instituciones de asistencia médica colectiva (IAMC) y por las asociaciones civiles que sin revertir tal calidad realicen las mismas actividades. En ambos casos se requiere que las entidades carezcan de fines de lucro.	Exención	1972	Indefinido	Salud y sanidad	Lit J) del Art. 52 del Título 4 del TO 1996,	3
IRAE	Exoneración por inversiones	Deducir de la renta generada en el ejercicio hasta el 40% de la inversión en maquinaria y equipos y hasta el 20% de la inversión en inmuebles para algunos sectores (hotelería e industria y agropecuaria).	Deducción	1987	Indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Artículos 53 y 54 del Título 4 del TO 1996	1
IRAE	Forestación	Exoneraciones que benefician a la actividad forestal. Existe un determinado conjunto de actividades forestales que tienen sus rentas exoneradas a efectos del IRAE. También hay otras actividades, relacionadas con el procesamiento industrial de la madera cultivada que se encuentran alcanzadas por la misma exoneración.	Exención	1988	Indefinido	Agropecuaria, pesca y forestal	XII del Título 4 del TO 1996	4
IRAE	Instituciones de enseñanza	Esta es una exoneración genérica, constitucional que alcanza a todas las instituciones de enseñanza y culturales.	Exención	1974	Indefinido	Educación, cultura	Artículo 69 de la Constitución de la República (TO 1996 Título. 3 Capítulo 1 Art. 1°.)	3
IRAE	Instituto Pasteur	El exonera las rentas obtenidas por la fundación creada con el Insitut Pasteur de Paris de conformidad con la en tanto se vinculen directamente a su objeto.	Exención	2004	Indefinido	Educación, cultura	Lit T) del Art. 52 del Título 4 del TO 1996, Ley 17792 del 14 de julio de 2004,	2
IRAE	Promoción de Inversiones	En noviembre de 2007 una nueva reglamentación de la ley de inversiones cambió los criterios de abatimiento del IRAE respecto a lo vigente hasta ese momento, pudiendo ahora deducir los montos invertidos directamente del impuesto a pagar en el ejercicio hasta alcanzar cierto porcentaje del mismo.	Deducción	2008		Inversión, descentralización y desarrollo regional	Ley 16,906 - Decreto 455/2007	1
IRAE	Promocion del Empleo	Para fomentar el empleo se permite deducir en forma incrementada las variaciones positivas en algunos indicadores que surgen del monto de salarios pagados o de la cantidad de empleados de un ejercicio respecto al anterior	Deducción	2007	Indefinido	Empleo	Art 57 bis Dec 150/007 e inciso 2 del Lit G del Art 23 Título 4 TO 1996	2

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
IRAE	Software Exoneración	Se exoneran por el período 2001 - 2010 a las rentas provenientes de la producción de soportes lógicos	Exención	2001	2010	Industria (pymes), agroindustria y similares	Ley 16,906 - Decreto 84/1999	2
IRAE	Software p/ el Exterior	Las rentas obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos, que determine el Poder Ejecutivo, están exonerados de IRAE siempre que estas actividades sean aprovechadas integralmente en el exterior	Exención	2007	Indefinido	Industria (pymes), agroindustria y similares	Lit S Art 52 Título 4 TO 1996	2
IRAE	Zonas Francas	Los usuarios de las zonas francas están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso de aquéllos en que por ley se requiera exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen en la misma	Régimen simplificado	1987	Indefinido	Comercio exterior	Art. 19 Ley 15,921 – Art. 143 Cáp. 29 Título 3 TO 1996	2
IRAE	Sueldos fictos patronales	Los sueldos fictos patronales de los titulares de empresas unipersonales o de los socios. Es condición necesaria que se realicen los aportes correspondientes a la seguridad social. Se trata de una deducción correspondiente a una erogación no realizada	Deducción	2007	Indefinido	Seguridad Social y servicios sociales	Título 4 Artículo 21	1
IRAE	Gastos de capacitación realizados por empresas	Gastos en capacitación realizados por empresas en áreas consideradas prioritarias. El gasto puede computarse por una vez y media su valor real	Deducción	2007	Indefinido	Empleo	Título 4 Artículo 23. Artículo 43 y Siguientes Dto. 150/2007	1
IRPF	Independientes deducción del 30%	Quienes obtienen rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia, computan como renta a los efectos del impuesto el 70% de los ingresos	Deducción	2007	Indefinido	Otros sectores	Inciso 2 Artículo 34 Título 7 TO 1996	1
IRPF	Arrendamientos de inmuebles exonerados	Las rentas derivadas de arrendamiento de inmuebles están exoneradas del IRPF siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones objetivas	Exención	2007	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Literal J Artículo 27 Título 7, TO 1996	3
IRPF	Distribución de utilidades exonerada	Las utilidades distribuidas por aquellas sociedades personales cuyos ingresos no superan determinado monto quedan exoneradas del IRPF	Exención	2007	Indefinido	Industria (pymes), agroindustria y similares	Literal C Artículo 27 Título 7. TO 1996	2
IRPF	Distribución de utilidades diferencia de tasas	La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la distribución de utilidades está gravada al 7%	Alicuota reducida	2007	Indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Artículo 26 Título 7. TO 1996	1

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
IRPF	Contribuyentes liberados	Anualmente se fijan unos montos por debajo de los cuales los contribuyentes de IRPF no están obligados a presentar la declaración jurada y pagar el saldo del impuesto	Exención	2007	Indefinido	Empleo	se dicta decreto anualmente	1
IRPF	Opción de liquidación por Núcleo Familiar	Quienes integren un núcleo familiar pueden optar por liquidar el impuesto bajo esta modalidad.	Régimen simplificado	2009	Indefinido	Seguridad Social y servicios sociales	Artículo 5 Título 7. TO 1996	1
IRPF	Obligaciones a más de 3 años	La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la renta está gravada al 3%	Alícuota reducida	2007	Indefinido	Sector financiero	Artículo 26 Título 7. TO 1996	1
IRPF	Depósitos a más de un año	La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la renta está gravada al 3%	Alícuota reducida	2007	Indefinido	Sector financiero	Artículo 26 Título 7. TO 1996	1
IRPF	Depósitos a un año o menores en MN	La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la renta está gravada al 5%	Alícuota reducida	2007	Indefinido	Sector financiero	Artículo 26 Título 7. TO 1996	1
IRPF	Incrementos Patrimoniales exonerados	Determinadas operaciones referidas a la compraventa de inmuebles están exoneradas del IRPF, cuando la venta de un inmueble se realiza para la compra posterior de otro, ambos son casa habitación del contribuyente y las operaciones no superen determinado monto	Exención	2007	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Literal L Artículo 27 Título 7. TO 1996	1
IRPF	Derechos de autor	La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la renta está gravada al 7%	Alícuota reducida	2007	Indefinido	Educación, cultura	Artículo 26 Título 7. TO 1996	1
I.PAT	Activos exentos	Corresponde al beneficio aplicado por los contribuyentes que poseen activos que por sus características quedan comprendidos en alguna exoneración.	Exención	1989	indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Diversas normas	2
I.PAT	Activos exentos	Contribuyentes beneficiarios del nuevo régimen de promoción de inversiones	Exención					2
I.PAT	Patrimonio Agropecuario	Exonerado el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias del impuesto al patrimonio.	Exención	2001	indefinido	Agropecuaria, pesca y forestal	Artículo 16 Ley 17,345	3

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa	Calificación
I.PAT	Patrimonio en Zonas Francas	Los usuarios de las zonas francas están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso de aquéllos en que por ley se requiera exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen en la misma	Exención	1987	indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Art. 19 Ley 15.921	2
I.PAT	Patrimonio por actividad	Se consideraron en esta medida a todos los contribuyentes cuyo patrimonio está exonerado por realizar alguna actividad específica.	Exención	-	indefinido	Otros sectores	Diversas normas	2
I.PAT	Patrimonio Forestación	Los bosques artificiales o que se planten en el futuro, declarados protectores o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, sus respectivos valores no se computarán para la determinación del monto imponible del Impuesto al Patrimonio.	Exención	1988	indefinido	Otros sectores	De acuerdo al Art. 25 del Título 14 del TO 1996,	3
I.PAT	Abatimiento del impuesto al Patrimonio	Abatir como máximo hasta un 50% del impuesto al patrimonio o hasta la concurrencia con el monto del IRAE del ejercicio.	Crédito	1996	indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	El Art. 47 del Título 14	1
IPAT	Instituciones de Asistencia Médica Colectiva		Exención		Indefinido	Salud y sanidad		3
IM.E.SI.	Excepciones	Existen mecanismos de exoneración de impuestos sobre las importaciones de productos gravados por IMESI (y de otros impuestos) que generan excepciones al régimen general de importaciones.	Exención	1982	indefinido	Otros sectores	Diversas normas	2
IM.E.SI.	Combustible de frontera	Por el Dec 398/007 se establece un descuento en el precio de venta de los combustibles (naftas) realizadas en estaciones de servicio ubicadas en algunas localidades fronterizas y que sean pagadas con tarjetas de crédito.	Crédito	2007	indefinido	Otros sectores	Ley 18,083. Dto 398/2007	1
IM.E.SI.	Cigarrillos de Freeshop	Responde a la diferencia de tasas aplicada a la venta de cigarrillos en plaza y la de los remitidos a free shop (estas tiendas tienen autorizadas sus ventas a personas no residentes en el país).	Alícuota reducida	2000	indefinido	Comercio exterior	Artículo 1 Num.9 Tit. 11 TO 1996	1

