



**Estimación del Gasto Tributario en Uruguay
2010 - 2012**

Asesoría Económica - DGI
Diciembre 2013

Índice

1 - Introducción.....	4
2 - Gasto Tributario y sistema tributario de referencia.	7
3 - Metodología y datos empleados	8
4 - Impuestos analizados	12
4.1 - Impuesto al Valor Agregado.	12
4.2 - Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas.....	15
4.3 - Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas – IRPF	18
4.4 - Impuesto al Patrimonio	19
4.5 - Impuesto Específico Interno	20
4.6 – Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales.....	21
4.7 – Identificación y caracterización de los rubros que componen el Gasto Tributario.....	22
5 - Resultados Obtenidos	23
5.1 - Resultados en el Impuesto al Valor Agregado.....	25
5.2 - Resultados en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas	30
5.3 - Resultados en el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas.....	35
5.4 - Resultados en el Impuesto al Patrimonio.....	39
5.5 - Resultados en el Impuesto Específico Interno.....	43
5.6 Resultados en el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales.	46
6 - Distribución del gasto tributario según deciles de ingresos.....	48
6.1 - Metodología	48
6.2 - Resultados.....	49
6.3 - Análisis por partidas.....	51
6.4 - Conclusiones	56
7 - Resumen, conclusiones y limitaciones del trabajo.....	58
Fuentes de información	61
Bibliografía.....	63
Anexo (listado de las estimaciones).....	64

1 - Introducción

Estamos habituados a observar que los países utilizan diversos mecanismos para apoyar a distintos sectores sociales o productivos. Es común que se hable de subsidios, transferencias de ingresos, servicios públicos diferenciales para determinados grupos de población y también de tratamientos fiscales especiales que reducen o suprimen la carga según los objetivos de la política de desarrollo económico y/o social.

Para los tres primeros mecanismos mencionados, es posible encontrar en su propio proceso de autorización del gasto (generalmente a través de un proceso legislativo) estimaciones sobre los costos en los que se deberá incurrir para hacer frente a su ejecución y también es posible conocer en cualquier momento cual es el monto de recursos involucrado en su funcionamiento. Por ser gastos que se describen en el presupuesto de funcionamiento, se conocen como gastos presupuestarios.

Los tratamientos fiscales especiales procuran favorecer a un sector o grupo no a través de un aumento del gasto público directo, sino a través de la disminución de los impuestos que cargan esa actividad. El efecto de este proceder podría verse como similar al de otorgar una ayuda por medio de una partida de gasto público. Por esta característica, a ese sacrificio fiscal se lo suele denominar Gasto Tributario (GT).

Para poder cuantificar el GT es necesario definir, en primera instancia, cuál sería la estructura tributaria que determinado sector o grupo enfrentaría en caso de no existir el tratamiento diferencial. A esa estructura, que depende del ámbito de aplicación general de cada impuesto analizado, le llamaremos “estructura normal” y como veremos más adelante, la misma puede ser definida en función de las normas legales que regulan el tributo o de lo que se cree que debería ser una estructura ideal de ese tipo de imposición.

El GT en este marco, *será aquella pérdida de recaudación que se generaría por un tratamiento impositivo desviado de la estructura normal de un impuesto.*

Los mecanismos para materializar el beneficio son múltiples: podemos encontrarnos con exoneraciones, deducciones incrementadas, alícuotas reducidas, entre otros. La inclusión

de los distintos tipos de mecanismos en la determinación del sacrificio fiscal dependerá de diversos factores, principalmente de los recursos con que se cuenta para realizar las estimaciones (humanos, informativos, posibilidad de hacer públicos los resultados) y de que tan amplio se es en la definición de estructura normal de un impuesto y en el aspecto temporal del GT.

Diversos organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aconsejan a los Estados realizar estimaciones de los GT, tal como lo manifiestan en sus Manuales de Transparencia Fiscal. Alemania y Estados Unidos fueron los primeros países que declararon información sobre el GT, a fines de los años sesenta, y esa práctica se ha extendido a la mayoría de los países de la OCDE, y a muchos países emergentes y en desarrollo. En muchos de esos países la determinación de los gastos tributarios forma parte del proceso presupuestario y existe obligación legal, o aun constitucional, de hacerlo.

En nuestro país, la Ley de reforma del sistema tributario, faculta al Poder Ejecutivo a dar publicidad de los montos de las exoneraciones y demás beneficios tributarios otorgados a las empresas beneficiadas en los regímenes de promoción de inversiones¹. La Ley prevé incluso que la referida publicidad pueda hacerse individualizando a los beneficiarios².

Si bien aún no existe obligatoriedad en presentar junto con la rendición de cuentas, la estimación del gasto tributario, como ocurre en otros países de la región, se considera que conocer el monto del mismo, así como los beneficiarios, permitiría poder evaluar las políticas implementadas.

Con respecto a la metodología utilizada para la medición, la misma está basada en la experiencia internacional e incluye características especiales que responden a la especificidad del sistema tributario uruguayo.

Debe dejarse claro que la cuantificación del GT, si bien se define como la pérdida de recaudación resultante de un tratamiento impositivo diferencial, no es equivalente al

¹ Ley 18.083 diciembre 2006, Artículo 103.

² Las normas de promoción de inversiones referidas en el referido artículo son la Ley N° 16.906, de enero de 1998 y Ley N° 15.939, diciembre de 1987.

ingreso que se obtendría en caso de eliminar la exoneración. El monto de dicho ingreso dependerá del efecto del cambio impositivo en los agentes económicos, efectos que sólo pueden estimarse en forma aproximada a pesar que algunos métodos de estimación de los GT tienen en cuenta cambios en el comportamiento de los agentes afectados.

La identificación y cuantificación del GT que se presenta no implica la realización de juicios de valor acerca de si los mismos cumplen con el objetivo para el que fueron creados, y si son válidos para incentivar una actividad o sector en particular.

El presente trabajo comprende el período 2010 – 2012. En versiones anteriores (disponibles en la página web de DGI: www.dgi.gub.uy) el análisis se iniciaba en el año 2005 por lo que incluye tanto la estructura de impuestos resultante de la reforma tributaria del 2007, como la que estuvo vigente hasta ese momento.

2 - Gasto Tributario y sistema tributario de referencia.

La medición del GT, implica observar los apartamientos de un régimen considerado como normal. Requiere definir ese sistema tributario de “referencia”, o sistema tributario base, en el cual no existen tratamientos impositivos especiales³. No existe concordancia absoluta en los criterios para considerar como normal o de referencia a un sistema tributario o a un impuesto en particular, razón por la cual encontramos diferencias importantes al analizar estudios similares realizados para otros países.

El criterio adoptado en este trabajo es considerar como estructura normal del impuesto la definición general establecida en las normas legales, y no un marco ideal de lo que deberían ser los impuestos.

Igualmente se reconoce que algunas excepciones de tributación establecidas en la propia ley pueden formar parte de una estructura normal del impuesto y por consiguiente no integran el GT. Podemos citar aquí el caso de las exportaciones en el IVA. Si bien la norma establece que no estarán gravadas las exportaciones de bienes y de ciertos servicios, se admite que estas excepciones forman parte de la estructura normal del tributo ya que al aplicar esa excepción se logra que el impuesto no intervenga en los precios relativos de los bienes que se intercambian internacionalmente.

Para los impuestos generales al consumo, como el IVA, la referencia es gravar todos los bienes y servicios con una tasa uniforme. Al analizar los impuestos sobre la renta, determinar el impuesto normal es más complejo ya que se debe acordar sobre lo que se entiende por renta gravada, sobre si la progresividad en las alícuotas pertenece o no a la referencia, si las deducciones forman parte del impuesto normal, etc.

Algunos esquemas de beneficios o de exoneraciones implican un apartamiento del sistema normal o de referencia, y la inclusión en un régimen particular. Para esos casos y cuando se cuenta con la información suficiente, solo se considera GT a la diferencia entre el costo de no aplicar la medida y la recaudación proveniente de la aplicación del régimen

³El sistema tributario de referencia suele denominarse “Benchmark”

particular. El denominado “IVA mínimo” (ex Impuesto a las Pequeñas Empresas) es un ejemplo de ello.

3 - Metodología y datos empleados

En cuanto a la estimación de los gastos tributarios existen tres alternativas para el cálculo.

i) Método de pérdida de ingresos

Es un método ex post, ya que se determina la pérdida de recaudación correspondiente a lo sucedido en un período anterior y en el cual la exoneración estuvo vigente. El beneficio que recibe el contribuyente es equivalente al monto del subsidio que se debería dar al consumidor si el precio del bien fuera con impuestos incluidos de forma de mantener su cantidad de consumo incambiada.

En la aplicación de este método 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.

ii) Método de gasto equivalente

Este método intenta medir el costo de un programa de ayuda directa que obtuviera el mismo resultado que el tratamiento impositivo preferencial.

La magnitud resultante con este método es algo superior a la que surge de aplicar el primer método 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.

iii) Método de ganancia de ingresos

La característica de este método es que incorpora los cambios potenciales en la conducta de los consumidores y los demás efectos de la eliminación de la medida que genera el GT. Se estima el aumento esperado en los ingresos públicos, provocado por la eliminación del

tratamiento impositivo preferencial. El GT que se estima resulta en una cifra menor a la que surgiría de aplicar los métodos anteriores. 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.

Para el caso de la estimación del GT en Uruguay, el método utilizado será el de la pérdida de ingresos para el IRAE, el IRPF, el Impuesto al Patrimonio, el IMESI y para el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales.

En cuanto al GT respecto del IVA, si bien el método base es el mismo, se realizan dos modificaciones. Por un lado se supone una tasa de evasión que es igual para todos los contribuyentes (salvo algunos agentes que por su grado de institucionalidad se supone que no evaden, por ejemplo organismos del Estado) y que es igual a la tasa media de toda la economía⁴. La segunda modificación al método consiste en realizar un supuesto de comportamiento de los consumidores, el de mantenimiento del gasto total constante, analizando cada partida independientemente del resto.

De todas maneras, aun aplicando algún supuesto de comportamiento, el método nos brinda una medición ex post; esto es, que se utilizan los datos observados en períodos ya pasados.

La suma de GT que se pretende estimar será lo que llamamos GT efectivo, este término se asignó por analogía con el de Recaudación efectiva y que es la realmente verificada y que tiene implícito un determinado nivel de evasión. Es decir, que el GT que se determinará ya tendrá en cuenta la existencia de evasión en cada uno de los impuestos.

La figura 1 representa la recaudación potencial, en ella se muestra lo que llamamos GT efectivo como el área punteada⁵.

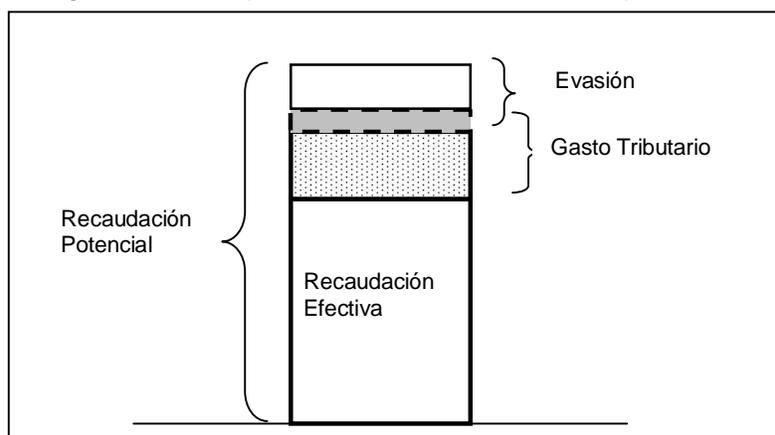
El área gris en la figura también representa una zona gris en la definición de los dos conceptos que se pueden superponer. Se compone por un lado de la parte de la evasión

⁴ “Estimación de la evasión en el IVA mediante el método del consumo 2000-2012”. Asesoría Económica DGI.

⁵ Extraído de “La medición y control de la erosión de las bases tributarias: los gastos tributarios y la evasión tributaria” Michael Jorratt de Luis.

que podría ser GT, por ejemplo ventas de bienes exentos que no se declaran; y por otro lado puede incluir casos en los que la normativa no es clara y podría caer en uno u otro lado.

Figura 1 – Componentes de la recaudación potencial



El suponer que el gasto total se mantiene constante implica que al derogar una franquicia se disminuye el ingreso disponible del contribuyente, por lo que disminuye el volumen físico consumido, de forma que el gasto total impuestos incluidos sea el mismo que antes de la eliminación de la exoneración.

La consideración de este supuesto, frente a la alternativa de la aplicación de un método de pérdida de ingresos puro, se debe a que de esta manera se logra una mejor aproximación al GT. Esta mejora se entiende en el sentido que no hay evidencia empírica que un cambio en los precios relativos de los bienes no afecte al consumo, igualmente implícitamente se realiza el supuesto arbitrario que la elasticidad del consumo respecto al precio es igual a 1 (contra un supuesto de cero en la configuración pura del método de pérdida de ingresos).

En general, el criterio de determinación del monto de los impuestos exonerados es el de lo devengado dentro de cada año civil. La justificación de la aplicación del criterio de lo devengado viene dada por la forma y la disponibilidad de las variables utilizadas para realizar las estimaciones. Para el IRAE este criterio se ha modificado al considerar como

año del devengamiento de impuestos al comprendido entre dos fechas de cierre de ejercicio económico de la empresa⁶.

Los cálculos de las diferentes exoneraciones se realizan a través de registros administrativos de la DGI o de información recabada de los propios contribuyentes o instituciones que, por su operativa, poseen los datos necesarios sobre las bases imponibles exentas o no gravadas⁷. En virtud de este hecho, podemos suponer que se cuenta con información que, en muchos casos ya comprende los niveles de evasión de cada sector, y por tanto permite afirmar que la utilización de dichos datos nos acerca al GT efectivo.

La definición temporal de GT utiliza un enfoque de largo plazo para los mismos. Esto implica que se considera únicamente como GT al que produce una pérdida definitiva en la recaudación, y por tanto no son considerados los regímenes que, aún apartándose de la norma general del impuesto, determinan un costo financiero para el Estado pero donde el impuesto se percibe en años posteriores. En nuestro país, esta elección afecta únicamente al costo financiero que surge bajo el régimen conocido como Canalización del Ahorro, único mecanismo vigente de diferimiento de rentas.

⁶ Esto lo motiva la existencia de diferentes fechas de cierre dentro del año civil lo cual obligaría a utilizar algún criterio forzado de devengamiento de la renta por el período correspondiente al año que se está considerando para calcular el GT, y no más ajustado a la realidad que la opción aplicada. También se tuvo en cuenta que la mayor parte de las empresas cierran su ejercicio contable en diciembre de cada año por lo que el supuesto utilizado representa la realidad de una gran proporción de contribuyentes.

⁷ Ver Anexo Fuentes de información.

4 - Impuestos analizados

El estudio abarca al Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (Categorías I y II), el Impuesto al Patrimonio, el Impuesto Específico Interno y el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales. El trabajo alcanzaría su máxima completitud en la medida que fuesen identificadas todas las excepciones del sistema tributario y las mismas fuesen pasibles de valorar, ya que los impuestos que no fueron incluidos también tienen excepciones identificables como gasto tributario. El alto grado de concentración de la recaudación implica que el estudio comprende a impuestos que acumulan el 95% de la recaudación⁸.

No se consideraron algunos beneficios otorgados a sectores específicos que si bien no implican una menor liquidación de los tributos, sí implican una menor recaudación neta. Es el caso por ejemplo de las devoluciones a exportadores a través del régimen de “devolución de tributos” o de “devolución de impuestos indirectos”, por ejemplo. Mediante este mecanismo el exportador recibe certificados de crédito que surgen de la aplicación de una alícuota de beneficio sobre el valor de los bienes exportados. Estos certificados pueden ser utilizados para el pago de tributos.

Como se señaló anteriormente las discrepancias existentes entre lo que se define como normal en un sistema tributario, o en un impuesto, determinan que los resultados obtenidos muchas veces puedan no ser comparables directamente, con los que surgen en otros estudios. El marco de referencia para este trabajo, como ya se dijo en el punto anterior, es el legal.

4.1 - Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), al igual que en la mayoría de los países en que este tipo de imposición es utilizada, es un impuesto de carácter general, plurifásico, calculado sobre base financiera en la modalidad débito – crédito. Recae sobre todas las operaciones

⁸ Según la recaudación observada en el año 2012.

que supongan una prestación/contraprestación e impacta en el consumo final dada su fácil traslación.

El IVA recae sobre la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional y la introducción de bienes al país. A partir del 1º de julio de 2007 y a través de la Ley 18.083 se incluyó dentro del aspecto objetivo del hecho generador del tributo, a la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles. Por ser un impuesto de carácter general estarán gravadas, en principio, todas las circulaciones de bienes y las prestaciones de servicios, por ejemplo.

Con respecto al aspecto subjetivo, la Ley establece cuales personas serán sujetos pasivos o contribuyentes del impuesto. En el caso del aspecto subjetivo del IVA no se trata de una generalidad de contribuyentes sino de una lista taxativa, si no se pertenece a ningún grupo de sujetos allí incluidos, no se está comprendido en el ámbito del impuesto.

Respecto al aspecto espacial del impuesto, la Ley establece que estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, con independencia de donde se haya celebrado el contrato y del domicilio o nacionalidad de quienes intervengan en tales operaciones. Si bien el territorio nacional refiere a la jurisdicción terrestre, el espacio aéreo y las aguas territoriales, se establecieron algunas excepciones al régimen general de territorialidad. Aquí encontramos a los exclaves aduaneros y las Zonas Francas. De acuerdo a lo que establece el decreto reglamentario del impuesto, queda excluida de la aplicación del IVA la circulación de bienes en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y depósitos aduaneros. Tampoco estará gravada la introducción de bienes desde el territorio aduanero nacional a dichas áreas. Dicha exoneración se materializa otorgando un crédito fiscal al adquiriente por el IVA incluido en sus compras. Esta exclusión de la aplicación del impuesto es solamente para la circulación de bienes. La prestación de servicios realizada en cualquiera de estos espacios podrá ser considerada exportación siempre y cuando los mismos sean prestados necesaria y exclusivamente en estos recintos, o sea que si bien puede operar la no gravabilidad, la misma está sujeta a ciertas condiciones.

El aspecto temporal delimita en el tiempo el acaecimiento del hecho generador y no introduce dudas respecto a la inclusión o no de un hecho como no comprendido, por lo menos en el período de análisis. En el caso del IVA, la Ley establece que el hecho gravado se considerará configurado con la entrega o la introducción de los bienes o la prestación de servicios. En las situaciones normales de negocio se presumirá que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios se realizaron en la fecha de la factura respectiva.

Las exoneraciones son excepciones establecidas en la propia ley y pueden tener carácter objetivo, subjetivo o espacial. Para delimitar el alcance de las exoneraciones, en primer lugar se deberá determinar si la operación en cuestión está o no alcanzada por el impuesto. Aquellas operaciones que no están gravadas por el impuesto por no verificar el hecho generador del tributo no se consideran exoneradas sino no comprendidas en el ámbito de aplicación del mismo y por consiguiente no integrarán el cálculo del GT.

La Ley 18.083 (con vigencia de 1º de julio de 2007) modificó las alícuotas del impuesto. La tasa básica se redujo de 23 a 22% mientras que la tasa mínima del impuesto pasó de 14 a 10%⁹.

Los productos exentos presentan una peculiar complejidad. En la medida que se destinan al consumo final, el beneficio surge de la diferencia entre el impuesto no determinado por aplicación de la exoneración y el crédito que podrían abatir y que en la actualidad integra el costo de las empresas exoneradas. Para estimar el GT en estos bienes se estimó el IVA Compras teniendo en cuenta la participación de los bienes y servicios gravados utilizados como insumos del bien exento, o a través de la relación entre IVA compras asociado a ventas exentas y las ventas exentas. La utilización de uno u otro criterio dependió de la existencia de información en DGI que permitiera calcular el segundo (el primer criterio utiliza datos de la Encuesta de Actividad Económica relevada por el INE respecto a la composición de los insumos y el IVA incluido en los mismos respecto al Valor Bruto de Producción de cada sector).

⁹ Estas modificaciones no implican cambios dentro del período de análisis (2010-2012), pero son tenidas en cuenta en los estudios de gastos tributarios realizados con anterioridad. Ver "Estimación del gasto tributario en Uruguay. 2005 – 2009" y "Estimación del gasto tributario en Uruguay. 2008 – 2011" en Estudios económicos – Documentos de trabajo (www.dgi.gub.uy)

Como se verá, el principal factor de GT en el IVA es el resultado de gravar a la tasa mínima a ciertos bienes y servicios. El criterio adoptado es el de aceptar como tasa general a la tasa básica del impuesto y considerar como una excepción al régimen general la aplicación de una alícuota reducida, esto es, considerar a la diferencia de tasas como una excepción al régimen general, por lo que estamos frente a un GT.

Igualmente se reconoce que algunas excepciones de tributación establecidas en la propia ley pueden formar parte de una estructura normal del impuesto y por consiguiente no integran el GT. Podemos citar aquí el caso de las exportaciones en el IVA, donde la norma establece que no están gravadas las exportaciones de bienes y de ciertos servicios. Este es el mecanismo habitualmente usado en este impuesto para evitar la incidencia del mismo en las relaciones de precios, no afectando la neutralidad en el comercio internacional.

4.2 - Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas

Este estudio abarca el período 2010-2012. Para los ejercicios iniciados hasta el primero de junio de 2007 estuvo vigente el IRIC, mientras que las rentas de los ejercicios iniciados con posterioridad a esa fecha están incluidas en el ámbito del IRAE¹⁰.

El Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC), estuvo vigente en nuestro país para los ejercicios iniciados desde el 01 de enero de 1974 hasta la entrada en vigencia de la Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006. Ese impuesto gravaba las rentas de fuente uruguaya derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza. Constituían rentas comprendidas en el impuesto las derivadas de actividades lucrativas realizadas por empresas. De acuerdo a la definición legal, empresa es una unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno.

¹⁰ Las estimaciones realizadas sobre el período de vigencia del IRIC se encuentran en "Estimación del gasto tributario en Uruguay. 2005 – 2009". Asesoría económica – DGI (en www.dgi.gub.uy)

Si bien el aspecto objetivo del hecho generador del impuesto exige la combinación de los factores capital y trabajo para que la renta esté comprendida, la Ley establece que algunos sujetos por su naturaleza jurídica tienen todas sus rentas comprendidas en el ámbito del impuesto. Con la entrada en vigencia del IRAE se amplió considerablemente la nómina de sujetos que por su sola naturaleza quedan comprendidos en el mismo, por lo que quedó comprendida una mayor cantidad de renta generada, independientemente la participación de los factores de producción.

Con respecto al aspecto subjetivo del hecho generador del IRAE, los sujetos pasivos del impuesto están mencionados en la ley y son las sociedades con o sin personería jurídica, los establecimientos permanentes de entidades no residentes, entes autónomos y servicios descentralizados que integren el dominio industrial y comercial del Estado; fondos de inversión cerrados de créditos, entre otros. Ciertos sujetos no estuvieron gravados por el IRIC por estar incluidos en otros impuestos. Es el caso de los contribuyentes de IRA/IMEBA¹¹ o los contribuyentes del Impuesto a las Comisiones ICOM¹², los que estaban expresamente exonerados¹³.

Sobre el aspecto temporal podemos decir que el IRAE es un impuesto de determinación anual. Por esta razón la información disponible de los contribuyentes, refiere al período anual de devengamiento de la renta, el que no necesariamente coincide con el período de recaudación del impuesto asociado al ejercicio. Está circunstancia ya fue expuesta cuando se justificó la elección de este criterio en la determinación del GT.

Con relación a la territorialidad del impuesto y tal como lo establece la Ley, el IRAE grava a las rentas de fuente uruguaya. Se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos. Tomando como estructura normal del impuesto la que impone la norma y respecto a este aspecto, no se determina GT por la no aplicación del criterio de renta mundial en lugar del criterio de la fuente.

¹¹ En el período de vigencia de este impuesto.

¹² Ídem nota 1.

¹³ Título 4 T.O. 1996, artículo 31 literal b y literal d.

Para delimitar el alcance de las exoneraciones, en primer lugar se deberá determinar si la renta de que se trata está o no alcanzada por el impuesto. Aquellas operaciones que no están gravadas por no verificar alguna de las hipótesis mencionadas anteriormente, no se consideran exoneradas sino no comprendidas en el ámbito de aplicación del mismo y por consiguiente no integrarán el cálculo del GT.

Desde otra perspectiva, debemos distinguir aquellas exoneraciones que están contenidas en el propio cuerpo normativo del tributo, de aquellas que tienen un origen en otra norma legal o constitucional. Fuera del ámbito del IRAE encontramos por ejemplo a la inmunidad tributaria del Estado por la que se declara que este goza de inmunidad impositiva, tanto nacional como departamental por sus bienes y actividades no comerciales ni industriales¹⁴.

También por fuera del ámbito del IRAE encontramos una serie de exoneraciones legales a favor de determinadas personas de derecho privado¹⁵. Existen también exoneraciones de impuesto contenidas en la Constitución de la República. Es el caso de las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza, las que están exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios¹⁶. Las instituciones religiosas también gozan de exoneraciones genéricas de impuestos¹⁷.

El impuesto se determina como la aplicación de una alícuota proporcional al monto de la renta determinada de acuerdo a normas fiscales. Para el caso del IRAE la tasa vigente para los ejercicios iniciados a partir del 1º de julio de 2007 es de 25%.

¹⁴ Capítulo 2, Título 3 T.O. 1996, artículos 28 y siguientes.

¹⁵ Capítulo 1, Título 3 T.O. 1996, artículos 1 y siguientes.

¹⁶ Constitución de la República Oriental del Uruguay, artículo 69.

¹⁷ Constitución de la República Oriental del Uruguay, artículo 5.

4.3 - Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas – IRPF

El IRPF, creado por la Ley 18.083¹⁸, está vigente en nuestro país desde julio de 2007. El impuesto grava a las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas. El mismo comprende a las rentas del capital, los incrementos patrimoniales, las rentas del trabajo y determinadas rentas imputadas a los sujetos pasivos.

Los sujetos pasivos son las personas físicas residentes en el territorio nacional. A partir del ejercicio 2009 se incorporaron como sujetos pasivos a los núcleos familiares integrados por personas físicas residentes, cuando ejerzan la opción de tributar conjuntamente¹⁹.

El IRPF es un impuesto de determinación anual, con algunas excepciones. Por esa razón, la información disponible de los contribuyentes, sobre la que se realizaron las estimaciones refiere al período anual de devengamiento del impuesto, el que no necesariamente coincide con el período de recaudación asociado al ejercicio.

Respecto a la territorialidad, tal como lo establece la Ley, el impuesto grava a las rentas de fuente uruguaya. Se consideran de fuente uruguaya a las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República. En el caso de este impuesto se establecieron algunas circunstancias que implican la ampliación de la fuente, tal como la conocíamos a efectos de los demás impuestos a las rentas (en particular el IRIC/IRAE).

La normativa del IRPF establece que las rentas se separan en dos categorías²⁰, previéndose una forma distinta de liquidación para las rentas de la Categoría I (rentas de capital e incrementos patrimoniales) y la Categoría II (rentas del trabajo).

Para delimitar el alcance de las exoneraciones, en primer lugar debe determinarse si la renta en cuestión está o no alcanzada por el impuesto. Aquellas operaciones que no verifican el hecho generador previsto en la Ley y por lo tanto no están comprendidas en el impuesto, no integrarán el cálculo del gasto tributario.

¹⁸ Insertado como Título 7 del Texto Ordenado 1996.

¹⁹ Ley 18.341 de 30 de agosto de 2008.

²⁰ Este sistema se denomina dual y está establecido en el Artículo 9 del Título 7 del Texto Ordenado 1996.

No se considera como exoneración la existencia de un monto mínimo no imponible correspondiente a las rentas de la denominada Categoría II, sino que se acepta que ese monto mínimo exento forma parte del marco normal del impuesto. Algo similar puede decirse de las siguientes franjas y tasas a las que tributan estas rentas. En cambio sí se considerará como Gasto Tributario, aquellas deducciones o reducciones de base imponible que inciden en algunos grupos de contribuyentes, como el caso de la deducción del 30% de los ingresos computables para quienes perciben rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia.

Respecto al ejercicio de la opción por núcleo familiar, se consideró que dado el carácter opcional y libre de la misma, la diferencia entre el impuesto determinado de esa forma y la suma de los impuestos individuales de cada integrante del núcleo da lugar a un gasto tributario. Los resultados de la valuación del mismo, se incluyen en este informe.

En el caso de las rentas incluidas en la Categoría I, el método de determinación del impuesto consiste, en líneas generales, en la aplicación de una alícuota proporcional del 12% al total de las rentas computables. Se incluye en la valuación del gasto tributario, la pérdida de recaudación generada por la tributación a tasas reducidas, que gozan ciertas rentas y que establece la propia normativa del impuesto.

4.4 - Impuesto al Patrimonio

El Impuesto al Patrimonio (IP), es un impuesto anual que recae sobre el patrimonio de las personas físicas, los núcleos familiares, las sucesiones indivisas, así como de aquellas empresas que obtienen rentas empresariales comprendidas en el IRAE. También está incluido en el ámbito del impuesto, el patrimonio propiedad de no residentes, tanto sean personas físicas como cualquier otro tipo de entidad (sujetos pasivos – aspecto subjetivo).

El patrimonio se determina anualmente (aspecto temporal), como la diferencia entre los activos y los pasivos ajustados fiscalmente de acuerdo a las normas del impuesto (aspecto objetivo). El Uruguay aplica el principio de territorialidad o de la fuente, que en el caso del Impuesto al Patrimonio se traduce en que el patrimonio comprendido en el impuesto serán

los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República (aspecto espacial).

Para la configuración del hecho generador del impuesto se requiere entonces la verificación de los aspectos objetivo, subjetivo, espacial y temporal. Por lo tanto, para delimitar el alcance de las exoneraciones, en primer lugar se deberá determinar si el patrimonio está o no alcanzado por el impuesto. Aquellos bienes que no estén comprendidos por no verificar el hecho generador del tributo no se consideran exonerados, sino no comprendidos en el ámbito de aplicación del mismo y por consiguiente no integrarán el cálculo del GT.

En este trabajo se consideran únicamente exoneraciones que afectan al Impuesto al Patrimonio de las personas jurídicas.

4.5 - Impuesto Específico Interno

El Impuesto Específico Interno – IMESI²¹, es el impuesto selectivo al consumo que utiliza el sistema tributario uruguayo. El mismo aplica en la primera enajenación de ciertos bienes realizados por quienes los producen o importan.

La ley establece una lista concreta de bienes y las tasas máximas del tributo, delegando en el Poder Ejecutivo la facultad de determinar las alícuotas correspondientes, hasta los máximos legales. Los bienes gravados por el impuesto son: combustibles, grasas y lubricantes, alcoholes, productos del tabaco, automóviles, algunas bebidas alcohólicas y sin alcohol y cosméticos.

Al tener una definición del aspecto objetivo delimitada a esos bienes, no se considera exoneración la no aplicabilidad del impuesto en todos los bienes que no están enumerados en la Ley. Tampoco se considera exoneración la no aplicación del impuesto en las etapas siguientes de comercialización de los bienes ya que la norma establece que este impuesto grava solamente la primera enajenación realizada por fabricantes o importadores de los bienes gravados.

²¹ Título 11 T.O. 1996 con las modificaciones de la Ley 18.083 y anteriores. Decreto 96/1990 y siguientes.

Básicamente las exoneraciones determinadas refieren a operaciones sobre bienes que en principio estarían alcanzadas por el tributo a la tasa general de esos bienes y, o bien se hallan exentas o gozan de un sistema de alícuotas preferencial.

4.6 – Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales

El Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales, o ITP, está regulado por el Título 19 del Texto Ordenado 1996, y por el Decreto 252/998 y sus modificativos. El ITP grava los siguientes actos y hechos referidos a inmuebles:

- Enajenaciones de bienes inmuebles, de derechos de usufructo, de nuda propiedad, uso y habitación, así como las promesas y cesiones de promesas de dichas promesas.
- Cesiones de derechos hereditarios y posesorios
- Sentencias declarativas de prescripción adquisitiva
- Transmisión de bienes inmuebles por causa de muerte o posesión definitiva de bienes del ausente.

El hecho generador se configura en la fecha del contrato o documento correspondiente, y en el caso de prescripción adquisitiva cuando quede ejecutoriada la sentencia.

Los sujetos pasivos del impuesto serán los otorgantes, excepto en los negocios gratuitos, en los cuales el contribuyente será el beneficiario; los declarados propietarios en las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva; los herederos y los legatarios en el caso de las sucesiones por causa de muerte y los beneficiarios en los casos de posesión definitiva de los bienes del ausente.

El valor imponible del impuesto lo constituye, en casi todos los casos, el “valor real” de los inmuebles determinado por la Dirección General de Catastro²². En la estimación del gasto tributario asociado al ITP se utilizó siempre este valor real (declarado por el responsable)

²² El Art. 10 del capítulo 2 de la Sección II del Título 1 del Texto Ordenado 1996, comete a la Dirección General de Catastro la determinación del valor real de los inmuebles, el que será fijado cada tres años. Para el caso de la determinación del valor imponible para el ITP, ese valor real debe actualizarse a la fecha del hecho generador con la variación del IPC entre el mes de realizada la última valuación por la DGC y el mes anterior al de dicho hecho generador.

como valor imponible. El impuesto grava con una tasa del 2% a enajenantes y adquirentes y con 4% para los demás contribuyentes; en algunos casos de herederos y legatarios la tasa será del 3%. A efectos de la estimación del gasto tributario se supuso que, en el caso de transmisiones generadas por sucesión por causa de muerte, el hecho exonerado hubiera estado gravado al 3%.

Las principales exoneraciones del ITP se detallan en los artículos 7, 8 y 9 del Título 19 ya mencionado. Entre estas se encuentran:

- Primera enajenación de inmuebles realizadas por cooperativas de vivienda, fondos sociales y ciertas sociedades civiles.
- Adquisiciones realizadas por la Comisión Honoraria Pro Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural, así como los adquirentes de inmuebles enajenados por esta entidad.
- Enajenaciones de inmuebles por expropiación a favor del Estado, municipios, entes autónomos y servicios descentralizados.
- Actos en los que el Banco Hipotecario del Uruguay o la Agencia Nacional de Vivienda intervengan como otorgantes por sí, como representante de promotor o a través de fideicomisos en los que esta agencia sea el agente fiduciario.
- Primera enajenación de inmuebles realizada por el Ministerio de Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente o los Gobiernos departamentales en el marco de planes de regularización de asentamientos irregulares.

4.7 – Identificación y caracterización de los rubros que componen el Gasto Tributario

En el Anexo 1 se presenta un cuadro en el cual se exponen los rubros que fueron identificados como gasto tributario en cada uno de los impuestos incluidos en el análisis. Se presenta su caracterización, la fuente normativa legal y reglamentaria, así como una clasificación de acuerdo a los rubros presupuestarios que integrarían en caso de haberse optado por otorgar el beneficio vía gasto.

5 - Resultados Obtenidos

Los resultados se presentan agrupados según los impuestos analizados, los mismos también se muestran como porcentaje de la recaudación efectiva de cada impuesto (en este caso la fila de "Total" se refiere al total del gasto respecto a la suma de la recaudación de los cinco impuestos), así como en porcentaje del Producto Interno Bruto. En el Cuadro 1 se observa que, para el año 2012, las exoneraciones en el Impuesto al Valor Agregado son las de mayor magnitud, seguido del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, el Impuesto al Patrimonio, el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, luego el Impuesto Específico Interno y por último el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales.

Cuadro 1: Gasto Tributario en el 2010-2012

	Impuestos	2010	2011	2012
Gasto Tributario Principales Impuestos (cifras en millones de pesos corrientes)	I.V.A.	21.551,3	26.100,6	29.932,2
	I.R.I.C - I.R.A.E.	13.804,2	14.683,6	16.807,1
	IRPF	4.966,1	5.407,6	6.372,6
	PAT	8.277,1	9.741,9	10.905,3
	IMESI	527,8	609,1	799,8
	ITP	25,3	28,0	41,4
	Total	49.151,7	56.570,8	64.858,3
Gasto Tributario como porcentaje de la Recaudación de cada Impuesto	I.V.A.	26,6%	28,3%	29,0%
	I.R.I.C - I.R.A.E.	63,4%	66,2%	69,0%
	IRPF	29,2%	25,3%	24,2%
	PAT	99,1%	103,5%	102,8%
	IMESI	3,3%	3,2%	3,9%
	ITP	1,9%	1,8%	2,9%
	Total	34,1%	34,5%	35,0%
Gasto Tributario como porcentaje del PIB	I.V.A.	2,77%	2,91%	2,95%
	I.R.I.C - I.R.A.E.	1,77%	1,64%	1,66%
	IRPF	0,64%	0,60%	0,63%
	PAT	1,06%	1,09%	1,08%
	IMESI	0,07%	0,07%	0,08%
	ITP	0,003%	0,003%	0,004%
	Total	6,31%	6,31%	6,40%

El sacrificio fiscal procedente de los beneficios analizados para los impuestos estudiados alcanzó los 64.858 millones de pesos en el año 2012. De ese total 29.932 millones corresponden a las exoneraciones analizadas en el Impuesto al Valor Agregado.

En el año 2012 el GT es equivalente al 35% de la suma de la recaudación efectiva de los seis impuestos analizados, nivel superior al alcanzado en el año anterior. A la interna de cada impuesto analizado se observan situaciones disímiles; el GT del IVA e IRAE respecto a la recaudación del impuesto aumenta en los años analizados. El Impuesto al Patrimonio presenta un comportamiento diferente, observándose una leve caída en 2012 respecto al año anterior. Para el GT en el IRPF se observa una caída en los tres años²³. En el caso del IMESI y el ITP el año 2012 muestra el mayor valor del período analizado luego de una pequeña caída en 2011.

El costo total de las medidas analizadas alcanzó al 6,4% del Producto en el año 2012, valor levemente superior al observado en 2011.

A continuación se presentarán los resultados al interior de cada uno de los impuestos analizados.

23 Debe comentarse que recién a partir de la estimación realizada para este informe se incluyeron dentro del IRPF a los resultados del gasto tributario por los rendimientos de los fondos de ahorro previsional. La inclusión de este rubro se realiza para toda la serie temporal bajo análisis y, dada su importancia material, generó un salto de nivel de 0.37 en el PIB en 2012

5.1 - Resultados en el Impuesto al Valor Agregado

En esta sección se analizarán los resultados obtenidos para el principal impuesto en términos de recaudación: el IVA. Se mostrarán los resultados de las diferentes medidas que afectan a la definición del impuesto y que implican una menor recaudación del mismo en relación al sistema tributario de referencia; en una sección posterior analizaremos su impacto en la distribución del ingreso (ver sección 6).

Las pérdidas de recaudación más relevantes encontradas en el Impuesto al Valor Agregado, corresponden al costo de gravar determinados bienes y servicios a la tasa mínima, las ventas de ciertos combustibles derivados del petróleo, los arrendamientos de inmuebles, la enseñanza, las ventas en free shop y tiendas de frontera, los servicios de salud y los juegos de azar. En el siguiente cuadro se presenta la apertura del GT en el IVA desagregado en las principales líneas que lo componen.

Cuadro 2: Principales exoneraciones en el IVA* (cifras en millones de pesos, %)

Gasto Tributario en el IVA	2010	2011	2012	2012 S/Rec. IVA	2012 S/PIB
Bienes a la tasa mínima	4.595,7	5.347,4	6.123,6	5,92%	0,60%
Combustibles derivados del petróleo	2.074,6	3.073,1	3.823,1	3,70%	0,38%
Arrendamiento de inmuebles	2.170,8	2.522,7	2.903,4	2,81%	0,29%
Servicios de enseñanza	1.940,6	2.256,5	2.596,9	2,51%	0,26%
Ventas en free shop y tiendas de frontera	1.627,1	2.068,7	2.047,6	1,98%	0,20%
Servicios de salud	1.006,6	1.176,4	1.330,2	1,29%	0,13%
Iva Compras Sector Agropecuario	508,6	842,7	1.280,3	1,24%	0,13%
Juegos de azar	955,6	1.059,1	1.114,6	1,08%	0,11%
Leche pasteurizada	804,7	943,5	1.087,7	1,05%	0,11%
Bienes a emplearse en la producción agropecuaria	611,7	807,9	922,5	0,89%	0,09%
Importación de maquinarias y equipos	999,8	954,9	920,7	0,89%	0,09%
Transporte de pasajeros	463,9	547,8	621,1	0,60%	0,06%
Enajenaciones de leña	373,8	427,2	545,1	0,53%	0,05%
Subtotal Principales	18.133,5	22.028,0	25.316,8	24,49%	2,50%
Otros	3.417,8	4.072,6	4.615,4	4,46%	0,46%
Total	21.551,3	26.100,6	29.932,2	28,96%	2,95%

(*) Datos ordenados según el valor de 2012.

Se había mencionado que se consideraría como GT al costo de gravar bienes y servicios a la tasa mínima en lugar de a la básica. En el Uruguay, se aplica esta tasa diferencial en el IVA con distintos fines. Por un lado como una forma de reducir el efecto regresivo del impuesto (alimentos, medicamentos, servicios de salud, entre

otros) y por otro como una forma de impulsar el desarrollo de determinadas actividades o servicios (hospedaje a residentes, por ejemplo).

El sacrificio fiscal originado en la existencia de la tasa reducida de IVA se refleja en la línea Bienes a la tasa mínima. Están sujetos a esta tasa: el pan, pescado, carne y menudencias, aceites comestibles, arroz, harina de cereales y subproductos de su molienda, pastas y fideos, sal para uso doméstico, azúcar, yerba, café, té, jabón común, grasas comestibles, medicamentos, ciertas especialidades médicas, entre otros bienes y servicios.

Para el año 2012, estas excepciones al régimen general del IVA fueron estimadas en 6.123,6 millones de pesos, alcanzando el 0,60% del Producto y equivaliendo al 5,92% de la recaudación del IVA en ese año. Más adelante se analizará al conjunto de bienes y servicios gravados a la tasa mínima.

La pérdida de recaudación de IVA por las enajenaciones de combustibles derivados del petróleo alcanzó los 3.823,1 millones de pesos en el año 2012. Esta estimación comprende a las ventas de naftas exclusivamente.

La exoneración del IVA a los arrendamientos de inmuebles, cuya importancia en el GT se mantiene por la relevancia de este servicio en el gasto de los hogares, generó un gasto tributario estimado en 2.903,4 millones de pesos, lo que implica un 2,81% de la recaudación del impuesto de ese año. Aquí se incluyen a los arrendamientos pagados por los organismos públicos no contribuyentes más los alquileres pagados por los particulares. Los alquileres pagados por las empresas contribuyentes del impuesto no integran la estimación del gasto ya que el IVA, de estar gravados, podría ser deducido en la liquidación de las empresas por lo que, en ese caso, no habría una mayor recaudación.

El costo de la exoneración en el IVA de los servicios de enseñanza ascendió, en el 2012, a los 2.596,9 millones de pesos. El mismo refiere al pago de matrículas, cuotas y demás gastos en instituciones de enseñanza. Estas instituciones gozan de exoneraciones generales de impuestos por su actividad, lo que implica que también generan GT en el IRAE como se verá más adelante.

Las exoneraciones por ventas en free shops y tiendas de frontera implicaron un sacrificio fiscal de 2.047,6 millones de pesos.

En el caso de los servicios de salud, gravados a la tasa mínima, el gasto tributario (diferencial de tasas) para el 2012 representa un 1,29 % de la recaudación del impuesto.

La devolución del IVA compras del sector agropecuario implicó una renuncia fiscal de 1280,3 millones de pesos en 2012, o, en otros términos, 1,24% de la recaudación del IVA del mismo año.

Los juegos de azar no gravados que se analizaron son las apuestas de Lotería y las realizadas en casinos. Por estos conceptos se estimó un GT de 1.114,6 millones de pesos en 2012.

La exoneración a los productos lácteos (leche pasteurizada y ultra pasteurizada, vitaminizada, descremada y en polvo, excepto la saborizada y la larga vida) implicó un gasto total de 1.087,7 millones de pesos en el 2012.

Se establece en la normativa vigente la exoneración de los bienes a emplearse en la producción agropecuaria así como de los insumos para su fabricación. Esta exoneración alcanzó un monto de 922,5 millones en 2012, representando el 0,89% de la recaudación del IVA.

Las importaciones de maquinarias y equipos ingresadas por los diferentes regímenes vigentes que establecen exoneraciones a las mismas implicaron para 2012 un gasto tributario de 920,7 millones de pesos.

El transporte terrestre de pasajeros tiene un sistema de determinación del impuesto a pagar que escapa a la regla general de liquidación. Mientras que el precio del boleto incluye el IVA a la tasa mínima, las empresas pueden abatir del IVA ventas un porcentaje del mismo. A partir de 2010 este abatimiento se estableció en 2 puntos del IVA, este último porcentaje se encuentra vigente en la actualidad. Además, el importe a

abatir no puede ser mayor que el 10% de las ventas o el 200% de la suma de las contribuciones especiales a la seguridad social, devengados en el periodo de liquidación. Este doble GT (diferencia de tasas y el crédito) fue estimado en el 2012 en 621,1 millones de pesos.

La exoneración que recae sobre las enajenaciones de leña alcanzó en 2012 a 545,1 millones de pesos, representando el 0,53% de la recaudación de IVA en dicho año.

El rubro Otros incluye una serie de estimaciones de costo de excepciones a la regla general del IVA. Allí se incluyen el IVA no recaudado por las exoneraciones a los sujetos comprendidos en la exoneración del literal E del artículo 33 (art. 52 actual) del Título 4 (reducida dimensión económica), la exoneración de IVA a las empresas comprendidas en el régimen del Monotributo, la carne de ave y ovina, ciertos niveles de suministro de agua potable, las maquinarias agrícolas, los servicios de hospedaje tanto exentos como tasa mínima, las enajenaciones de diarios, revistas y material educativo, las ventas de energía eléctrica a las Intendencias con destino al alumbrado público, el beneficio de reducción de la alícuota del IVA en las compras con tarjetas de crédito en determinados rubros, entre otros.

En todo o parte del período analizado también estuvieron o están gravados a la tasa mínima los servicios vinculados a la salud de los seres humanos, el transporte terrestre de pasajeros, la primera enajenación de bienes inmuebles y los servicios de hotelería en baja temporada, cuando el huésped es de nacionalidad uruguaya (de lo contrario se asimilan a exportación). Estas líneas, y una apertura de los bienes incluidos dentro de Bienes a la tasa mínima, se exponen en el siguiente cuadro que muestra la distribución del costo fiscal asociado, agrupando por tipo de bienes. El valor que se estima es el que resulta para el período en el que esa fue la tasa que recaía sobre ellos.

Cuadro 3: Gasto Tributario correspondiente a los bienes y los servicios gravados a la tasa mínima del IVA (cifras en millones de pesos, %)

Bienes y servicios a la tasa mínima	2010	2011	2012	2012 S/Rec. IVA	2012 S/PIB
Bienes a la tasa mínima	4.595,7	5.347,4	6.123,6	5,92%	0,60%
Carnes y derivados	1.201,6	1.397,2	1.608,0	1,56%	0,16%
Frutas, verduras y conservas	998,5	1.161,1	1.336,2	1,29%	0,13%
Productos de panadería y confitería	503,1	585,0	673,3	0,65%	0,07%
Harina, arroz, cereales y pastas	458,8	533,5	614,0	0,59%	0,06%
Azúcar, café, yerba y cacao	435,3	506,1	582,5	0,56%	0,06%
Productos y equipos médicos	390,8	454,4	523,0	0,51%	0,05%
Resto	607,7	710,0	786,7	0,76%	0,08%
Servicios de salud	1.006,6	1.176,4	1.330,2	1,29%	0,13%
Transporte de pasajeros	463,9	547,8	621,1	0,60%	0,06%
Enajenaciones de bienes inmuebles	158,2	239,6	228,3	0,22%	0,02%
Servicios de hotelería	58,2	77,5	83,1	0,08%	0,01%
GT asociado a la diferencia de tasas	6.282,6	7.388,7	8.386,4	8,11%	0,83%

Vemos que Carnes y derivados y frutas, verduras y conservas acumulan cerca del 48% del total del GT asociado a los bienes gravados a tasa mínima, lo que es acorde a la alta participación de dichos bienes en la canasta de consumo.

De las partidas que aparecen en el cuadro 3, que no fueron comentadas anteriormente, destacamos las enajenaciones realizadas sobre inmuebles nuevos (primera enajenación). A partir de julio de 2007 estas ventas están gravadas a la tasa mínima por lo que corresponde estimar el GT asociado a la diferencia de tasas, y que para el 2012 ascendió a 228,3 millones de pesos, equivalentes a 0,22% de la recaudación del IVA.

Otro de los servicios gravados a tasa mínima y que por tanto genera un GT por la diferencia con la tasa básica son los servicios de hotelería prestados a uruguayos en alta temporada (el resto del año están exonerados). Por este concepto se estimó una pérdida de recaudación de 83,1 millones para el 2012.

5.2 - Resultados en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas

El sacrificio fiscal en el IRAE en 2012 alcanzó los 16.807 millones de pesos, lo que representa un 69% de la recaudación efectiva del impuesto observada ese año. Los resultados más importantes corresponden a las rentas generadas en Zonas Francas, *Promoción de Inversiones*, la exoneración establecida en el Literal E del Artículo 52 del Título 4, la *Exoneración por Inversiones* entre otros. En el siguiente cuadro se presentan los resultados globales para los tres años considerados en el análisis.

Cuadro 4: Principales exoneraciones en el IRIC/IRAE (cifras en millones de pesos, %)

Gasto Tributario en el IRAE	2010	2011	2012	2012 S/Rec. IRAE	2012 S/PIB
Zonas Francas	4.833	4.845	6.191	25,4%	0,6%
Promoción de Inversiones	3.890	4.259	4.809	19,7%	0,5%
Empresas comprendidas en el Literal E	769	838	962	4,0%	0,1%
Exoneración por inversiones	1.144	1.102	805	3,3%	0,1%
Sueldos fictos patronales	495	636	772	3,2%	0,1%
Empresas comprendidas en el Monotributo	328	461	660	2,7%	0,1%
Instituciones de enseñanza	470	546	624	2,6%	0,1%
Compañías de navegación marítima y aérea	711	667	587	2,4%	0,1%
Promoción del Empleo	371	526	526	2,2%	0,1%
Forestación	280	236	215	0,9%	0,0%
Cooperativas de Producción y Consumo	135	183	154	0,6%	0,0%
Software p/ el Exterior	148	116	145	0,6%	0,0%
Subtotal Principales	13.574	14.414	16.449	67,6%	1,62%
Otros	230	269	358	1,47%	0,04%
Total	13.804	14.684	16.807	69,02%	1,66%

(*) Datos ordenados según el valor de 2012.

La principal línea de resultados es el sacrificio fiscal por la exoneración de las rentas obtenidas por los usuarios de Zonas Francas (ZF)²⁴, la que representó en 2012 el 25,4% de la recaudación del IRAE de ese año. La valuación se realiza a partir de la declaración informativa presentada por los usuarios de ZF con obligatoriedad desde 2008²⁵. Esta declaración contiene los Estados Contables de los beneficiarios a partir de

²⁴ Literal P), Artículo 52, Título 4, Texto Ordenado 1996. Ley 15.921 de Zonas Francas.

²⁵ Resolución de la DGI 1859/008 de 21 de noviembre de 2008 obliga a los usuarios de Zona Franca a la presentación de Estados Contables y anexos por parte de usuarios de Zonas Francas. Esta obligatoriedad tiene vigencia para los ejercicios cerrados a partir de 2008. A partir de esa información se estima el gasto tributario a nivel de empresa representando, con la información disponible, los ajustes fiscales que la empresa estaría habilitada a realizar.

los cuales se determina la renta fiscal (y el patrimonio) que hubiesen determinado en caso de no operar la exoneración.

Las empresas que realizan compraventa de mercaderías situadas en el exterior, o las que realizan intermediación en la prestación de servicios, cuando los mismos se utilizan económicamente fuera del territorio nacional pueden optar por determinar la renta de fuente uruguaya aplicando un criterio ficto²⁶. Se observó que algunos de los usuarios de ZF que de no estar desarrollando la actividad en ese recinto exento podrían ampararse a este régimen de determinación objetiva de la renta de fuente uruguaya, por lo que, en primer lugar se evaluó cual opción de tributación hubieran elegido en caso de desarrollar la actividad en territorio no franco (régimen general o ficto), eligiéndose para su inclusión en el estudio aquella que hubiese sido más beneficiosa para el contribuyente. Para los demás casos se incluyeron aquellos ajustes fiscales que pueden calcularse utilizando únicamente los estados contables.

En noviembre de 2007 se re-reglamenta²⁷ la Ley 16.906 denominada Ley de Inversiones. A través de la nueva normativa las empresas pueden abatir del IRAE, determinados montos relacionados con las inversiones promovidas hasta alcanzar cierto porcentaje del impuesto del ejercicio. El monto del Gasto Tributario correspondiente a los ejercicios cerrados a partir de 2012, alcanzó los 4.809 millones de pesos y corresponde a los beneficios efectivamente aplicados por los contribuyentes promovidos que tuvieron resultado fiscal positivo en ese ejercicio²⁸. De acuerdo a los montos ya otorgados y a la evolución de este proceso de promoción, es esperable que esta línea represente una importante fuente de sacrificio fiscal en los años venideros.

La exoneración de que gozan las denominadas pequeñas empresas²⁹, alcanzó en el 2012 al 4% de la recaudación efectiva del IRAE. Estas empresas, si cumplen con los requisitos establecidos en la normativa, quedan exoneradas del IRAE debiendo únicamente pagar un impuesto de suma fija denominado IVA-mínimo (antes Impuesto a las Pequeñas Empresas). Actualmente unas 30 mil empresas están amparadas en este

²⁶ Resolución de la DGI 51/997 de 19 de marzo de 1997.

²⁷ Decreto 455 de 26 de noviembre de 2007.

²⁸ Según informe Promoción de inversiones. Ley 16.060 Dto 455/2007. Enero 2008 - Octubre 2013.

²⁹ Literal E), Artículo 33 Título 4 Texto Ordenado 1996, Literal E), Artículo 52 Título 4 Texto Ordenado 1996, con la redacción dada por la Ley 18.083.

beneficio, básicamente del sector comercio y servicios, que implica no solo un pago menor de impuestos sino también un simplificado sistema de liquidación.

La exoneración por inversiones³⁰ permite a las empresas abatir de la renta fiscal antes de aplicar el beneficio, hasta un 40% de la inversión realizada en ciertos bienes muebles y hasta un 20% de la inversión realizada sobre ciertos bienes inmuebles. La forma de captar el monto de gasto consiste en observar los montos aplicados de beneficios por las empresas en cada año. Esta línea de sacrificio fiscal representa el 3,3% de la recaudación efectiva del impuesto en 2012.

La Ley 18.083 incorporó algunas modificaciones en la determinación de este beneficio, ampliando a 3 años los plazos de aplicación de la exoneración cuando en el ejercicio de incorporación de los activos no se puede aplicar el beneficio completamente. Si bien estas modificaciones tienden a ampliar el monto del sacrificio fiscal, quienes aplican en una inversión el beneficio de promoción establecido en el Decreto 455/007, no pueden aplicar aquel, lo que de alguna forma neutralizaría el incremento esperado del sacrificio fiscal de ese rubro. Como se muestra en el cuadro, en los últimos 3 años del análisis los montos de sacrificio fiscal asociado a la Exoneración por Inversiones han sido decrecientes.

Se incluye como Gasto Tributario la posibilidad de deducción a los efectos de la determinación de la renta fiscal de los sueldos fictos de dueños o socios. Si bien este monto es nada más que el monto imponible a los efectos del cálculo de los aportes a la seguridad social, la normativa del IRAE permite deducirlos como si fueran erogaciones reales. En el año 2012, el sacrificio fiscal en la recaudación efectiva del impuesto representó el 3,2%.

Para los contribuyentes comprendidos en el monotributo se valuó la pérdida de recaudación ocasionada por este régimen de tributación simplificado versus el pago del IRAE mínimo. Este gasto tributario se incrementa notoriamente a partir de la vigencia del nuevo sistema tributario, puesto que el mismo dio mayor cobertura al monotributo, a vía de ejemplo en el 2009 aumento en un 50% el número de contribuyentes respecto al 2008. La mayor flexibilización del régimen en este último período incrementó más el

³⁰ Artículo 53 y 54 Título 4 Texto Ordenado 1996.

sacrificio fiscal asociado, alcanzando en el 2012 un sacrificio fiscal de 660 millones de pesos.

La exoneración que gozan las instituciones de enseñanza representó en el 2012, 624 millones de pesos, el monto surge de la participación de la enseñanza en el gasto de consumo final de los hogares.

El sacrificio fiscal correspondiente a la amplia exoneración que gozan las empresas de navegación marítima y aérea³¹ alcanzó en 2012, los 587 millones de pesos. Este monto representa el 2,4% de la recaudación efectiva del impuesto. Las empresas que realizan esta actividad deben presentar a la DGI una declaración jurada donde establecen el monto de las rentas exoneradas. Existirá exoneración si hay renta, por lo que resultados negativos de las empresas implican un monto imponible exonerado igual a cero. En los últimos tres años el sacrificio fiscal asociado a esta línea ha ido decreciendo.

El sacrificio fiscal total en el IRAE de 2012 representó un 69 % de la recaudación efectiva del impuesto. En el siguiente cuadro se presentan los resultados por sector de actividad económica para el 2011, 2012 y los porcentajes de sacrificio sobre la recaudación efectiva del 2011 y 2012.

³¹ Literal A), Artículo 52 Título 4 Texto Ordenado 1996.

Cuadro 5: Resultados por sector de actividad (en millones de pesos, %).

Sector	Gasto Tributario			% s/ Rec. Efectiva	
	2011	2012	% s total	2011	2012
Comercio al por mayor y al por menor;...	3.141	5.048	30,1%	42,3%	64,2%
Industrias Manufactureras	4.647	4.473	26,6%	139,4%	129,2%
Transporte y almacenamiento	1.459	1.573	9,3%	106,0%	108,6%
Producción agropecuaria, forestación y pesca	823	1.118	6,6%	73,2%	68,7%
Enseñanza	679	768	4,6%	18328,8%	21580,7%
Informática y comunicación	900	660	3,9%	52,5%	37,8%
Activ. profesionales, científicas y técnicas	242	651	3,9%	26,1%	67,1%
Construcción	370	601	3,6%	56,5%	75,5%
Actividades financieras y de seguros.	900	574	3,4%	40,9%	16,2%
Actividades inmobiliarias	151	242	1,4%	16,1%	29,4%
Servicios sociales y c/ la Salud humana.	177	207	1,2%	39,8%	43,8%
Otras actividades de servicio	145	189	1,1%	117,2%	150,1%
Alojamiento y servicios de comida	174	161	1,0%	50,7%	48,9%
Activ. administrativas y servicios de apoyo	123	144	0,9%	43,7%	45,8%
Subtotal Principales	13.930	16.412	97,6%	62,8%	67,4%
Otros	753	396	2,4%	3,4%	1,6%
Total	14.684	16.807	100,0%	66,2%	69,0%

Como se puede apreciar, el Comercio al por mayor y menor fueron quienes más acumularon beneficios en el impuesto (5.048 millones de pesos). Este sector concentra el 30,1% del total del sacrificio fiscal en el IRAE. Al observar los porcentajes de gasto tributario en relación a la recaudación efectiva del impuesto, observamos que mientras en el 2011 esa relación era del 42,3%, en 2012 la misma aumenta al 64,2% de dicha recaudación.

La Industria Manufacturera tuvo beneficios en el IRAE que representan el 26,6% del sacrificio total en el impuesto. El impuesto no pagado por las diversas exoneraciones de las que se benefician estos agentes, representó el 129,2% de la recaudación total del sector en 2012.

El sector de Transporte y Almacenamiento acumula beneficios que representan el 9,3% del sacrificio total en el IRAE. El mismo viene dado fundamentalmente por la exoneración de las compañías de navegación marítima y aérea, las empresas de transporte por vía terrestre (empresas brasileñas), las empresas de transporte y logística, entre otros.

5.3 - Resultados en el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas

El sacrificio fiscal en el IRPF en 2012 alcanzó los 6.372 millones de pesos, lo que representa un 24,23% de la recaudación efectiva del impuesto observada ese año. Las líneas de resultados de mayor magnitud corresponden a los resultados obtenidos por los Fondos de Ahorro Previsional, la deducción de 30% en el cómputo de los ingresos para las rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia, la tasa reducida a las rentas por dividendos y la exoneración a ciertos arrendamientos.

Cuadro 6: Exoneraciones en el IRPF, resultados (cifras en millones de pesos, %)

Gasto Tributario en el IRPF	2010	2011	2012	2012 S/REC	2012 S/PIB
Cat I Resultados obtenidos en los FAP	3.179,1	3.209,6	3.733,4	14,20%	0,37%
Cat II Independientes deducc 30%	825,1	923,5	990,2	3,77%	0,10%
Cat I Distribución utilidades diferencia de tasas	371,1	519,3	636,2	2,42%	0,06%
Cat I Distribución de Utilidades exonerada	173,8	186,9	202,5	0,77%	0,02%
Cat II Deducción cuota vivienda	0,0	0,0	178,4	0,68%	0,02%
Cat I Cat I Arrendamientos exonerados	123,2	149,5	169,6	0,65%	0,02%
Cat II Crédito 6% arrendamientos	0,0	94,9	136,3	0,52%	0,01%
Cat II Opción Núcleo Familiar	106,5	105,4	124,3	0,47%	0,01%
Cat I Dev incrementos patrimoniales	47,0	82,4	64,6	0,25%	0,01%
Cat II Contribuyentes liberados	60,3	60,2	62,4	0,24%	0,01%
Cat I Depósitos a un año o menos en MN	21,2	24,0	26,1	0,10%	0,00%
Cat I Depósitos + 1año	18,3	21,1	20,0	0,08%	0,00%
Cat I Obligaciones + 3 años	35,1	25,1	20,0	0,08%	0,00%
Cat I Derechos autor	5,5	5,7	8,5	0,03%	0,00%
Total	4.966,1	5.407,6	6.372,6	24,23%	0,63%

(*) Datos ordenados según el valor de 2012.

El principal ítem de Gasto Tributario en el IRPF son los resultados obtenidos en los Fondos de Ahorro Previsional. Estos rendimientos están expresamente exonerados en la normativa del impuesto³², como consecuencia del modelo de imposición a las rentas de las personas físicas adoptado por nuestro país. Nuestra legislación optó por no gravar las instancias de la contribución en si misma (al admitir su deducción de la base del IRPF CII) y excluir a los rendimientos generados por los aportes, gravando únicamente las rentas percibidas en el momento del cobro de las partidas jubilatorias, en el esquema denominado EEG (exonera-exonera-grava). Para poner en práctica este modelo es necesario exonerar estos rendimientos, determinando el gasto tributario como la aplicación de una alícuota proporcional de 12% sobre las rentas nominales

32 Literal B), Artículo 27, Título 7, Texto Ordenado 1996. (Decreto 148/007, Artículo 34, Literal B)

generadas en cada período, en el supuesto de que los mismos serían tratados como una renta de la Categoría I.

Para determinar el monto imponible (rendimiento nominal del fondo) se utilizan las series de *saldos de los fondos de ahorro previsional, de rentabilidad bruta nominal anual en pesos, de máxima rentabilidad bruta mensual del fondo de ahorro previsional y el esquema de comisiones de administración y primas de seguro de las AFAP, por mes de cargo*, publicados por la Superintendencia de Servicios Financieros del Banco Central del Uruguay.

El segundo ítem en importancia económica es la deducción del 30% de los ingresos, que se practica para la determinación de la renta computable³³, aplicable para quienes perciben rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia. Se entiende que se trata de una excepción ya que en esta categoría, éste es un ajuste específico en los ingresos brutos que puede aplicar solo un subgrupo particular de contribuyentes, mientras que quienes perciben rentas en relación de dependencia deben computar siempre la totalidad de los referidos ingresos³⁴. Para determinar este monto se utilizaron las declaraciones juradas presentadas por estos contribuyentes, recalculándose el impuesto para cada persona sin incluir el beneficio. El Sacrificio Fiscal es la diferencia entre el impuesto calculado por el criterio general menos el impuesto calculado con el beneficio.

Respecto a la distribución de utilidades se presentan dos valuaciones independientes. Por un lado se calculó el diferencial entre la tasa general de las rentas de capital (12%) y la tasa a la que están gravadas estas distribuciones (7%) para todas las

³³ Artículo 34 Título 7, Texto Ordenado 1996, Artículo 50 Decreto 148/2007.

³⁴ Suele discutirse sobre la pertinencia de la consideración de esta deducción en los ingresos de los independientes como gasto tributario, ó, en cambio, si la misma debiera considerarse como formando parte de la estructura de referencia del impuesto y por lo tanto no identificarla como un gasto tributario. Pueden plantearse consideraciones similares respecto a la opción de tributación como núcleo familiar, o bien a la reciente incorporación de las deducciones por cuotas hipotecarias. Los argumentos para la consideración de estas partidas, además del hecho de que es posible cuantificarlas y se entiende pertinente conocer el costo fiscal de estas opciones, son diferentes. Para el caso del núcleo familiar se entiende que, en la estructura de referencia, el contribuyente es la persona física, por lo que dada la opcionalidad de la forma de liquidación, el contribuyente puede realizar la opción de núcleo, si la misma le resulta más conveniente. Por otra parte el argumento para incluir a las deducciones por cuotas de préstamos hipotecarios, básicamente está dado por considerar como estructura de referencia del impuesto (en este caso de las deducciones), las deducciones que se aplican mayoritariamente en los sistemas que cuentan con este tipo de impuestos, es decir, las deducciones proporcionales (aportes) y deducciones personales (deducción por personas a cargo).

distribuciones de utilidades que generaron impuesto en el período. Este es el criterio general aplicado a todas las rentas de la Categoría I que tributan a una tasa reducida³⁵.

Por otra parte, ciertas distribuciones de utilidades están exoneradas del impuesto cuando los ingresos que dan origen a la misma no superan determinado monto y se trate de sociedades personales, o cuando se trata de contribuyentes del IRAE que ingresaron al ámbito de ese impuesto preceptivamente o por aplicación de la opción prevista en el Artículo 5 del Título 4³⁶.

Las rentas derivadas de arrendamientos de inmuebles están exoneradas del IRPF siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones³⁷. Los contribuyentes están obligados a presentar una declaración jurada en DGI en la cual informan el período que abarcará la exoneración, la cantidad de inmuebles incluidos, la ubicación de los mismos y su porcentaje de participación en el ingreso del alquiler. A partir de este informe el monto imputado como gasto tributario se determina a partir de las declaraciones de las inmobiliarias referidas a los montos totales de arrendamientos exonerados que administran. Hasta 2010 la estimación se basaba en la cuenta de declaraciones ingresadas por los sujetos que solicitaban la exoneración y los valores medios de arrendamientos por departamento informados por el INE³⁸, estimándose el sacrificio fiscal de esta exoneración.

Para determinar este monto, se analizaron las declaraciones juradas de IRAE de las sociedades personales que no declararon la retención del impuesto por las distribuciones realizadas a sus socios. Se identificaron las empresas exoneradas por el monto de sus ingresos, así como las que habían hecho la opción del IRAE siendo IRPF, sin importar sus ingresos. Se seleccionaron aquellas que tuvieran un monto de utilidades positivo y un monto de renta fiscal también positivo, siendo éste último el máximo monto imponible del impuesto exonerado. Se supuso un comportamiento en la distribución de utilidades común para estas empresas en relación a las empresas que sí se encontraron gravadas, estimándose de esa forma un monto distribuido y un

³⁵ El Artículo 28 del Título 7 establece la alícuota general del impuesto y las rentas que tienen tasas diferenciales.

³⁶ Literal C, Artículo 27 Título 7, Texto Ordenado 1996, Artículo 34 Decreto 148/2007.

³⁷ Literal J Artículo 27, Título 7, Texto Ordenado 1996, Artículo 34 Decreto 148/2007. Son requisitos para acceder a la exoneración que el monto anual del arrendamiento debe ser inferior a las 40 BPC anuales, los demás rendimientos de capital del contribuyente no superen las 3 BPC anuales y se autorice el levantamiento del secreto bancario.

³⁸ Comunicados de Prensa del Instituto Nacional de Estadística, Cuadro 6: Medidas descriptivas del alquiler en pesos corrientes, número de contratos vigentes y proporción de los mismos según departamento y localidades.

impuesto equivalente. La valuación de esta exoneración se hizo aplicando al monto imponible la tasa del 12%, por lo que esta estimación ya incluye la diferencia de tasas de la que estaría beneficiada esta distribución si estuviese gravada.

Si bien el Gasto Tributario en el IRPF representa el 24,23% de la recaudación total del tributo, cuando agrupamos las valuaciones por Categoría observamos que en el caso de la Categoría I, debido a la inclusión de las rentas generadas en los Fondos de Ahorro Previsional, el sacrificio en las rentas de la Categoría I es superior a los montos observados de recaudación de esta categoría del impuesto.

Cuadro 7: Resultados por categoría (cifras en millones de pesos, %)

Resultados por Categoría	2010	2011	2012	2012 S/REC	2012 S/PIB
Categoría I	3.974,2	4.223,6	4.881,0	129,68%	0,48%
Categoría II	991,9	1.183,9	1.491,6	6,62%	0,15%

Como se puede ver, la sumatoria del GT correspondiente a las exoneraciones de rentas incluidas en la Categoría I del IRPF, representó el 129,7% de la recaudación total de la Categoría I observada en el año 2012. La misma es explicada fundamentalmente por las exoneraciones a los rendimientos en los Fondos de Ahorro Previsional. Por su parte la pérdida de impuesto de la Categoría II representa el 6,6% de la recaudación de esa Categoría.

5.4 - Resultados en el Impuesto al Patrimonio

El total de exoneraciones en el Impuesto al Patrimonio ascienden a 10.905 millones de pesos en el 2012. Este importe representa un 102,8% de la recaudación del impuesto, por lo que se podría afirmar que, de los impuestos analizados, este es el que tiene la mayor base exonerada.

Cuadro 8: Principales exoneraciones en el I Pat. (cifras en millones de pesos, %)

Gasto Tributario en el I Pat.	2010	2011	2012	2012 s/ Recaud Ipat	2012 s/PIB
Activos Exentos	4.737	5.423	5.989	56,5%	0,59%
Patrimonio en Zonas Francas	1.326	1.597	1.771	16,7%	0,17%
Patrimonio Agropecuario	943	1.095	1.386	13,1%	0,14%
Patrimonio Exonerado por Actividad	572	771	790	7,4%	0,08%
Patrimonio Exonerado Forestación	412	505	547	5,2%	0,05%
Activos Exentos prom inversiones	113	165	216	2,0%	0,02%
Instituciones Asistencia Médica Colectiva	132	145	164	1,5%	0,02%
Abatimiento del Impuesto al Patrimonio	42	41	43	0,4%	0,00%
Total	8.277	9.742	10.905	102,8%	1,08%

La principal línea de gasto refiere a los Activos Exentos, la que alcanzó a los 5.989 millones de pesos en el año 2012 y representa casi un 0,6% del PIB. La misma fue determinada como el beneficio (informado en la declaración jurada) aplicado por los contribuyentes que poseen activos con posibilidad de aplicar alguno de los diversos beneficios existentes.

La fuente de información no permite tener una desagregación por tipo de activos pero están incluidos aquí entre otros: los títulos de Deuda Pública, los valores emitidos por el BCU, acciones de la CND, entre otras inversiones temporarias. También aquí se informan el ajuste al monto imponible correspondiente a la tenencia de bienes muebles del equipo industrial (se computan por el 50% de su valor fiscal) y los saldos de precios de importaciones.

Quienes realizaron ciertos tipos de inversiones y se acogieron a los beneficios de la nueva reglamentación de la Ley de promoción de inversiones³⁹ se vieron beneficiados con la exoneración del impuesto a los activos integrantes de la referida inversión. Estos beneficiarios, al igual que cualquiera que posea un activo exento a los efectos del IP, informan estos activos como activo exentos, no discriminando el origen del beneficio. La estimación se realiza a partir de los montos aplicados en el IRAE, ya que es la única información disponible. Se cree que los montos incluidos en esta línea pueden estar subvaluados, permaneciendo parte del beneficio informado en la línea *Activos Exentos*.

El sacrificio fiscal por los patrimonios situados en Zona Franca, a los que les alcanza una exoneración genérica, alcanzó a 1.771 millones de pesos en el año 2012. Este es el segundo rubro en importancia dentro de este impuesto, habiendo representado el 16,7% de la recaudación del Impuesto al Patrimonio en 2012.

En tercer lugar se ubica el gasto tributario del Impuesto al Patrimonio agropecuario que está exonerado del mismo desde la aprobación de la Ley 17.345 en mayo de 2001. En los informes de años anteriores el sacrificio fiscal se estimaba a partir de la última información de recaudación la que se ajustaba por el índice de precios agropecuarios, ya que gran parte del monto imponible de acuerdo a las normas de este impuesto se ajustaba de esta forma. Para la presente estimación se dispuso de mayor información declarada, y por ende permitió mejorar la serie a partir del año 2008. El sacrificio fiscal por el mantenimiento de esta medida se estimó en un 13,1 % de la recaudación en el año 2012.

Las exoneraciones de los patrimonios afectados a la realización de ciertas actividades económicas, alcanzaron a los 790 millones de pesos en el año 2012. Tienen un papel importante en el valor total de este beneficio las cooperativas de producción, crédito y consumo. La estimación es resultado del cálculo del impuesto sobre la base de la recogida de datos de empresas que declaran este beneficio, asociándolo al giro de actividad en el que está inscripta.

El conjunto de exoneraciones sobre el Impuesto al Patrimonio que recaen en los sectores relacionados con la forestación, Ley 15.939 (Ley Forestal), activos exentos,

³⁹ Dto. 455/007, diciembre 2007

implicaron una pérdida de recaudación de 547 millones de pesos en el 2012. Para determinar el sacrificio fiscal por este beneficio se recurre a la información declarada por los beneficiarios.

A través de los estados contables de las Instituciones de Asistencia Médica Colectiva, se valuó el patrimonio de las mismas, y la exoneración que gozan en el impuesto al patrimonio para el 2012 representó 164 millones de pesos.

Se consideró como no formando parte de una estructura normal del mismo el denominado abatimiento del Impuesto al Patrimonio. A través de este mecanismo los contribuyentes que liquidaron renta en el ejercicio pueden descontar del Impuesto al Patrimonio un porcentaje del mismo hasta el monto del impuesto a la renta. En el período de análisis la tasa máxima de abatimiento para algunos casos es del 50%. El monto de recaudación perdida por este concepto alcanzó los 43 millones de pesos.

Se analizó qué actividades de la economía se ven beneficiadas con las exoneraciones en el impuesto al patrimonio.

Cuadro 9: Resultados del gasto tributario por actividad (cifras en millones de pesos, %)

Sector	Gasto Tributario			% s/ Rec. Efectiva	
	2011	2012	% s total	2011	2012
Producción agropecuaria, forestación y pesca	1.999	2.390	21,9%	444,6%	487,6%
Actividades financieras y de seguros.	1.923	2.024	18,6%	214,2%	160,7%
Industrias Manufactureras	1.461	1.534	14,1%	107,4%	90,5%
Actividades inmobiliarias	935	915	8,4%	58,7%	52,1%
Sum. de electricidad, gas, vapor ...	659	837	7,7%	43,3%	56,4%
Comercio al por mayor y al por menor; ...	723	815	7,5%	58,5%	58,1%
Transporte y almacenamiento	556	571	5,2%	116,5%	114,2%
Actividades profesionales, científicas y técnicas	216	369	3,4%	165,4%	257,6%
Serv. sociales y relac. c/ la Salud humana.	269	306	2,8%	675,0%	726,9%
Informática y comunicación	254	269	2,5%	35,8%	38,4%
Sum. de agua; alcantarillado, gestión de desechos...	214	223	2,0%	75,9%	75,3%
Anexo	172	220	2,0%	169,2%	155,1%
Construcción	173	190	1,7%	46,8%	46,0%
Subtotal	9.556	10.663	97,8%	101,5%	100,5%
Otros	186	242	2,2%	2,0%	2,3%
Total	9.742	10.905	100,0%	103,5%	102,8%

Se puede observar que es el sector de producción agropecuaria, forestación y pesca el que más genera Gasto Tributario, concentrando el 21,9% del total en 2012. Luego le sigue las actividades financieras y de seguros con un 18,6%, resultado este que podría estar explicado por la tenencia de inversiones en Bonos del Tesoro y Letras de Tesorería, ambos activos exentos. Estas actividades, junto con la industria manufacturera, y las actividades inmobiliarias representan casi del 63% del gasto tributario en el impuesto al patrimonio en el 2012.

Al comparar los resultados con la recaudación efectiva, sin embargo, la actividad de producción agropecuaria, forestación y pesca pasa al segundo lugar. La actividad destinada a los servicios sociales y los relacionados con la salud humana, ocupa la primera posición obteniendo un 726,9% en 2012 y un 675% en el año anterior. Esto implicó que fue el sector que más beneficio obtuvo en relación a sus pagos efectivos. Las actividades profesionales, científicas y técnicas, se ubican en tercer lugar en este impuesto respecto a sus pagos efectivos, mostrando un 257,6% para el año 2012.

5.5 - Resultados en el Impuesto Específico Interno

Las pérdidas de recaudación más relevantes encontradas en el Impuesto Específico Interno, corresponden al subsidio de cerveza, a las solicitudes de excepción presentadas por los importadores ante la Dirección Nacional de Aduanas y ante la Dirección General Impositiva y al descuento otorgado por el decreto de combustible de frontera. Respecto a la venta de cigarrillos remitidos a las tiendas de frontera, hasta el 1° de marzo de 2010 tenían una tasa inferior a las ventas en plaza, por lo que a partir de esa fecha no se tiene gasto tributario por el diferencial de tasas.

Cuadro 10: Principales exoneraciones en el IMESI (cifras en millones de pesos, %)

Gasto Tributario en el IMESI	2010	2011	2012	2012 s/Rec.IMESI	2012 s/PIB
Sub cerveza - env retorn.	231	351	408	1,96%	0,04%
Excepciones	251	163	223	1,08%	0,02%
Combustible frontera	39	96	169	0,81%	0,02%
Cigarrillos Freeshop	7	0	0	0,00%	0,00%
Total	528	609	800	3,85%	0,08%

La principal línea de gasto tributario en el IMESI lo constituye el subsidio a la cerveza que entró a regir a partir del primero de enero de 2009, según el Decreto N° 789/008, del 22 de diciembre de 2008. En el mismo se establece que se otorga a los fabricantes un subsidio de \$ 3,98 por litro de bebida de origen nacional comprendida en el numeral 5) para el año 2009 y en el año 2010 el monto del subsidio por litro se fija en \$ 2,58.

En el año 2011 a través del Decreto N° 91/011, se otorga un crédito fiscal para los fabricantes de bebidas de origen nacional comprendidos en los numerales 5), 6) y 7), referidos a cerveza, bebidas sin alcohol con un mínimo de 10% de frutas uruguayas y de otras bebidas sin alcohol respectivamente. El mismo corresponde siempre y cuando se utilice en la comercialización de las bebidas mencionadas envases retornables.

La medida se comienza a aplicar a partir del 1° de marzo de 2011, y también fija el monto para el numeral 5) para enero y febrero de 2011, en \$2,70 por litro.

A los efectos de la medición del gasto, para los años 2009 y 2010 se consideró la cantidad de litros vendidos de cerveza de origen nacional por el monto por litro otorgado, y se lo comparó con lo declarado por los fabricantes en la línea correspondiente al subsidio del formulario 2/174 que corresponde a la Declaración Jurada y Pago del IMESI. A partir del año 2011 la medición se realiza en base a lo especificado en la declaración jurada mencionada.

El sacrificio fiscal de esta medida para el año 2012, se estimó en casi un 2% de la recaudación del IMESI.

Las excepciones surgen de solicitudes otorgadas por la Dirección General Impositiva y presentadas para el trámite de importación en la Dirección Nacional de Aduanas. Se consideran gasto tributario en la medida que, de no existir la exoneración, la importación estaría gravada a la tasa que aplica al bien. Las mismas ascienden a 223 millones de pesos para el año 2012, lo que se corresponde a un 1% de la recaudación del impuesto para el mismo año.

El considerar el impacto en el gasto tributario del combustible de frontera responde al decreto 398/007 que entró en vigencia en diciembre de 2007. El mismo establece un descuento del 28% en la venta de naftas en las localidades cercanas a pasos de frontera con Argentina (Fray Bentos, Salto y Paysandú). A partir del 1° de diciembre de 2012, se introdujeron modificaciones en el mecanismo general⁴⁰, reduciendo el porcentaje de descuento de 28% a 24% así como limitando el volumen de consumo individual al equivalente a 50 litros en cada oportunidad y a 400 UI mensuales o 600 UI si se trata de tarjetas de débito. Si bien no tiene un impacto directo en el IMESI, por ser este un impuesto que grava la primera enajenación de la fabricación o importación, se consideró relevante incluir su cálculo en el gasto tributario, en tanto implica una renuncia fiscal.

A los efectos de estimar la medida, se considera el monto de crédito aplicado por parte de las Administradoras de Tarjetas de Crédito en sus declaraciones mensuales de IVA, asimismo se reconoce una ganancia de recaudación en el IMESI consecuencia de una mayor cantidad de volumen de nafta comercializado en territorio nacional, y de un

⁴⁰ Decreto 369/0012

mayor IRAE declarado por las estaciones de servicio involucradas. Para la medición de la ganancia de recaudación de IMESI se consideró las ventas de nafta de las estaciones de servicio comprendidas en el régimen, a las que se le agrega la información de las estaciones que no aplican el beneficio pero están cerca de los pasos de frontera, y por lo tanto ven reducidas sus ventas, y la información de las ventas de naftas de las demás estaciones de servicio del país. Se comparan los incrementos de ventas exentas para el IVA, con las variaciones de las ventas exentas de todas las demás estaciones de servicio del país. Este criterio fue cambiado ya que anteriormente solo se consideraba las ventas de nafta de ANCAP, y es por eso que si se lo compara con informes de años anteriores, esta línea de gasto se vio modificada. En el 2012, representó 169 millones de pesos, lo que equivale en términos del PIB a 0,02%.

Se realizó el análisis de las excepciones, considerando los bienes incluidos en el impuesto. En el siguiente cuadro se presenta la apertura del gasto tributario por ítem.

Cuadro 11: Excepciones por tipo de bienes (cifras en millones de pesos)

Excepciones	2010	2011	2012
Bebidas no alcohólicas	0,0	1,0	1,0
Cosméticos	0,1	0,1	0,04
Automotores	243,4	151,9	209,5
<i>Personas físicas</i>	89,9	105,9	111,5
<i>Empresas</i>	153,4	45,9	98,0
Lubricantes y grasas	3,7	3,9	5,2
Motores diesel	0,2	0,1	0,7
Alcohol	2,1	4,9	4,4
Tabaco	1,2	0,7	2,4
Total	250,7	162,6	223,3

El principal ítem que compone el gasto tributario por las excepciones en la importación son los automóviles, que acumulan el 93,8% del sacrificio fiscal de las mismas en el IMESI durante 2012. Dentro de esas importaciones exoneradas, las excepciones otorgadas a personas físicas representan el 53% en el 2012, mientras que en el año anterior representaban casi un 70%. El rubro que le sigue son los lubricantes y grasas seguido del alcohol.

5.6 Resultados en el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales.

El Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales contribuyó en 2012 con un 0,72 del total de la recaudación de DGI. Si bien esa participación es muy baja, se decidió incluir una estimación del gasto tributario asociado a este impuesto a efectos de seguir incorporando al estudio los costos de los tratamientos diferenciales que afectan la recaudación de los impuestos administrados por DGI. La disponibilidad de información relativa a las transacciones gravadas por ITP, que declaran contribuyentes o responsables sustitutos, es lo que permite realizar la estimación.

Cuadro 12 Exoneraciones en el ITP (en millones de pesos corrientes,%)

Gasto tributario en el ITP	2010	2011	2012	2012 S/ Rec. ITP	2012 S/PIB
Exon. ITP art 7 Tit 19	8,6	9,4	20,1	1,4%	0,002%
Exon. ITP art 8 Tit 19	5,7	7,6	6,7	0,5%	0,001%
Exon. ITP art 9 Tit 19	0,0	0,2	0,5	0,0%	0,000%
Otras exoneraciones ITP	10,9	10,9	14,0	1,0%	0,001%
Total	25,3	28,0	41,4	2,9%	0,004%

El costo total estimado de las exoneraciones en el ITP se estimó para 2012 en 41,4 millones de pesos, representando un 2,9% de la recaudación de dicho impuesto y un 0,004% del PIB.

La principal línea de exoneración la constituyen las detalladas en el artículo 7 del Título 19 del Texto Ordenado 1996 vigente, las cuales fueron detalladas en el punto 4.6 de este informe. El costo asociado a las mismas ascendió en 2012 a 20,1 millones de pesos, lo que equivale a 1,4% de la recaudación del impuesto.

El artículo 8 exonera algunas enajenaciones realizadas por el Gobierno Departamental de Montevideo al amparo de los decretos de la Junta Departamental números 15.432, 15.482, 15.553, 15.740, 15.801 y 16.791. Estas exoneraciones representaron 6,7 millones de pesos.

Las exoneraciones realizadas a través del Art. 9 del Título 19 (relativas a ciertas transacciones sobre inmuebles destinados a políticas públicas de vivienda) representaron un costo fiscal de 0,5 millones de pesos.

Por último, en la línea Otras exoneraciones, que implicó un gasto tributario de 14 millones de pesos en 2012, se incluyen otras exoneraciones no comprendidas en los puntos anteriores o que estando comprendidas no hayan sido especificadas por el declarante.

6 - Distribución del gasto tributario según deciles de ingresos

En esta sección se busca analizar cuál es la distribución entre los diferentes niveles de ingresos de los hogares uruguayos de los beneficios tributarios analizados como gasto tributario en el Impuesto al Valor Agregado. Esto implica considerar que la incidencia del Gasto Tributario en el IVA recae en los hogares en tanto consumidores de los bienes y servicios que tienen un tratamiento impositivo especial.

6.1 - Metodología

Para determinar los niveles de ingreso de los hogares se parte de la información que surge de la Encuesta Continua de Hogares para cada año de los analizados. Esto permite determinar el nivel de ingreso global de los hogares uruguayos y permite clasificarlos en grupos de igual cantidad de hogares según su ubicación en la escala de ingresos (deciles).

Para determinar el consumo de bienes en cada nivel de ingreso se utilizó la Encuesta Nacional de Gastos e Ingresos de los Hogares (ENGIH del INE), que relevó la información correspondiente al período noviembre-2005 octubre-2006. Se determinó a partir de esta, la proporción del ingreso gastada en los diferentes bienes y servicios consumidos en el período de la encuesta según una estratificación de hogares por deciles de ingreso.

Dado que el crecimiento real de los ingresos, observado en el período analizado, puede influir en los patrones de consumo, se entendió razonable asignar canastas de consumo a los diferentes deciles, no en función de la posición relativa en la escala de ingresos de cada año, sino en función del ingreso real obtenido en cada año y su correspondiente ubicación en la distribución del ingreso observada en el período de la ENGIH. Este ajuste de las ponderaciones supone que la variación real de los ingresos conlleva no sólo un cambio en las cantidades consumidas sino también en el tipo de bienes consumidos.

El siguiente paso consiste en asociar las partidas de gasto tributario que se estiman para el IVA con algún bien o conjunto de ellos que los representen⁴¹. El valor de cada beneficio fiscal vigente en cada período se obtiene de lo informado en la sección 5.1. A esos valores generales para toda la economía se le aplicó la distribución, entre los diferentes niveles de ingresos, del consumo de los bienes o servicios asociados a dicha exención determinados para cada año.

En el caso de la exoneración de IVA a las enajenaciones de combustibles derivados del petróleo se debió realizar un ajuste motivado por el hecho de que el monto estimado para esta medida incluye lo generado en el sector residencial y por los demás sectores. En nuestro caso, la distribución del gasto tributario en deciles busca determinar el efecto en los hogares y por lo tanto asumimos que corresponde utilizar el consumo residencial de combustibles.

6.2 - Resultados

En el cuadro que sigue, se puede ver la distribución total del gasto tributario en el IVA y su evolución en el período 2010 – 2012 como porcentaje del ingreso de cada decil.

Cuadro 13: Gasto Tributario en el IVA (como porcentaje del ingreso)

Decil	2010	2011	2012
1	4,59%	4,65%	5,61%
2	4,14%	4,25%	5,20%
3	3,90%	3,99%	4,99%
4	3,78%	3,90%	4,87%
5	3,81%	4,03%	4,84%
6	3,88%	3,97%	4,75%
7	3,80%	3,85%	4,53%
8	3,46%	3,56%	4,26%
9	3,13%	3,18%	3,61%
10	2,89%	3,01%	3,09%
Total	3,50%	3,62%	4,21%

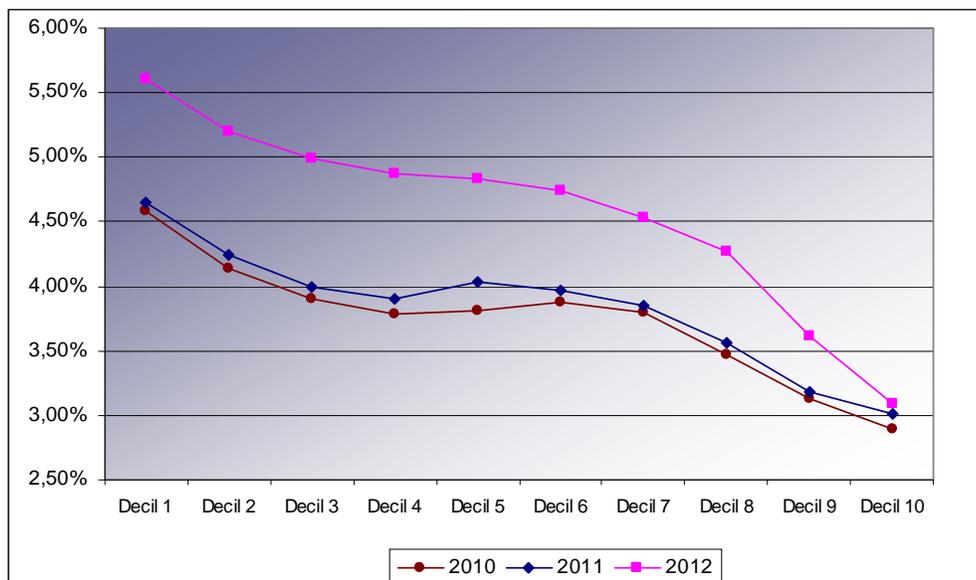
Se observa, a nivel general, que el GT había sido creciente desde 2010 medido como porcentaje del ingreso de cada decil. Este crecimiento está influido por el aumento observado en ciertos consumos, principalmente en las naftas. En sentido contrario

⁴¹ Existen algunas partidas de gasto tributario que no pueden asociarse al consumo de los hogares y por lo tanto no son incluidas en este análisis.

afecta un crecimiento del ingreso mayor⁴² que el observado en el consumo de los bienes y servicios considerados.

La evolución anual del GT para cada decil es decreciente durante todo el período.

Gráfico 1 – Distribución del GT en el IVA.



Se puede notar que el GT como porcentaje del ingreso es decreciente con la escala de ingresos. Esto nos muestra que existe, a nivel global, progresividad en los efectos de los tratamientos fiscales especiales (exoneraciones y aplicación de tasas diferenciales) y que por lo tanto provocan un resultado redistributivo a favor de los sectores de menores ingresos.

⁴² Según los datos procesados de la Encuesta Continua de Hogares; para el consumo se utilizó la cuenta de Consumo final privado. El crecimiento del ingreso real implica, no solo un aumento del divisor de la relación GT/Ingreso, sino también un aumento en el consumo de bienes que no gozan de exoneraciones.

6.3 - Análisis por partidas

Los cuadros siguientes muestran, para cada año analizado, los principales componentes del GT y la distribución de sus efectos a través de la escala de ingresos.

Cuadro 14 - Principales partidas del GT en IVA- 2010 a 2012 (como porcentaje del ingreso)

	Gasto tributario como porcentaje del ingreso										
	Total	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
2010											
Bienes gravados a tasa mínima	0,94%	2,07%	1,68%	1,43%	1,30%	1,16%	1,05%	1,01%	0,80%	0,63%	0,50%
Exoneración de IVA al arrendamiento de	0,47%	0,51%	0,50%	0,50%	0,51%	0,56%	0,57%	0,50%	0,49%	0,42%	0,37%
Servicios de enseñanza	0,43%	0,16%	0,18%	0,22%	0,26%	0,37%	0,47%	0,41%	0,59%	0,55%	0,49%
Combustibles derivados del petróleo, exc	0,42%	0,29%	0,36%	0,39%	0,36%	0,35%	0,35%	0,38%	0,41%	0,46%	0,50%
Servicios de salud	0,22%	0,12%	0,15%	0,20%	0,24%	0,27%	0,28%	0,27%	0,24%	0,21%	0,19%
Exoneración de IVA a los juegos de azar,	0,21%	0,10%	0,13%	0,10%	0,13%	0,17%	0,23%	0,34%	0,22%	0,22%	0,24%
Leche pasteurizada, vitaminizada, descren	0,18%	0,47%	0,36%	0,31%	0,27%	0,24%	0,21%	0,19%	0,13%	0,09%	0,06%
Carne de ave	0,11%	0,18%	0,17%	0,16%	0,16%	0,14%	0,13%	0,12%	0,09%	0,07%	0,05%
Resto	0,53%	0,70%	0,60%	0,59%	0,55%	0,56%	0,58%	0,57%	0,48%	0,48%	0,49%
Total	3,50%	4,59%	4,14%	3,90%	3,78%	3,81%	3,88%	3,80%	3,46%	3,13%	2,89%
2011											
Bienes gravados a tasa mínima	0,94%	2,03%	1,62%	1,41%	1,26%	1,11%	1,06%	0,98%	0,80%	0,60%	0,51%
Combustibles derivados del petróleo, exc	0,53%	0,38%	0,51%	0,47%	0,45%	0,43%	0,47%	0,49%	0,53%	0,60%	0,63%
Exoneración de IVA al arrendamiento de	0,47%	0,50%	0,50%	0,50%	0,53%	0,60%	0,53%	0,50%	0,49%	0,41%	0,37%
Servicios de enseñanza	0,43%	0,15%	0,19%	0,23%	0,28%	0,47%	0,42%	0,45%	0,60%	0,51%	0,47%
Servicios de salud	0,22%	0,13%	0,17%	0,21%	0,26%	0,27%	0,27%	0,26%	0,24%	0,20%	0,19%
Exoneración de IVA a los juegos de azar,	0,20%	0,11%	0,10%	0,11%	0,14%	0,18%	0,28%	0,29%	0,19%	0,21%	0,22%
Leche pasteurizada, vitaminizada, descren	0,18%	0,46%	0,36%	0,31%	0,27%	0,23%	0,21%	0,18%	0,13%	0,09%	0,06%
Carne de ave	0,11%	0,18%	0,17%	0,18%	0,15%	0,14%	0,13%	0,12%	0,09%	0,06%	0,05%
Resto	0,55%	0,69%	0,63%	0,59%	0,56%	0,61%	0,60%	0,57%	0,49%	0,49%	0,50%
Total	3,62%	4,65%	4,25%	3,99%	3,90%	4,03%	3,97%	3,85%	3,56%	3,18%	3,01%
2012											
Bienes gravados a tasa mínima	1,09%	2,42%	1,90%	1,70%	1,49%	1,32%	1,26%	1,12%	0,95%	0,66%	0,52%
Combustibles derivados del petróleo, exc	0,66%	0,50%	0,68%	0,62%	0,59%	0,55%	0,62%	0,65%	0,68%	0,75%	0,69%
Exoneración de IVA al arrendamiento de	0,54%	0,60%	0,62%	0,63%	0,67%	0,70%	0,60%	0,59%	0,57%	0,45%	0,37%
Servicios de enseñanza	0,49%	0,19%	0,24%	0,30%	0,41%	0,55%	0,47%	0,58%	0,71%	0,56%	0,47%
Servicios de salud	0,25%	0,15%	0,22%	0,28%	0,31%	0,32%	0,32%	0,30%	0,27%	0,22%	0,19%
Exoneración de IVA a los juegos de azar,	0,21%	0,13%	0,10%	0,13%	0,17%	0,21%	0,35%	0,28%	0,21%	0,22%	0,20%
Leche pasteurizada, vitaminizada, descren	0,21%	0,55%	0,43%	0,37%	0,32%	0,27%	0,24%	0,20%	0,16%	0,09%	0,07%
Transporte de pasajeros	0,13%	0,24%	0,21%	0,21%	0,19%	0,18%	0,19%	0,15%	0,11%	0,06%	0,04%
Resto	0,65%	0,84%	0,80%	0,75%	0,72%	0,73%	0,70%	0,66%	0,60%	0,60%	0,53%
Total	4,21%	5,61%	5,20%	4,99%	4,87%	4,84%	4,75%	4,53%	4,26%	3,61%	3,09%

La mayor incidencia en el ingreso la mantiene el beneficio fiscal derivado del conjunto de bienes de consumo agrupados bajo el título “Bienes gravados a tasa mínima”. El GT asociado a este conjunto de bienes⁴³ muestra también una tendencia decreciente con el ingreso, lo que se explica por el menor porcentaje de ingreso destinado a consumo de alimentos a medida que se sube por la escala de ingresos.

⁴³ Aceites y grasas. Azúcar, café, te, yerba y cacao. Carnes y derivados y otros productos alimenticios. Frutas, verduras y conservas. Harina, arroz, cereales y pastas. Productos de panadería y confitería. Productos y equipos médicos.

Para el resto de las partidas podemos hacer conclusiones similares, en la mayoría de ellas la tendencia es de un GT decreciente con el ingreso. Sin embargo, existen partidas dentro de las que más contribuyen al GT, que tienen un comportamiento inverso, pero que en el conjunto no llegan a revertir la progresividad observada a nivel global.

Así por ejemplo, para el caso de los combustibles, que en 2012 se ubica en el segundo lugar, observamos que la ganancia en el ingreso del último decil ha sido bastante mayor que la del primero. Esto se asociaría a la mayor proporción de hogares con vehículos a medida que crece el nivel de ingreso⁴⁴ y a un uso más intensivo de los mismos.

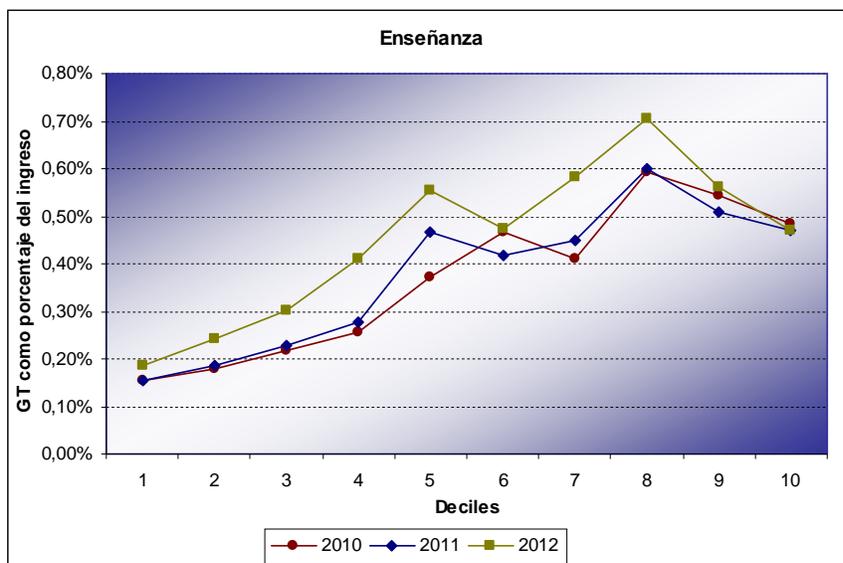
Los arrendamientos de inmuebles también se encuentran entre los principales rubros de GT. Aunque las tendencias no son tan claras, podemos ver que el beneficio recibido por los hogares tiene un crecimiento moderado con el nivel de ingresos, con una caída para los deciles superiores (mayor proporción de propietarios a medida que el ingreso crece, lo cual se pudo observar en la distribución del valor imputado por el uso de la vivienda propia).

Dentro de las partidas que no muestran progresividad en los efectos sobre el ingreso podemos destacar los gastos en los servicios de Salud y de Enseñanza.

En el gráfico siguiente se puede apreciar que, para los servicios de enseñanza, el mayor beneficio es recibido por los hogares de mayores ingresos, lo cual se asociaría a mayor participación de consumo de dichos servicios mediante provisión privada de los mismos.

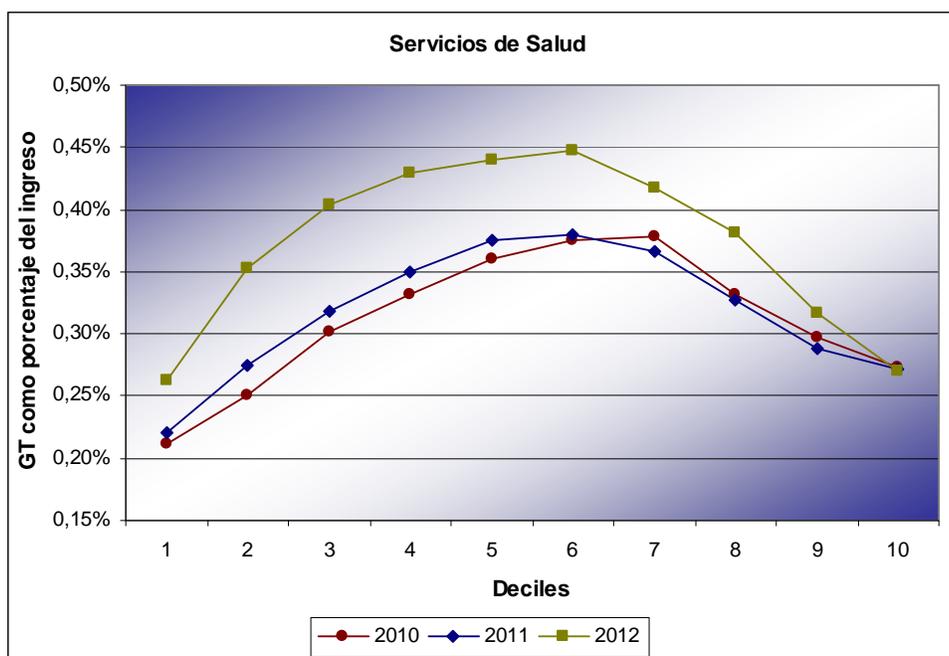
⁴⁴ Igualmente debe recordarse que el análisis de esta sección se enfoca únicamente en los beneficios tributarios en el Impuesto al Valor Agregado. En este caso si bien estos combustibles están exonerados del IVA y corresponde calcular un gasto tributario, y en todo caso distribuirlo según su aprovechamiento, hay que tener presente que estos bienes están gravados con el Impuesto Específico Interno –IMESI con un monto fijo por unidad.

Gráfico 2 – Distribución del GT en enseñanza



Al observar el gráfico correspondiente a los servicios de salud se nota un mayor beneficio recibido por los hogares a medida que crecen los ingresos hasta el decil 6, a partir de allí el GT asociado a servicios de salud decrece como porcentaje del ingreso.

Gráfico 3 – Distribución del GT en Servicios de Salud



Este comportamiento requeriría un análisis más profundo para poder explicar sus causas; del crecimiento se podría relacionar con lo mencionado para los servicios de enseñanza, es decir la mayor participación de los servicios provistos por privados a medida que crece el ingreso. En cuanto a la caída en los últimos tres deciles podría pensarse que, a partir de determinado nivel de ingreso, existe algún tipo de monto máximo en cuanto a los gastos de salud realizables por lo que su incidencia cae a medida que el ingreso crece.

Mostrados dos casos donde los efectos del GT no siguen el comportamiento observado al analizar el conjunto de partidas que lo integran, veremos otro conjunto de bienes y servicios para los cuales la distribución de los beneficios asociados a los tratamientos impositivos especiales tiene un comportamiento, en general decreciente con el ingreso.

Las partidas de GT que veremos son las relacionadas con:

- Alimentos
- Ventas de pequeñas empresas y monotributistas⁴⁵
- Suministro de Agua
- Transporte de Pasajeros
- Diarios, libros y revistas
- Leña

En el subconjunto de los Alimentos se incluyeron las siguientes partidas de GT:

- Bienes y servicios gravados a la tasa mínima⁴⁶, excepto Productos y equipos médicos⁴⁷ y Excursiones y viajes.
- Leche pasterizada, vitaminizada, descremada, en polvo y con sabor
- Carne ovina
- Carne de Ave

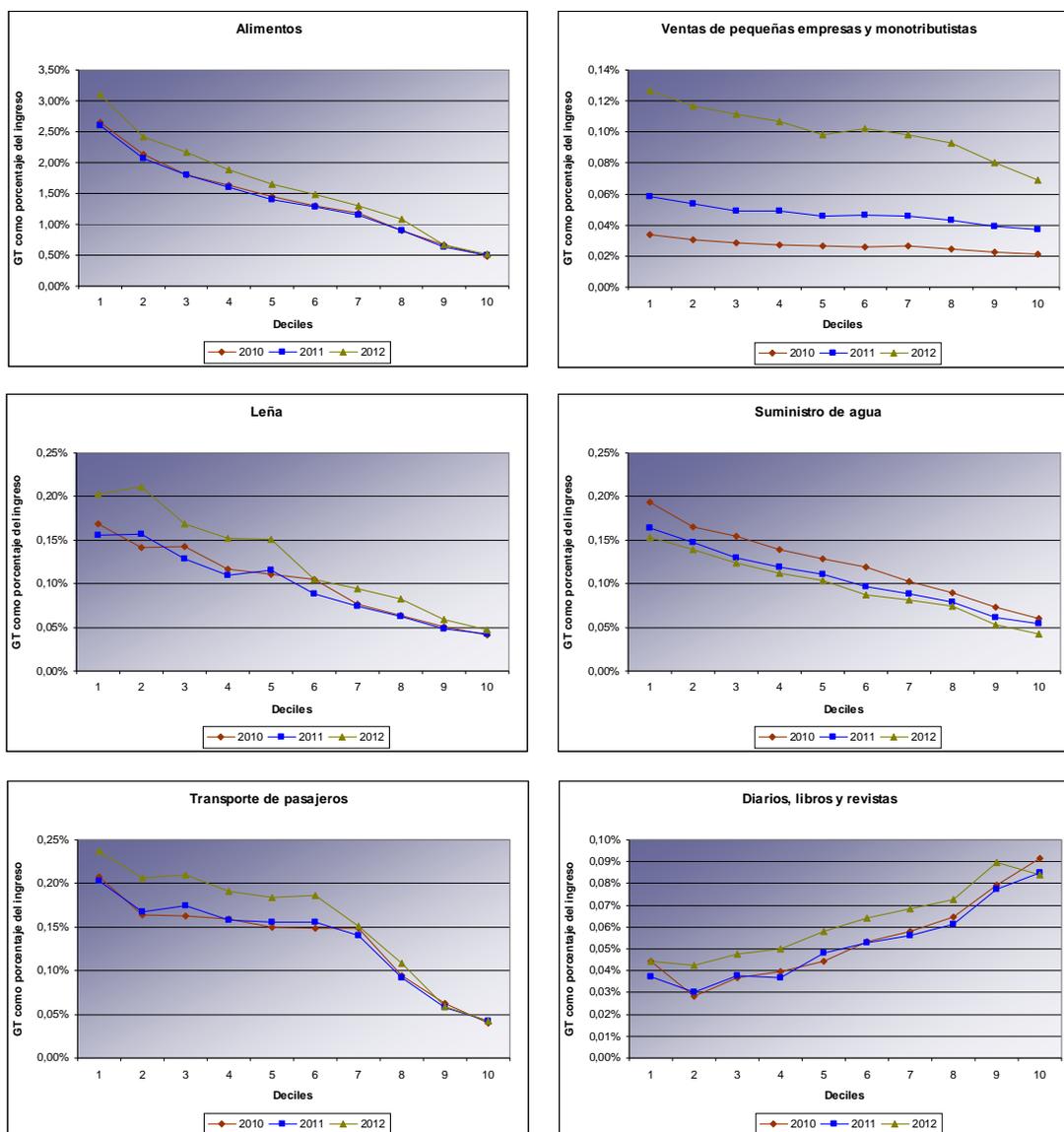
⁴⁵ Para estas empresas se analiza el GT relacionado con la exoneración en el IVA por sus ventas, suponiendo que estas tienen por objeto un subconjunto de los bienes que integran el gasto en consumo de los hogares pasibles de ser enajenados en este tipo de empresas y que el destino total de sus ventas es el consumo final.

⁴⁶ los bienes que comprende esta partida se encuentran detallados en el cuadro 3 de la sección 5.1.

⁴⁷ Los productos y equipos médicos fueron incluidos, para esta parte del análisis por partidas, dentro de los servicios de salud.

A continuación se muestran los gráficos correspondientes a cada partida mencionada.

Gráfico 4 – Distribución del GT (varios componentes)



En general se observa lo ya señalado, en cada año el GT es decreciente, como porcentaje del ingreso, para cada nivel de ingresos y, por otro lado, el beneficio recibido por los hogares es decreciente con el nivel de ingresos del mismo, aunque con algunos casos particulares.

Para el grupo definido de Alimentos, se confirma la progresividad del beneficio, con un crecimiento del beneficio en la mayoría de los deciles respecto a los años anteriores.

Las ventas de las que llamamos pequeñas empresas y monotributistas también aumentan su contribución al ingreso del hogar en cuanto al análisis del IVA.

El GT asociado al transporte de pasajeros presenta una incidencia en el ingreso de los hogares levemente decreciente para los primeros seis deciles, luego cae para los niveles superiores. Este comportamiento podría estar relacionado con lo mencionado al mostrar el GT por las exoneraciones sobre los combustibles, un mayor consumo de combustible indicaría una mayor utilización de medios de transporte privados frente al servicio colectivo.

6.4 - Conclusiones

En las secciones anteriores analizamos la incidencia del GT en los diferentes niveles de ingreso en los que se clasificaron los hogares uruguayos.

Se observó una tendencia general decreciente en los años analizados del GT como porcentaje del ingreso de cada decil a medida que se sube en la escala de ingresos. En efecto, tomado por ejemplo para el año 2012, el GT representa para el primer decil una ganancia de 5,61% de su ingreso, mientras que para el decil 10 es de 3,09%. A su vez se observa al comparar la evolución temporal para cada decil, que el GT continúa la tendencia observada en el informe anterior representando una fracción creciente del ingreso de cada grupo.

En vista de la primera conclusión, se podría decir que el sacrificio fiscal derivado del tratamiento tributario especial que recae sobre determinados bienes y servicios, tiene un carácter progresivo en términos de distribución del ingreso. Los niveles inferiores de la escala de ingresos obtienen, como porcentaje de su ingreso corriente, un beneficio superior que los niveles superiores.

Al realizar un análisis más desagregado se encuentran, en cambio, comportamientos más disímiles. A nivel de bienes de consumo y algunos servicios se puede mantener la conclusión general; sin embargo para algunos servicios principalmente, los que reciben un beneficio mayor en términos de ingreso son los deciles superiores.

El caso de los servicios de salud y enseñanza, si bien son servicios para los cuales podría ser deseable un beneficio sesgado hacia los sectores de menores ingresos se observa un comportamiento inverso. La explicación se encuentra en el hecho que la encuesta releva información sobre el gasto en estos servicios y que son brindados por privados, los cuales son consumidos, mayormente, por hogares ubicados en deciles superiores.

En la base del sesgo mencionado arriba se encuentra la diferente naturaleza jurídica de los prestadores de dichos servicios según sean proveedores públicos o privados. Los proveedores públicos, tanto en salud como en educación, no forman parte del ámbito subjetivo del impuesto por lo tanto la falta de imposición no genera un GT (dada la definición de gasto tributario asumida en este trabajo), en cambio los servicios brindados por privados sí lo hacen.

7 - Resumen, conclusiones y limitaciones del trabajo

El presente trabajo realiza una estimación del sacrificio fiscal generado por los tratamientos impositivos preferenciales vigentes durante el período 2010 – 2012 en el sistema tributario uruguayo, la pérdida de recaudación que suponen dichas medidas es conocida como Gasto Tributario.

Al hablar de GT se debe tener en cuenta que se define sobre un sistema tributario de referencia o benchmark, el cual puede tener componentes arbitrarios en su definición. Aunque en general existe una práctica internacional que, al menos en la mayoría de los aspectos, presenta ciertas regularidades. Por ejemplo, hay acuerdo en que la exoneración del IVA sobre las exportaciones forma parte del régimen normal, así como la aplicación de ese impuesto a una tasa uniforme para todos los bienes y servicios de circulación interna.

Dentro de los métodos comúnmente utilizados para realizar estas estimaciones se ha optado por el método de pérdida de recaudación con un enfoque de largo plazo y aplicando un supuesto de comportamiento sobre los consumidores, sobre todo en las estimaciones del IVA (el de gasto total constante).

Dado que las fuentes de información son los propios datos de DGI u otras fuentes externas pero también vinculadas a organismos de control, podemos suponer que ya incluyen el nivel de evasión de cada actividad. Por lo tanto el GT estimado le llamamos GT efectivo, en forma análoga al de recaudación efectiva.

Una de las limitaciones que deben indicarse es la referente a la tasa de evasión supuesta en el caso del IVA. Para el IRAE, como se señaló, las fuentes de información sobre las que se calcularon las rentabilidades pueden hacernos pensar que estamos trabajando con datos que incluyan la evasión en forma implícita. Para el caso del IVA existen bases gravadas que se obtuvieron a partir de agregados macroeconómicos que, además de los problemas que pueden presentar como tal, comprenden al conjunto de la población en estudio, y por lo tanto los impuestos calculados sobre esa base tendrían el carácter de recaudación potencial. Para ajustar esos valores a unos valores que se acerquen a lo que se pierde de recaudación se utilizó la tasa de evasión

media de toda la economía y que no tiene porqué coincidir con la evasión real en cada sector o actividad concreta.

Otra limitación tiene que ver con el alcance del trabajo en términos de impuestos analizados. Si bien éstos representan aproximadamente el 95% de la recaudación del 2012, los demás impuestos existentes también presentan algún régimen de excepción que podría ser valuado. Tampoco se consideraron algunos beneficios otorgados a sectores específicos que si bien no implican una menor liquidación de los tributos, sí implican una menor recaudación neta. Es el caso de las devoluciones a exportadores a través del régimen de “devolución de tributos” o de “devolución de impuestos indirectos”, por ejemplo. Mediante este mecanismo el exportador recibe certificados de crédito que surgen de la aplicación de una alícuota de beneficio sobre el valor de los bienes exportados. Estos certificados pueden ser utilizados para el pago de tributos.

El estudio se realiza para seis impuestos, el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Renta de Industria y Comercio/Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto al Patrimonio y el Impuesto Específico Interno, incorporando en este año estimaciones para el Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales.

Los resultados, mostrados en el punto 5, indican que aproximadamente el 46% del GT es producido por los tratamientos impositivos diferenciales en el IVA, el cual también produce la mayor parte de la recaudación de la DGI.

Como porcentaje de la recaudación de los impuestos analizados el GT representó, en promedio en los tres años analizados, un 34%, mostrando, los valores anuales crecimiento en todo el período.

La relación entre el GT y el PIB en el período analizado ha sido apenas creciente. En 2012 esa relación fue de 6,4%.

En el estudio se considera para el caso del Impuesto al Valor Agregado la distribución del gasto tributario por decil de ingresos, de manera de mostrar los beneficiarios de las medidas. A nivel global se observa un resultado de progresividad en los efectos de los

tratamientos fiscales especiales (exoneraciones y aplicación de tasas diferenciales) provocando un resultado redistributivo en favor de los sectores de menores ingresos. En efecto, las estimaciones muestran una ganancia en el ingreso para el primer decil de 5,61% mientras que para el último decil la misma es de 3,09%.

Asimismo, en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas y en el Impuesto al Patrimonio, se realizó un análisis según el sector de actividad beneficiado con las medidas. En el caso del IRAE el sector que obtiene el mayor beneficio es el comercio al por mayor y menor, desplazando a la industria que ocupaba este puesto en 2011; para el segundo impuesto mencionado es la producción agropecuaria, forestación y pesca quienes obtienen esta posición.

Estas cifras deben tomarse como preliminares en el sentido que hay variables utilizadas que aun tienen esa característica (por ejemplo el Consumo Privado, el Producto Interno Bruto de Cuentas Nacionales para el año 2008 y siguientes).

Fuentes de información

- Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Portland (ANCAP)
- Administración Nacional de Correos (ANC)
- Área de Zonas Francas del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)
- Arquitectura de la Intendencia Municipal de Montevideo (IMM)
- Banco Hipotecario del Uruguay (BHU)
- Bolsa de Valores de Montevideo (BVM)
- Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios
- Caja Notarial
- Declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes a la Dirección General Impositiva (DGI) del MEF
- DGI, Asesoría Económica, “Estimación de la evasión en el IVA mediante el método de consumo, 2000-2008”.
- DGI, Asesoría Económica, “Evaluación del impacto en la recaudación de la reducción de los precios de las naftas en los pasos de Frontera con Argentina”.
- DGI, Asesoría Económica, “Reducción de alícuota del IVA en las operaciones con tarjetas de crédito 2006-2008”.
- DGI, Asesoría Económica, “Promoción de inversiones. Ley 16.060 Dto 455/2007. Enero-Diciembre 2008”.
- DGI, Asesoría Económica, “Evaluación del impacto en la recaudación por la aplicación de la Ley 18.261 (opcionalidad del Ajuste por inflación para la determinación de la renta fiscal a efectos del IRIC)”. Setiembre 2008.
- DGI, Asesoría Económica, “Evaluación del impacto en la recaudación por la opcionalidad en la elección del índice de ajuste por inflación a efectos del IRAE – Artículo 58 Bis Decreto 150/007. Febrero 2009.
- DGI, Asesoría Económica. Informes de cierre de campaña IRPF, ejercicios 2008 y 2009 y 2010.
- Dirección General Forestal del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (MGAP)
- Dirección Nacional de Aduanas (DNA) del MEF
- Dirección Nacional de Loterías y Quinielas del MEF

-
- Dirección Nacional de Transporte (DNT) del Ministerio de Transporte y Obras Públicas (MTO)
 - Dirección Nacional de Vialidad (DNV) del MTO
 - División Crédito Social del Banco República Oriental del Uruguay (BROU)
 - División Mercado de Valores y Control de AFAPs del Banco Central del Uruguay (BCU)
 - Encuestas e índices del INE
 - Estadísticas Agropecuarias (DIEA) del MGAP
 - Instituto Nacional de Carnes (INAC)
 - Ministerio de Industria, Energía y Minería (MIEM)
 - Ministerio de Turismo y Deporte del Uruguay (MINTUR)
 - Movimiento para la Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural (MEVIR)
 - Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYPA) del MGAP
 - Series estadísticas del BCU

Bibliografía

Romano, Alvaro. “Impuesto al Valor Agregado, Hecho generador y liquidación” Dirección General Impositiva (1996)

Blanco, Andrés. “El Impuesto al Valor Agregado” Facultad de Derecho Universidad de la República (2004)

Artana, Daniel, “Gasto Tributario: Concepto y Aspectos Metodológicos para su Estimación”. Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas FIEL. Argentina. (2005)

Jorrat De Luis, Michael, “La medición y control de la erosión de las bases tributarias: los gastos tributarios y la evasión tributaria”. Servicio de Impuestos Internos. Chile. (2006).

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Presupuesto de Gastos Fiscales 2007”. México. (2007)

Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea. “Incentivos fiscales a la inversión y gastos tributarios en América Latina”. CEPAL. (2008)

Gonzalez Darío, Martinoli Carol y José Luis Pedraza. “Sistemas Tributarios de América Latina – Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social”. Eurosocial – Sector Fiscalidad. Instituto de Estudios Fiscales (2009)

Luiz Villela, Andrea Lemgrubuer, Michael Jorratt. “Los Presupuestos de Gastos Tributarios. Conceptos y desafíos de implementación”. Sector Capacidad Institucional y Finanzas – BID (2009).

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. “Manual de buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios – Una experiencia iberoamericana” (2011)

Olmos Leticia, González Gustavo, Montero Marcelo, Peláez Fernando. “Gasto tributario en Uruguay: hacia su inclusión en el presupuesto y rendición de cuentas”. Dirección General Impositiva (2011).

Anexo (listado de las estimaciones)

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa
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	in definido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Diversas normas
I.PAT	Patrimonio Agropecuario	Exonerado el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias del impuesto al patrimonio.	Exención	2001	in definido	Agropecuaria, pesca y forestal	Artículo 16 Ley 17,345
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	in definido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Art. 19 Ley 15.921
I.PAT	Patrimonio por actividad	Se consideraron en esta medida a todos los contribuyentes cuyo patrimonio está exonerado por realizar alguna actividad específica.	Exención	-	in definido	Otros sectores	Diversas normas
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	in definido	Otros sectores	De acuerdo al Art. 25 del Título 14 del TO 1996,
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	in definido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	El Art. 47 del Título 14
I.PAT	Activos exentos prom inversiones	La inversión promovida es considerada exenta a los efectos del Impuesto al Patrimonio	Exención	1996	in definido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Ley 16,906
I.PAT	IAMC	Las instituciones de asistencia médica colectiva están exoneradas del Impuesto al Patrimonio	Exención	-	in definido	Salud y sanidad	Título 14 TO 1996
I.R.A.E.	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
I.R.A.E.	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.
I.R.A.E.	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 brasileras.	Exención	1988	Indefinido	Transporte y comunicaciones	Lit A) del Art. 52 del Título 4 del TO 1996,
I.R.A.E.	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.
I.R.A.E.	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

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa
I.R.A.E.	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,
I.R.A.E.	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
I.R.A.E.	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,
I.R.A.E.	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
I.R.A.E.	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
I.R.A.E.	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. 1º.)
I.R.A.E.	Instituto Pasteur	El exonera las rentas obtenidas por la fundación creada con el Insitut Pasteur de París 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,
I.R.A.E.	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
I.R.A.E.	Promoción 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
I.R.A.E.	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

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa
I.R.A.E.	Zonas Francas	Los usuarios de las zonas francas están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso de aquellos 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
I.R.A.E.	Sueldos fictos patronales	Los sueldos fictos patronales (no son erogaciones reales), por los cuales se realizan aportes a las seguridad social son gastos deducibles	Deducción	2007	Indefinido	Otros sectores	Literal G) Artículo 21 - Título 4 - TO. 1996
I.R.A.E.	Capacitación del personal	Los gastos que incurran los contribuyentes de este impuesto en capacitar a su personal (en ciertas áreas prioritarias y con ciertos requisitos) podrá deducirse por una vez y media su monto real	deducción incrementada	2007	Indefinido	Otros sectores	Literal A) Artículo 23 Título 4 TO 1996
I.R.P.F.	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
I.R.P.F.	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
I.R.P.F.	Distribución de utilidades exonerada	Las utilidades distribuidas por aquellas las 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
I.R.P.F.	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%	Alícuota reducida	2007	Indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Artículo 26 Título 7. TO 1996
I.R.P.F.	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
I.R.P.F.	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
I.R.P.F.	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
I.R.P.F.	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
I.R.P.F.	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
I.R.P.F.	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

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa
I.R.P.F.	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
I.R.P.F.	Crédito 6% alquileres	Quienes son Contribuyentes CII y arrendatarios de bienes inmuebles pueden deducir hasta un 6% del monto pagado de arrendamientos	Crédito	2011	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Artículo 39 bis Título 7 TO 1996
I.R.P.F.	Independientes dentro del NF	Se incluye aquí el 30% deducido en los ingresos de los contribuyentes que liquidan como núcleo familiar	Alícuota reducida	2009	Indefinido	Empleo	Artículo 5 Título 7. TO 1996
I.R.P.F.	Rentabilidad de los Fondos de Ahorro previsional	La rentabilidad de los fondos de ahorro previsional está exonerada del IRPF	Exención	2007	indefinido	Seguridad Social y servicios sociales	Artículo 27 Literal B) Título 7 TO 1996
I.R.P.F.	Deducción cuota de vivienda	Las cuotas pagadas por compras de vivienda que constituyen la vivienda única y permanente del contribuyente, con determinadas condiciones, es una deducción a los efectos del IRPF	Deducción	2012	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Literal E) Artículo 38 Título 7 TO 1996
I.T.P.	Exoneraciones varias del ITP	Exoneraciones varias del ITP	Exoneración	1990	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Literales A) a G) Artículo 7 Título 19 TO 1996
I.T.P.	Exoneraciones varias del ITP	Exoneraciones varias del ITP	Exoneración	1990	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Literales A) a G) Artículo 7 Título 19 TO 1996
I.T.P.	Exoneraciones varias del ITP	Transferencias de dominio, cuando el enajenante sea el Gobierno departamental de Montevideo, sobre ciertos padrones	Exoneración	1990	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Artículo 8 Título 19 TO 1996
I.T.P.	Exoneraciones varias del ITP	Exoneraciones varias del ITP	Exoneración	1990	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	Literales A) a C) Artículo 9 Título 19 TO 1996
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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,
I.V.A.	Enajenaciones de inmuebles	Las enajenaciones de inmuebles están exoneradas de IVA	Exención		2007	Vivienda y Desarrollo Urbano	
I.V.A.	Enajenaciones de inmuebles	A partir de 2007 las enajenaciones de inmuebles nuevos están gravadas a la tasa mínima del impuesto	Alícuota reducida	2007	Indefinido	Vivienda y Desarrollo Urbano	

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa
I.V.A.	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 1 Lit D Art. 19
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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.
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa
I.V.A.	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
I.V.A.	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.
I.V.A.	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
I.V.A.	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,
I.V.A.	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 gravan 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.
I.V.A.	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. 53º.
I.V.A.	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
I.V.A.	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 uso doméstico, azúcar, yerba, café, té, jabón común, grasas comestibles)	Alícuota reducida	1972	Indefinido	Salud y sanidad	TO 1996 - Título - 10 Art. 18. Literal A
I.V.A.	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.)
I.V.A.	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)

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa
I.V.A.	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 Tit. 10 Artículo 19 Numeral 2 Literal L.
I.V.A.	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
I.V.A.	Servicios de Salud - Exoneración	Excepciones a la tasa básica. Medicamentos, especialidades farmacéuticas y servicios de salud gravados a la tasa mínima.	Exención	1972	2007	Salud y sanidad	TO 1996 - Título - 10 Art. 18 Literal B
I.V.A.	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
I.V.A.	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.
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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
I.V.A.	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	Literal N del Numeral 1, Artículo 19 Título 10 del TO 1996. Dec. 332/007
I.V.A.	Exoneración de arrendamientos de discos compactos	Los arrendamientos de discos compactos están exonerados del IVA	Exención	2010	Indefinido	Educación, cultura	Literal O), numeral 2, Artículo 19 Título 10
I.V.A.	Exoneración ventas en free shop	Tiendas destinadas a la venta de mercaderías nacionales y extranjeras libres de impuestos, a los pasajeros que salen del país, a los que se hallan en tránsito o a los que ingresan al país, de acuerdo con las normas reglamentarias respectivas y en las condiciones que se establecen en los artículos siguientes	Exención y tratamiento de exportadores	1984	Indefinido	Inversión, descentralización y desarrollo regional	Ley 15659
I.V.A.	Exoneración ventas proveedores marítimos	Exoneración ventas proveedores marítimos					
I.V.A.	Exoneración a la distribución de películas	La distribución de películas cinematográficas está exoneradas del IVA	Exención	2010	Indefinido	Educación, cultura	Literal P), numeral 2, Artículo 19 Título 10
I.V.A.	Tarjetas Mides	Las compras realizadas con las tarjetas Uruguay Social y AFAM reciben una devolución de IVA incluido	Devolución o reintegro	2012	indefinido	Seguridad Social y servicios sociales	
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

Impuesto	Nombre de la Medida	Descripción	Tipo de Gasto Tributario	Desde	Hasta	Sector presupuestario asociado	Base normativa
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
IM.E.SI.	Envases retornables (junto con subsidio cerveza)	Se otorga un crédito por envase retornable que es deducible de la liquidación del Impuesto Específico Interno	Crédito	2011	indefinido	Industria (pymes), agroindustria y similares	Ley 18,083

.....

23/12/2013