



**Estimación de la evasión en el  
Impuesto al Valor Agregado  
mediante el  
Método del consumo  
2000-2016**

**DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS ECONÓMICO – TRIBUTARIOS  
DIVISIÓN PLANIFICACIÓN, ESTUDIOS Y COORDINACIÓN**

**Marzo 2019**

## Índice

1. Introducción .....	3
2. Metodología y datos utilizados .....	3
2.1 IVA generado por consumo de los hogares.....	5
2.2 IVA generado por consumo del Gobierno.....	6
2.3 IVA generado por inversión del Gobierno.....	7
2.4 IVA generado por consumo intermedio privado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación.....	9
2.5 IVA generado por inversión privada destinada a producir bienes y servicios exentos y de exportación .....	11
2.6 Estimación de la evasión.....	14
3. Resultados .....	15
4. Conclusiones .....	18
5. Bibliografía consultada.....	19
6. Fuente de datos .....	19
7. Siglas y nomenclaturas empleadas.....	20



## 1. Introducción

El objetivo del estudio es disponer de una medida de la evasión en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Éste es el principal tributo recaudado por la Administración Tributaria (AT), representando un 48,1% en la recaudación total del año 2016<sup>1</sup>.

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

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

El presente estudio toma como base la serie de evasión en el IVA realizada para el Informe del período 2000-2015 y actualiza los datos provenientes de fuentes internas y externas de información. En esta actualización no se mantiene la variante metodológica implementada en el Informe anterior, consistente en un ajuste de la  $IVAE_t$  del subperíodo 2011-2015, la cual se presentaba como una proyección de la recaudación definitiva basada en el cálculo de las recaudaciones efectivas ajustadas mediante coeficientes que estiman lo que se recaudará en los años siguientes.

En los siguientes apartados se describen la metodología aplicada, los datos utilizados y los resultados obtenidos en la estimación de la evasión en el IVA para el período 2000-2016.

## 2. Metodología y datos utilizados

Como fue planteado, el IVA no deducible se origina en el consumo final de bienes y servicios gravados, y en la compra de bienes y servicios gravados que son utilizados en la fabricación de productos exentos. El consumo final de bienes y servicios gravados es realizado por los hogares y el Gobierno, los que, como consumidores finales, no pueden descontar el impuesto incluido en sus compras. Por su parte, las compras de bienes y servicios gravados realizadas por las empresas con el fin de destinarlos a la fabricación de productos exentos genera IVA no deducible, en la medida que la legislación tributaria vigente no permite en estos casos descontar el impuesto.

Si bien el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de productos para el mercado exterior genera crédito fiscal, en este trabajo la estimación de la evasión es realizada en base a la recaudación bruta, por lo que este IVA es considerado no deducible y, por tanto, forma parte de la recaudación potencial del impuesto.

<sup>1</sup> DGI – Series estadísticas Recaudación anual y mensual por impuesto y Recaudación Total Anual de la DGI disponibles en [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy).

Las tasas generales del IVA<sup>2</sup> que se aplican a los distintos tipos de bienes y servicios en el período analizado, son las siguientes:

	Hasta 30/6/2007	A partir 1/7/2007 <sup>3</sup>
Básica	23 %	22 %
Mínima	14 %	10 %

A los efectos del cálculo de la recaudación potencial del IVA se consideraron las fuentes que originan pagos de IVA no deducible, a partir de los principales componentes:

**Cuadro 1. Esquema de cálculo de la evasión en el IVA – MC**

1. Consumo final de los hogares de bienes y servicios gravados
2. Consumo del Gobierno
3. Inversión del Gobierno
4. Consumo intermedio privado gravado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación
5. Inversión privada en bienes gravados destinados a producir bienes y servicios exentos y de exportación

Recaudación Potencial por Componente<sub>i</sub> = Base imponible Componente<sub>i</sub> x Tasa media Componente<sub>i</sub>

Recaudación Potencial =  $\sum$  Recaudación Potencial por Componente<sub>i</sub>

Evasión = Recaudación Potencial – Recaudación Efectiva Bruta

A continuación se detalla la forma en que fue estimado cada componente, los datos utilizados y los supuestos realizados en cada caso.

<sup>2</sup> Existen bienes y servicios exentos y de exportación (que se asimilan a los no gravados) que tienen distinto tratamiento tributario. También durante el período de análisis hubieron algunas excepciones a estas tasas. A modo de ejemplo, las enajenaciones de carne bovina estuvieron gravadas con la alícuota del 10% desde 2006.

<sup>3</sup> En vista de la entrada en vigencia del Nuevo Sistema Tributario (NST) el 1 de julio de 2007, se empleó una tasa promedio entre las dos vigentes en ese año.

## 2.1 IVA generado por consumo de los hogares

La estimación del IVA generado por el consumo de los hogares fue realizada a partir de las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Gasto de consumo final de los hogares	Externo	BCU
Composición del gasto en bienes y servicios gravados y exentos	Externo	INE
Gasto en bienes y servicios comprados a pequeñas empresas y contribuyentes del monotributo	Elaboración propia	DGI
Gasto de consumo de uruguayos en el exterior	Externo	BCU
Gasto de consumo de extranjeros en Uruguay	Externo	BCU
Tasa media del IVA	Elaboración propia	DGI, INE, MINTUR

La base gravada potencial se determinó a partir del gasto de consumo final privado estimado en las Cuentas Nacionales para cada año.

En la medida que el gasto de consumo final estimado por el BCU incluye el consumo que realizan los hogares uruguayos en el exterior, que no genera recaudación de IVA en el país, y no tiene en cuenta al gasto de consumo de extranjeros en Uruguay, que sí da lugar a pagos potenciales de este impuesto, es necesario excluir el primero de estos valores y tomar en cuenta al segundo. Para corregir esta situación se le descuenta al consumo final privado el monto gastado por el consumo de uruguayos en el exterior. Para el caso del gasto en consumo de extranjeros en Uruguay se utiliza ese valor como una base adicional de consumo<sup>4</sup>.

Otro ajuste que debe realizarse al dato de consumo final se origina en el hecho de que las pequeñas empresas<sup>5</sup> y los contribuyentes del Monotributo no generan IVA por sus ventas y sí por sus compras. Se utilizó como supuesto que dichas empresas venden exclusivamente a consumidores finales, y que la distribución de los bienes vendidos es igual a la de la canasta de consumo de los hogares. Para considerar esta situación se realizaron dos correcciones. La primera consiste en modificar las ponderaciones de las diferentes tasas de IVA sobre la canasta de consumo teniendo en cuenta la participación de las ventas de las pequeñas empresas y de los contribuyentes del Monotributo (que se consideraron como exentas) en el consumo total. En la segunda, se calcula el IVA generado por las compras de las pequeñas empresas, considerando que la relación entre el IVA compras y las ventas es igual al que se observa en las empresas del grupo No CEDE<sup>6</sup>, según la división de actividad en la cual operan. Adicionar el IVA de las compras de las pequeñas empresas y los contribuyentes del Monotributo al IVA no deducible generado por los hogares, encierra el supuesto implícito de que aquellas trasladan la totalidad del IVA al precio final.

Una vez definidos los componentes de la base de consumo de los hogares se determinó la tasa media efectiva de IVA aplicable a cada uno de ellos en cada año del período, a fin de estimar luego la recaudación potencial de este impuesto:

- a) Consumo final: la tasa media fue calculada a partir de la composición de las canastas de consumo determinadas según las Encuestas Nacionales de Gastos e Ingresos de los Hogares (ENGIH) 1994-1995 y 2005-2006 (a efecto de contemplar la evolución temporal del consumo de los hogares), determinándose una tasa media de IVA como el promedio ponderado de las distintas tasas vigentes en cada período. Los ponderadores utilizados fueron el peso de los

<sup>4</sup> Ambos importes obtenidos de las estadísticas de Balanza de Pagos del BCU (rubro: Viajes de la Cuenta Corriente).

<sup>5</sup> La denominación tributaria de *pequeña empresa* refiere a las empresas comprendidas en la exoneración establecida en el Literal E) del Artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Estas empresas tienen un régimen de tributación simplificado que implica un pago único mensual. Hasta junio de 2007 el mismo se imputaba al Impuesto a la Pequeña Empresa pasando, a partir del 1/7/2007, a imputarse al IVA Mínimo. Estos contribuyentes están exonerados del IRAE e IVA, debiendo para ello cumplir con una serie de requisitos establecidos en la normativa.

<sup>6</sup> Se utiliza este grupo como referencia debido a que es el más próximo en cuanto al tamaño de las empresas y por disponerse de información actualizada.

bienes y servicios en el gasto de consumo total de los hogares<sup>7</sup>, ajustadas según lo indicado anteriormente respecto de las pequeñas empresas y de los contribuyentes del Monotributo.

- b) Consumo de extranjeros en Uruguay: para determinar la tasa media aplicable se utilizaron datos del Ministerio de Turismo sobre el gasto de los turistas que visitan Uruguay desagregado en cuatro rubros: alojamiento, alimentación, compras y otros. Para los rubros alimentación, compras y otros se consideró la tasa básica, mientras que para el rubro alojamiento se calculó una tasa media ponderada teniendo en cuenta el tipo de alojamiento utilizado por los turistas<sup>8</sup>. Luego de definida la tasa a aplicar a cada rubro, se calculó la tasa media aplicable al conjunto del gasto como el promedio ponderado de las tasas establecidas para cada uno.

De esta forma, el monto de IVA potencial a recaudar por concepto de consumo de los hogares fue calculado de la siguiente manera:

$$IVACH = (GCFH - GCUE) \times t_{1a} + GCEU \times t_{1b} + IVAPEM$$

donde:

<i>IVACH</i>	recaudación potencial de IVA derivada del consumo de los hogares <sup>9</sup>
<i>GCFH</i>	gasto de consumo final de los hogares
<i>GCUE</i>	gasto de consumo de uruguayos en el exterior
<i>GCEU</i>	gasto de consumo de extranjeros en Uruguay
<i>IVAPEM</i>	recaudación potencial de IVA derivada de las compras de las pequeñas empresas y contribuyentes del Monotributo
<i>t<sub>1a</sub></i>	tasa media de IVA del GCFH
<i>t<sub>1b</sub></i>	tasa media de IVA del GCEU

Así, al IVA potencial generado por el consumo final de los hogares, se le adiciona el IVA correspondiente al gasto de consumo efectuado en Uruguay por no residentes y el IVA derivado de las compras de las pequeñas empresas y los contribuyentes del Monotributo. De esta manera se obtuvo, para cada año del período considerado, la recaudación potencial de IVA derivada del consumo de los hogares.

## 2.2 IVA generado por consumo del Gobierno

La estimación del IVA generado por la compra de bienes y servicios para consumo por parte del Gobierno, fue realizada en base a las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Consumo intermedio del Gobierno	Externo	BCU
Gasto de funcionamiento de la Administración Central	Externo	CGN
Tasa media del IVA	Elaboración propia	CGN, DGI

<sup>7</sup> Si bien la composición de las canastas de consumo son las determinadas por las ENGIH 1994-1995 y ENGIH 2005-2006, la tasa a la que están gravados los distintos bienes y servicios puede variar de un año a otro en la medida que algunos productos exentos pueden pasar a estar gravados (por ejemplo, el gasoil estuvo exento hasta 2003, pasando desde entonces hasta abril de 2007, a estar gravado a la tasa mínima).

<sup>8</sup> El rubro alojamiento incluye algunas categorías no gravadas por IVA (vivienda propia, vivienda de familiares/amigos y vivienda arrendada) y otras gravadas a la tasa mínima (camping y tiempo compartido). Las categorías hotel y apartamento, por su parte, estuvieron gravadas a la tasa mínima hasta octubre de 2003, pasando desde entonces a estar no gravadas (se consideran exportación de servicios). La tasa media de IVA aplicable al rubro alojamiento fue calculada usando ponderadores basados en la cantidad de turistas hospedados en cada categoría (datos proporcionados por el Ministerio de Turismo).

<sup>9</sup> Debido a que los valores estimados por el BCU incluyen IVA, se determinaron los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias de este impuesto. El cálculo realizado fue el siguiente:

*Consumo sin IVA = [Consumo IVA inc / (1+t<sub>media</sub>)]*, donde *t<sub>media</sub>* es la tasa de IVA aplicable en cada caso.

El componente considerado para el gasto de consumo del Gobierno<sup>10</sup> fue el consumo intermedio, ya que éste representa el gasto que genera IVA.

En la medida que la información de Cuentas Nacionales no presenta un detalle anual de la estructura del consumo intermedio, la tasa media de IVA a aplicar cada año al gasto de consumo del Gobierno fue determinada a partir de la composición del gasto de funcionamiento de la Administración Central<sup>11</sup> (con la tasa correspondiente a cada objeto de gasto). Éste fue obtenido del informe de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal elaborado por la Contaduría General de la Nación (CGN)<sup>12</sup>. La información disponible referida al gasto de los Gobiernos Departamentales no presenta la suficiente desagregación como para establecer a partir de la misma una tasa media de IVA aplicable a este gasto. Por consiguiente, se utilizó para el gasto departamental la tasa media de IVA determinada para la Administración Central, lo que implica suponer igual estructura de ambos gastos.

El monto de IVA potencial a recaudar por concepto de consumo del Gobierno fue calculado de la siguiente forma:

$$IVACG = GCIG \times t_2$$

donde:

*IVACG* recaudación potencial de IVA derivada del consumo del Gobierno<sup>13</sup>  
*GCIG* gasto de consumo intermedio del Gobierno  
*t<sub>2</sub>* tasa media de IVA del GCIG

### 2.3 IVA generado por inversión del Gobierno

En el caso de la inversión del Gobierno, la estimación del IVA potencial generado fue realizada utilizando las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Formación bruta de capital fijo del Gobierno	Externo	BCU, Empresas públicas
Gasto de inversión de la Administración Central	Externo	CGN
Importaciones de bienes de capital del Gobierno	Externo	DNA
Tasa media del IVA	Elaboración propia	CGN, DGI

Para determinar la base potencial de IVA referida a la inversión del Gobierno, se utilizó el valor de la formación bruta de capital fijo (FBKF) del Sector Público de Cuentas Nacionales. Como esta información incluye a las empresas públicas, se le descontó la inversión realizada por las últimas<sup>14</sup>, calculada a partir de los Cuadros de Propiedades, planta y equipo y de Activos intangibles incluidos en sus Estados Contables.

<sup>10</sup> Incluye: Administración Central, Gobiernos Departamentales y Seguridad Social (BPS). Dentro del agente institucional Gobierno, no se considera a las empresas públicas, las cuales son consideradas como agentes privados.

<sup>11</sup> La Administración Central incluye las siguientes unidades institucionales: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas, Corte Electoral, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Administración Nacional de Educación Pública, Universidad de la República, Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay y Administración de Servicios de Salud del Estado.

<sup>12</sup> Dentro del capítulo de gastos de funcionamiento los grupos considerados fueron: 1) bienes de consumo, 2) servicios no personales, 3) bienes de uso y 7) gastos no clasificados; los que dan lugar a pagos de IVA y presentan el suficiente detalle como para determinar la tasa aplicable a cada componente.

<sup>13</sup> Al igual que en el caso del consumo de los hogares, los valores del gasto de consumo intermedio del Gobierno estimados por el BCU incluyen IVA, por lo que se determinaron para cada año los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias de este impuesto.

<sup>14</sup> Las empresas públicas consideradas fueron: ANCAP, ANP, ANTEL, OSE y UTE.

En la medida que parte de la inversión se beneficia de exoneraciones tributarias<sup>15</sup>, a los efectos de estimar el IVA potencial asociado a la inversión del Gobierno sería necesario descontar la FBKF que haya sido objeto de alguno de estos beneficios. No obstante, si el beneficio comprende el pago al proveedor y posterior devolución del IVA mediante certificados de crédito o el pago directo con certificados, la inversión correspondiente debería ser considerada ya que la misma genera recaudación bruta. De esta manera, únicamente se deberían descontar los montos de las inversiones beneficiadas que se hayan concretado en compras en el mercado exterior.

Por consiguiente, a partir de datos de la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) correspondientes a las importaciones de bienes de capital<sup>16</sup> exoneradas realizadas en el período analizado por organismos públicos, se determinó el monto de inversión a descontar cada año, calculándose posteriormente la inversión gravada como la diferencia entre la FBKF total del Gobierno y estas importaciones.

La tasa media de IVA aplicable a esta inversión fue calculada en base a la composición del gasto de inversión de la Administración Central, obtenida del informe de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, que presenta los montos de inversión desagregados por programa-proyecto y por objeto de gasto. El procedimiento utilizado consistió en determinar la tasa aplicable a cada objeto de gasto según su programa-proyecto, calculándose luego el monto de IVA asociado a cada uno y el monto potencial total del impuesto.

Teniendo en cuenta que, por las razones expuestas anteriormente, las inversiones del Gobierno consideradas como base potencial de recaudación bruta de IVA corresponden a los montos netos de importaciones exoneradas, el cálculo de la tasa media del impuesto debió ser realizado con el mismo criterio. Para eso, se descontó el monto de importaciones exoneradas al gasto total de inversión de la Administración Central, determinándose asimismo el monto neto de IVA asociado a este gasto. De esta manera, la tasa media se calculó como el cociente entre el IVA neto y la inversión neta total del año correspondiente.

En el caso de los Gobiernos Departamentales, los datos de inversión disponibles corresponden a montos globales por departamento por lo que no fue posible determinar, a partir de la composición de los mismos, una tasa media de IVA específica. Por esta razón, se aplicó al conjunto de la inversión de los Gobiernos Departamentales la tasa media calculada para la Administración Central, lo que implica suponer igual estructura de inversión en ambos ámbitos de Gobierno.

Así, el IVA potencial generado por las inversiones del Gobierno fue estimado como:

$$IVAIG = IG \times t_3$$

donde:

<i>IVAIG</i>	recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del Gobierno <sup>17</sup>
<i>IG</i>	FBKF del Gobierno neta de importaciones exoneradas
<i>t<sub>3</sub></i>	tasa media de IVA de la IG

<sup>15</sup> Las normas vigentes establecen que la inversión realizada por organismos estatales gozará de exoneración impositiva, siempre y cuando la misma no implique un trato discriminatorio para los bienes de producción nacional ofrecidos en plaza con respecto a los importados. Por otra parte, si una entidad estatal ejecuta un proyecto financiado a través de un organismo internacional, el IVA incluido en las adquisiciones de los bienes y servicios necesarios (realizadas en plaza) generará un crédito por un monto equivalente.

<sup>16</sup> Los registros aduaneros presentan la información clasificada según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM). Los códigos considerados fueron los correspondientes a los capítulos 72 a 89. En caso de disponerse de información que permitiera establecer una correspondencia entre la nomenclatura comercial y el destino económico de los bienes (clasificación según Grandes Categorías Económicas-GCE), se podría determinar con mayor precisión el monto de importaciones destinadas a la FBKF (considerando el conjunto de mercaderías que, por su naturaleza, se clasifican como bienes de capital).

<sup>17</sup> También en este caso, los montos de FBKF del Sector Público estimados por el BCU incluyen IVA, por lo que fue necesario calcular para cada año los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias de este impuesto.

## 2.4 IVA generado por consumo intermedio privado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación

Según las disposiciones establecidas en la legislación vigente, el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios que realizan las empresas constituye IVA deducible si éstos son utilizados para la reventa o en la fabricación de productos gravados. Cuando los bienes y servicios producidos son destinados a la exportación, la empresa puede optar entre descontar el IVA compras asociado a los mismos del pago de otros tributos (incluido el IVA a pagar por las ventas en plaza, si la empresa produce también bienes para el mercado interno<sup>18</sup>) o solicitar certificados de crédito<sup>19</sup>. Por su parte, el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de productos exentos no puede ser descontado.

En la medida que la recaudación considerada en este trabajo es la bruta, fueron tratados como IVA no deducible potencial tanto el asociado a las compras utilizadas para producir bienes y servicios exentos como el vinculado a las operaciones de exportación. Si bien una parte de este último constituye, aún en términos de recaudación bruta, IVA deducible (en la medida que puede ser descontado del monto a pagar por concepto de IVA ventas), la información disponible no permitió determinar su magnitud. Por consiguiente, al no poder descontarse este componente, la base de IVA potencial considerada estaría sobreestimada.

En base a las consideraciones mencionadas, la estimación del IVA potencial asociado al consumo intermedio privado empleado en la producción de bienes y servicios exentos o destinados al mercado externo fue realizada utilizando las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Consumo intermedio privado según clase de actividad económica	Elaboración propia	BCU, DGI
Exportaciones del sector privado por clase de actividad económica	Elaboración propia	DGI
Porcentaje de ventas exentas por clase de actividad económica	Elaboración propia	DGI
Tasa media del IVA	Elaboración propia	BCU, DGI

Para determinar la base potencial de este componente del IVA no deducible fue necesario establecer, en primer lugar, qué proporción del consumo intermedio de los distintos sectores fue utilizada cada año en la producción de bienes y servicios destinados al mercado interno y qué proporción se destinó a producir bienes y servicios para exportar. Para eso se empleó la información proveniente de las declaraciones juradas que las empresas presentan a la Dirección General Impositiva (DGI), referida a las exportaciones anuales de bienes y servicios<sup>20</sup>, la que fue agrupada en clases de actividad económica<sup>21</sup> a partir del giro registrado en la DGI asociado a cada empresa exportadora<sup>22</sup>. El porcentaje de ventas al mercado exterior fue calculado entonces como el cociente entre las exportaciones y la producción de cada clase de actividad, obteniéndose

<sup>18</sup> En ese caso, la empresa puede descontar el IVA compras del IVA ventas correspondiente a las operaciones realizadas en el mercado interno y utilizar el excedente, si éste existe, para el pago de otros tributos o de tributos de ejercicios futuros (en caso que dicho crédito no se agote en el período en cuestión).

<sup>19</sup> Los certificados de crédito pueden ser utilizados por la empresa para el pago de impuestos incluidos en la factura de sus proveedores de bienes y servicios, siempre y cuando los mismos integren directamente el costo de los bienes exportados (en este caso la empresa paga a su proveedor solamente el importe neto de la factura y se compromete a pagarle los impuestos con certificados de crédito que solicitará a la DGI).

<sup>20</sup> Si bien el BCU publica datos de exportaciones por grupo de actividad (clase CIU a 4 dígitos), éstos no presentan la suficiente desagregación como para determinar a partir de los mismos el monto de exportaciones efectuadas por cada sector. En particular, la categoría "Otros grupos de actividad" comprende diversos sectores, incluyendo algunas ramas industriales cuya información es complementaria de la publicada en forma desagregada para esta clase de actividad.

<sup>21</sup> Las clases de actividad consideradas fueron agrupadas según la apertura de las Cuentas Nacionales: Agricultura, ganadería, caza y silvicultura; Pesca-Explotación de minas y canteras; Industrias manufactureras; Suministro de electricidad, gas y agua; Construcción (privada); Comercio y reparaciones; Restaurantes y hoteles; Transporte, almacenamiento y comunicaciones; Intermediación financiera; Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler; Enseñanza (privada); Salud (privada) y Servicios personales y Hogares con servicio doméstico.

<sup>22</sup> A partir de los giros asignados de acuerdo a la actividad principal declarada por las empresas ante la DGI, se adjudicó a cada RUT la clase CIU equivalente, determinándose luego la clase de actividad a la que correspondía cada uno.

luego por diferencia el porcentaje de ventas al mercado interno. Estos porcentajes fueron aplicados a los datos de consumo intermedio por clase de actividad obtenidos de Cuentas Nacionales<sup>23</sup>, determinándose así el monto utilizado en la producción de bienes y servicios destinados al mercado interno y el importe empleado en la fabricación de productos para exportar.

Una vez definido de esta manera el consumo intermedio asociado en cada sector a la producción para el mercado interno, se estableció qué porcentaje fue empleado cada año en la fabricación de productos exentos. Esto fue determinado en base a información de ventas por giro obtenida de las declaraciones juradas de las empresas contribuyentes, calculándose la participación de las ventas exentas de cada sector de actividad como el promedio ponderado de las participaciones de esta categoría de ventas para las empresas CEDE y No CEDE (los ponderadores utilizados fueron el peso de cada grupo de empresas en el total de ventas internas declaradas cada año).

El cálculo de la base potencial de IVA asociada al consumo intermedio empleado por cada sector en la producción de bienes y servicios exentos se resume de la siguiente manera:

$$CIE_i = [CI_i(1 - \alpha_i)]\beta_i$$

donde:

$CIE_i$	consumo intermedio de la clase de actividad $i$ destinado a la producción de exentos
$CI_i$	consumo intermedio de la clase de actividad $i$
$\alpha_i$	porcentaje de ventas de la clase de actividad $i$ destinadas a la exportación
$\beta_i$	porcentaje de ventas exentas de la clase de actividad $i$

Por su parte, la base potencial de IVA asociada en cada sector al consumo intermedio utilizado para la fabricación de productos destinados a la exportación fue calculada como:

$$CIEX_i = CI_i \times \alpha_i$$

donde:

$CIEX_i$	consumo intermedio de la clase de actividad $i$ destinado a la fabricación de productos para exportar
----------	---

Las tasas medias de IVA aplicables a las bases potenciales de cada sector fueron determinadas a partir de la estructura del consumo intermedio de cada clase de actividad que surge del Cuadro de Oferta y Utilización elaborado por el BCU para el año 1997 (COU97). El procedimiento utilizado consistió en asignar a cada componente del consumo intermedio sectorial la tasa de IVA correspondiente, según sean bienes o servicios exentos, gravados a la tasa mínima o gravados a la tasa básica, determinándose para cada sector una tasa media del impuesto como el promedio ponderado por la participación de cada componente en el consumo intermedio total del sector<sup>24</sup>.

De esta manera, a partir de las bases potenciales y de las tasas medias aplicables a los distintos sectores de actividad, se calculó el monto de IVA a recaudar por concepto de consumo intermedio asociado a la producción de bienes y servicios exentos como:

$$IVACIE_i = CIE_i \times t_{4i}$$

<sup>23</sup> Al igual que las otras variables de Cuentas Nacionales, los montos de consumo intermedio estimados por el BCU incluyen IVA, por lo que fue necesario calcular para cada año los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias sectoriales de este impuesto (cuya estimación se explica más adelante).

<sup>24</sup> El COU97 es la fuente estadística más actualizada que permite la desagregación necesaria para este trabajo sobre la estructura del consumo intermedio sectorial. El uso de la estructura de consumo intermedio surgida del COU97 presenta el problema de que la metodología empleada por el BCU (según las recomendaciones del SCN 1993) implica que las actividades de enseñanza, salud, construcción, hoteles, transporte y otros servicios desarrolladas por el Gobierno, están incluidas en los respectivos capítulos junto con las correspondientes actividades de las empresas privadas. Esto podría estar alterando la tasa media de IVA calculada para el sector privado.

donde:

$IVACIE_i$  recaudación potencial de IVA derivada del consumo intermedio del sector  $i$  asociado a la producción de bienes y servicios exentos

$t_{4i}$  tasa media de IVA del consumo intermedio del sector  $i$

En el caso del consumo intermedio vinculado a la producción de bienes y servicios de exportación, el cálculo realizado fue el siguiente:

$$IVACIEX_i = CIEX_i \times t_{4i}$$

donde:

$IVACIEX_i$  recaudación potencial de IVA derivada del consumo intermedio del sector  $i$  asociado a la producción de bienes y servicios de exportación

$t_{4i}$  tasa media de IVA del consumo intermedio del sector  $i$

Por consiguiente, el IVA no deducible potencial total a recaudar cada año por el consumo intermedio de los sectores que producen bienes exentos (IVACIE) o de exportación (IVACIEX), fue obtenido como:

$$IVACIE = \sum_i IVACIE_i$$

$$IVACIEX = \sum_i IVACIEX_i$$

Finalmente, el IVA no deducible total vinculado al consumo intermedio (IVACI) surge de:

$$IVACI = IVACIE + IVACIEX$$

## 2.5 IVA generado por inversión privada destinada a producir bienes y servicios exentos y de exportación

El último componente considerado como base potencial de IVA no deducible fue la inversión privada<sup>25</sup> gravada destinada a producir bienes y servicios exentos y de exportación. Su estimación fue realizada a partir de las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Formación bruta de capital fijo del sector privado	Externo	BCU, INE, MGAP
Formación bruta de capital fijo de las empresas públicas	Externo	Empresas públicas
Formación bruta de capital fijo por clase de actividad	Elaboración propia	BCU, DGI, INE, MGAP
Importaciones de bienes de capital del sector privado	Externo	DNA
Tasa media del IVA	Elaboración propia	BCU, DGI

El procedimiento de estimación aplicado en este caso fue el mismo que se empleó para el IVA potencial asociado al consumo intermedio. Para eso fue necesario determinar en primer lugar el monto de FBKF incorporada por cada sector de actividad.

En la medida que los datos de FBKF de Cuentas Nacionales presentan una mayor agregación que la requerida, el monto de inversión incorporado por cada sector debió determinarse recurriendo a fuentes adicionales de información, reagrupándose las actividades en nuevas categorías<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> La inversión de las empresas públicas se incluye en esta categoría.

<sup>26</sup> La necesidad de reagrupar los sectores surgió por no disponerse de información para todas las clases de actividad.

En el Cuadro 2 se presentan los sectores considerados y las fuentes utilizadas en cada caso.

## Cuadro 2. Formación bruta de capital fijo

Sector	Fuente	Período disponible
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	OPYPA	2000-2006
Industrias manufactureras	INE	2001, 2003-2010, 2012
Suministro de electricidad, gas y agua	INE	2001, 2003-2010, 2012
Comercio y reparaciones	INE	2001, 2003-2010, 2012
Restaurantes y hoteles	INE	2001, 2003-2010, 2012
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	INE	2001, 2003-2010, 2012
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	INE	2001, 2003-2010, 2012
Enseñanza (privada)	INE	2001, 2003-2010, 2012
Salud (privada)	INE	2001, 2003-2010, 2012
Servicios personales y Hogares con servicio doméstico	INE	2001, 2003-2010, 2012
Resto	Estimación propia	-

Los datos sobre inversión del sector agropecuario utilizados fueron estimados por la Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYPA) del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (MGAP), pero no están disponibles para el conjunto del período analizado<sup>27</sup>. El INE, por su parte, publica estimaciones de la FBKF para determinados sectores de actividad, aunque la información no es completa y, hasta la fecha, sólo está disponible para algunos años del período (2001, 2003 a 2010, 2012), por lo que fue necesario estimar los restantes años a partir de la participación promedio de cada sector. Las demás clases de actividad fueron agrupadas en la categoría Resto<sup>28</sup>, determinándose el monto de inversión correspondiente a la misma como la diferencia entre la FBKF total del sector privado –obtenida de Cuentas Nacionales– más la FBKF de las empresas públicas, y el subtotal formado por los sectores para los que se disponía de información<sup>29</sup>.

Al igual que en el caso de la inversión pública, parte de la inversión privada se beneficia de exoneraciones tributarias<sup>30</sup>. El beneficio fiscal referido al IVA consiste en la exoneración del impuesto en ocasión de la importación de los bienes de inversión comprendidos y su devolución por las compras realizadas en plaza. Como fue planteado anteriormente, en la medida que los impuestos devueltos mediante certificados de crédito forman parte de la recaudación bruta, a efectos de determinar la base imponible corresponde descontar únicamente el monto de las inversiones beneficiadas que se hayan concretado en compras en el mercado exterior. Éste fue determinado a partir de los registros aduaneros, contemplando sólo aquellas importaciones de bienes de capital para las cuales no se registraron pagos de IVA<sup>31</sup>. Una vez definida la inversión a descontar cada año, se calculó la inversión gravada de cada sector como la diferencia entre la FBKF total del sector y el monto de las importaciones de bienes de capital exoneradas correspondiente a cada uno<sup>32</sup>.

<sup>27</sup> El dato para el año 2006 es preliminar, y los de los años 2007 a 2016 son estimación propia.

<sup>28</sup> Sectores comprendidos: Pesca, Minería, Construcción (privada) e Intermediación financiera.

<sup>29</sup> La FBKF sectorial de los años 2000, 2002, 2011, 2013 a 2016 fue estimada de la siguiente forma: a partir de la FBKF total se determinó la FBKF sin sector agropecuario (TSA), calculándose la participación promedio de los sectores Industrias manufactureras; Suministro de electricidad, gas y agua; Comercio y reparaciones; Restaurantes y hoteles; Transporte, almacenamiento y comunicaciones; Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler; Enseñanza (privada), Salud (privada), Servicios personales y Hogares con servicio doméstico y Resto como:  $Participación\ sector_i = promedio\ bianual\ (FBKF_{it}/TSA_t)$ , con  $t = 2001, 2003\ a\ 2010, 2012$ . Una vez obtenidas estas participaciones promedio se calculó, para los años a estimar, el monto de FBKF de cada sector como:  $FBKF_{it} = Participación\ sector_i \times TSA_t$ , con  $t = 2000, 2002, 2011, 2013\ a\ 2016$ .

<sup>30</sup> La Ley 16.906, vigente desde el año 1998, contiene normas referidas a la declaración de interés de algunas inversiones realizadas en territorio nacional por operadores, tanto nacionales como extranjeros, que desarrollen actividades industriales o agropecuarias. Estas inversiones comprenden: adquisición de bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo, compra de equipos para el procesamiento electrónico de datos, mejoras fijas afectadas a las actividades industriales y agropecuarias, y algunos bienes inmateriales, entre otros.

<sup>31</sup> Las importaciones consideradas fueron las correspondientes a los capítulos 72 a 89 de la clasificación NCM.

<sup>32</sup> Para determinar el monto de importaciones de cada sector se trabajó con datos desagregados por RUT, los que fueron agrupados en clases de actividad económica a partir del giro en la DGI asociado a cada empresa.

Luego de obtener la inversión gravada de cada sector de actividad, se determinó la parte empleada en la producción de bienes destinados al mercado interno y la parte utilizada en la fabricación de productos de exportación. Para eso se emplearon los coeficientes de ventas de exportación calculados anteriormente para la estimación del IVA potencial asociado al consumo intermedio, los que fueron ajustados teniendo en cuenta la nueva apertura sectorial considerada. El ajuste realizado consistió en hallar un coeficiente aplicable a la categoría Resto como el promedio ponderado de los factores calculados para los sectores que la componen, utilizándose como ponderadores el peso de cada sector en el valor bruto de producción total de la nueva agrupación.

Seguidamente, a partir del monto de inversión destinado por cada sector a la producción de bienes y servicios para el mercado interno, se determinó cuánto de esa inversión fue empleada cada año para la fabricación de productos exentos. Los coeficientes utilizados en este caso son los mismos que los obtenidos para el consumo intermedio.

De esta manera, el cálculo de la base potencial de IVA asociada a la inversión privada empleada por cada sector en la producción de bienes y servicios exentos se resume como sigue:

$$IPE_i = [FBKF_i(1 - \alpha'_i)]\beta'_i$$

donde:

$IPE_i$  FBKF neta de importaciones exentas, destinada por la clase de actividad  $i$  a la producción de exentos

$FBKF_i$  FBKF de la clase de actividad  $i$  neta de importaciones exoneradas

$\alpha'_i$  porcentaje de ventas de la clase de actividad  $i$  destinadas a la exportación

$\beta'_i$  porcentaje de ventas exentas de la clase de actividad  $i$

Por su parte, la base potencial de IVA asociada en cada sector a la inversión destinada a la fabricación de bienes y servicios de exportación fue calculada como:

$$IPEX_i = FBKF_i \times \alpha'_i$$

donde:

$IPEX_i$  FBKF neta de importaciones exoneradas, destinada por la clase de actividad  $i$  a la fabricación de bienes y servicios de exportación

La tasa de IVA aplicada a esta inversión fue la básica, en la medida que los bienes involucrados están gravados a esa tasa.

A partir de las bases potenciales de los distintos sectores de actividad, así se calculó el monto de IVA a recaudar por concepto de inversión asociada a la producción de bienes y servicios exentos:

$$IVA_{IPE}_i = IPE_i \times t_5$$

donde:

$IVA_{IPE}_i$  recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del sector  $i$  asociada a la producción de bienes y servicios exentos

$t_5$  tasa básica de IVA

En el caso de la inversión destinada a la producción de bienes y servicios de exportación el cálculo realizado fue el siguiente:

$$IVA_{IPEX}_i = IPEX_i \times t_5$$

donde:

$IVAIP_{EX}_i$  recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del sector  $i$  asociada a la producción de bienes y servicios de exportación

Por consiguiente, el IVA no deducible potencial total a recaudar cada año por la inversión destinada a producir bienes y servicios exentos (IVAIP<sub>E</sub>) y de exportación (IVAIP<sub>EX</sub>) se obtuvo como:

$$IVAIP_E = \sum_i IVAIP_{E_i}$$

$$IVAIP_{EX} = \sum_i IVAIP_{EX_i}$$

Así, el IVA no deducible total vinculado a la inversión privada (IVAIP) fue determinado como:

$$IVAIP = IVAIP_E + IVAIP_{EX}$$

## 2.6 Estimación de la evasión

Como fue planteado en la introducción, la estimación de la evasión mediante métodos indirectos – como el MC– consiste en el cálculo de la recaudación potencial y su comparación con la efectiva. De esta manera, la tasa de evasión en el IVA surge de comparar la recaudación observada en un determinado período  $t$  con la recaudación potencial para igual período:

$$Tasa\ de\ evasión_t = \frac{(IVAP_t - IVAE_t)}{IVAP_t} = \frac{Evasión\ IVA_t}{IVAP_t}$$

donde:

$IVAP_t$  recaudación potencial de IVA del período  $t$

$IVAE_t$  recaudación efectiva de IVA del período  $t$

A partir de las bases potenciales de IVA no deducible asociadas a cada componente considerado (consumo privado, consumo del Gobierno, inversión del Gobierno, consumo intermedio privado destinado a la producción de bienes y servicios exentos o de exportación e inversión privada destinada a la fabricación de productos exentos o de exportación), se determinó para cada año la recaudación potencial total del impuesto:

$$IVAP_t = IVACH_t + IVACG_t + IVAIG_t + IVACI_t + IVAIP_t$$

Respecto a la recaudación efectiva, la misma se considera hasta el día 31/Marzo/17 y, en la medida que se efectiviza en períodos posteriores a aquel en el que se produjo el hecho generador, a efectos de su comparación con la recaudación potencial generada en un ejercicio aquella debe ser considerada según el criterio de lo devengado.

Para eso se determinó la recaudación por concepto del IVA interno según el período en que se generó el tributo, no utilizándose la recaudación que se informa en los registros de recaudación. En el caso del IVA importación, en cambio, no fue necesario realizar este ajuste ya que la liquidación del mismo se efectiviza en el mes en que se produce el hecho generador.

Así, la recaudación (bruta) efectiva total fue obtenida, para cada uno de los diecisiete años considerados, como:

$$IVAE_t = IVAE\ interno_{enero_t-diciembre_t} + IVAE\ importación_{enero_t-diciembre_t}$$

### 3. Resultados

En el Cuadro 3 se presentan los resultados obtenidos de la estimación de la evasión en el IVA para el período 2000-2016<sup>33</sup>.

**Cuadro 3. Estimación de la evasión en el IVA 2000-2016**

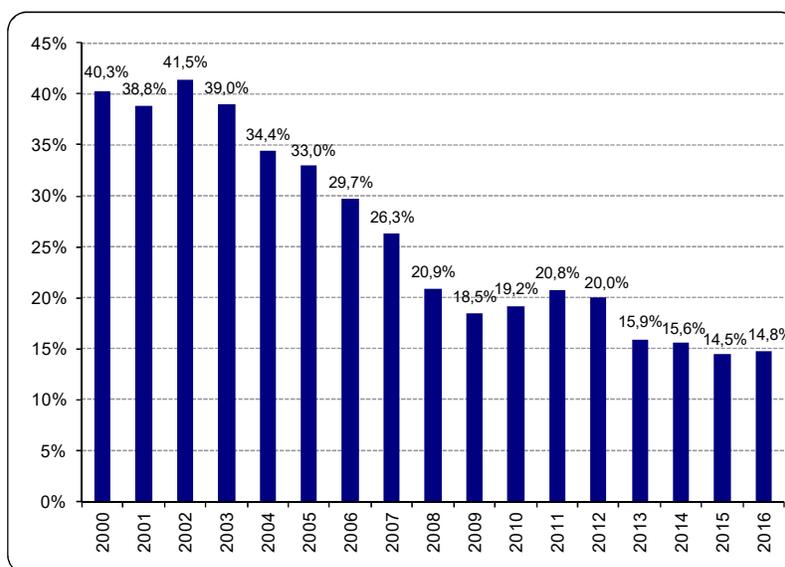
Año	Recaudación IVA*		Evasión*	Tasa de evasión
	Potencial	Efectiva		
2000	32.493	19.405	13.087	40,3%
2001	33.154	20.277	12.877	38,8%
2002	36.123	21.149	14.974	41,5%
2003	45.468	27.753	17.714	39,0%
2004	54.660	35.874	18.787	34,4%
2005	60.112	40.271	19.841	33,0%
2006	67.287	47.326	19.961	29,7%
2007	75.747	55.838	19.909	26,3%
2008	87.431	69.121	18.310	20,9%
2009	88.191	71.912	16.279	18,5%
2010	101.237	81.791	19.446	19,2%
2011	119.246	94.480	24.766	20,8%
2012	131.080	104.826	26.254	20,0%
2013	139.681	117.490	22.191	15,9%
2014	155.719	131.484	24.235	15,6%
2015	167.340	143.126	24.214	14,5%
2016**	181.178	154.443	26.734	14,8%

\* Valores en millones de pesos corrientes.

\*\* El año 2016 es preliminar por datos del BCU.

En el Gráfico 1 se observa que la tasa de evasión<sup>34</sup> fue descendió en el período 2003-2009, para posteriormente mostrar un comportamiento oscilante, pero con tendencia decreciente. Alcanzó el máximo en el año 2002 (41,5%) y el mínimo en 2015 (14,5%). Considerando el período punta a punta, se estima que la tasa de evasión descendió 63,4%.

**Gráfico 1. Tasa de evasión en el IVA 2000-2016 (en % de la recaudación potencial)**

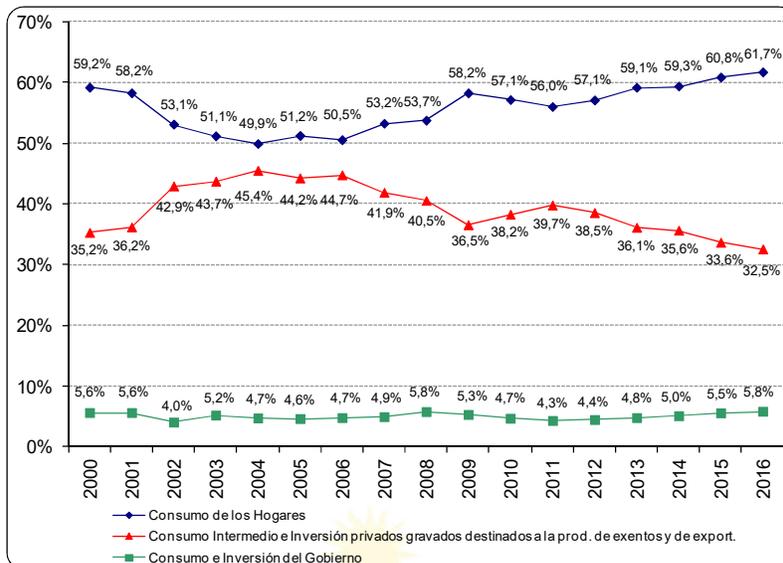


<sup>33</sup> En las Cuentas Nacionales elaboradas por el BCU, los datos del año 2016 son preliminares.

<sup>34</sup> Tal como fue planteado en la Introducción, se actualizan los datos procedentes de las fuentes externas e internas, por lo que, las variaciones de éstos (por ejemplo, en las Cuentas Nacionales del BCU, en las Declaraciones Juradas de los contribuyentes) repercuten en los componentes y generan diferencias con valores de las series de informes anteriores.

Al analizar la distribución del IVA potencial entre los que recae el impuesto se registra que, en promedio en el período, el 57,1% de la recaudación potencial correspondió a los hogares, el 37,9% a las empresas que producen bienes y servicios exentos y de exportación, y el 5,0% restante al Gobierno (Gráfico 2).

**Gráfico 2. IVA potencial por componente 2000-2016**



Las variaciones observadas en la tasa de evasión obedecerían fundamentalmente a la evolución de la *actividad económica*, a la *gestión de la AT* y a cambios en la *normativa tributaria* vinculada al impuesto.

En relación con el primero de estos factores, la recaudación efectiva se ve influida por los cambios en el *nivel de actividad* (expresado a través del PIB real) en la medida que el comportamiento de los contribuyentes en esta materia está condicionado, en forma contracíclica, por el contexto económico. En efecto, en períodos de crecimiento los individuos podrían tener una menor disposición a tomar riesgos de este tipo, dado que la evasión resulta una estrategia menos atractiva en relación al costo potencial involucrado. En períodos recesivos, en cambio, la evasión puede ser vista como una estrategia de supervivencia más aceptada, aumentando así la disposición a tomar riesgos por el promedio de los contribuyentes.

Respecto a la *gestión de la AT*, la evasión impositiva puede ser utilizada como una medida complementaria de la eficiencia de la AT: si se mantienen inalterados los otros factores, cuanto mejor sea el rendimiento de la AT en el cumplimiento de sus funciones menor será la tasa de evasión. Esto se explicaría por la mayor percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, por las sanciones que puedan tener por su incumplimiento, su difusión y repercusión.

En lo concerniente a la *normativa tributaria*, las modificaciones en las tasas del impuesto<sup>35</sup> inciden en los incentivos de los agentes a evadir, repercutiendo así en la tasa de evasión. Al descender la alícuota del impuesto, considerada como un “premio por evadir”, habría una menor disposición a adoptar un comportamiento evasor.

<sup>35</sup> Durante el período considerado, algunos bienes y servicios exentos pasaron a estar gravados a tasa mínima (frutas, verduras y gasoil a partir del 2003; servicio de transporte colectivo de pasajeros a partir del 2004). Los servicios de hotelería para no residentes, a fines del 2003, pasaron a estar no gravados (se consideran exportación de servicios). Desde el año 2006, se produjo la reducción de la alícuota del IVA en algunas operaciones con tarjetas de crédito en 9 puntos porcentuales, y las enajenaciones e importaciones de carne bovina y menudencias pasaron a estar gravadas al 10% en lugar de a la tasa mínima.

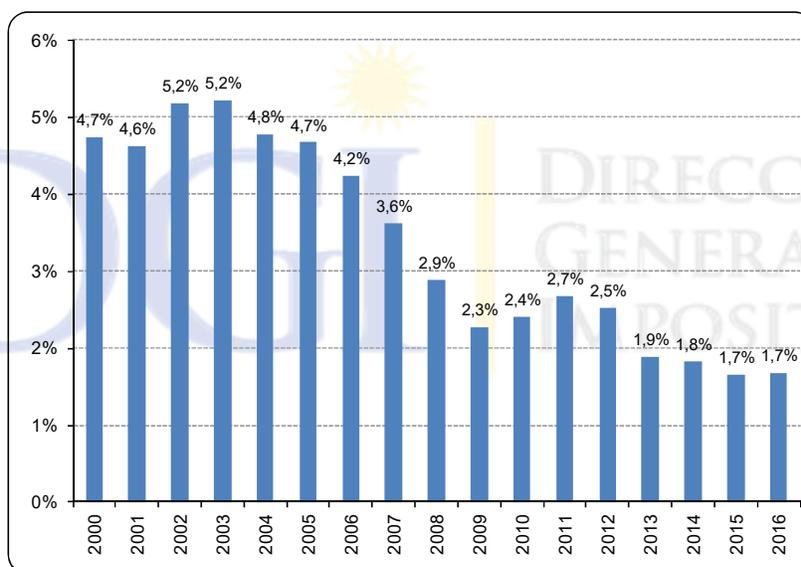
Como se mencionó anteriormente, en el año 2007 el NST modificó las tasas del impuesto, así como su base imponible<sup>36</sup>, por la inclusión de nuevos bienes y servicios que estaban exentos y por la eliminación del COFIS<sup>37</sup>. Este último impuesto también afectaría el comportamiento observado en 2001, año en que fue establecido, determinando una ampliación de la base del IVA.

Otro factor a considerar de la normativa tributaria es la existencia de agentes de retención del impuesto. La designación de éstos responde a la necesidad de asegurar la recaudación del impuesto por una vía más efectiva que la del propio contribuyente. La designación se realiza ante la existencia de ciertas características de los agentes que intervienen en los actos económicos. También se considera que la incorporación de estas figuras aumenta la percepción del riesgo por parte del contribuyente principal, ya que además de verter el tributo retenido, el responsable informa a la AT sobre la operación que da origen a esa retención. Es así que existe una amplia nómina de sujetos que han sido designados responsables por obligaciones tributarias de terceros en calidad de agentes de retención o de percepción, a lo largo del período de análisis<sup>38</sup>.

Para tener una idea de la participación que tiene la evasión en el IVA en la economía, puede recurrirse al ratio Evasión / PIB corriente.

El indicador desciende en forma importante entre el 2003 y el 2009, para aumentar en el bienio 2010-2011 y luego vuelve a caer hasta el año 2015 (Gráfico 3).

**Gráfico 3. Ratio Evasión / PIB corriente 2000-2016**



<sup>36</sup> Ampliación de la base: se grava el consumo de agua potable que supere un nivel establecido, servicios médicos mutuales y no mutuales, servicios de transporte (taxi y escolar), cigarrillos y préstamos (otorgados por cooperativas y Crédito Social del BROU). La eliminación del COFIS opera como una reducción de la base. Por otra parte, en el correr del segundo semestre del año 2007 se establecieron exoneraciones puntuales: a las enajenaciones de determinados cortes de carne vacuna (asado de tira y falda), las enajenaciones de carnes de ave y ovina.

<sup>37</sup> El COFIS grava las importaciones y las enajenaciones de los bienes materiales que sean producto de la actividad industrial y que cumplan alguna de las siguientes condiciones: A) Su circulación interna esté gravada por el Impuesto al Valor Agregado con una tasa distinta de cero, B) Estén incluidos en el artículo 1º del Título 11 del Texto Ordenado 1996 (IMESI). El IVA opera sobre el precio del bien más el COFIS.

<sup>38</sup> En 2009, por ejemplo, fueron designados responsables Supermercados, laboratorios farmacéuticos y distribuidores de medicamentos, entre otros.

#### 4. Conclusiones

Los resultados obtenidos, detallados en el punto anterior, muestran un descenso del indicador desde el año 2003 hasta el 2009 y, posteriormente, una trayectoria oscilante pero con tendencia decreciente. La tasa de evasión alcanzó el máximo en el año 2002 (41,5%) y el mínimo en 2015 (14,5%). Al considerar el período punta a punta, se estima que la tasa de evasión descendió casi 64%.

Las variaciones registradas estarían basadas en la evolución de la actividad económica, la gestión de la AT y por los cambios introducidos en la normativa vinculada al IVA en el período considerado. En relación con el primero de estos factores, el principal componente de la recaudación potencial es el consumo de los hogares y afecta la recaudación efectiva a través del cumplimiento de los contribuyentes ya que, en general, se observa en el período una relación inversa entre la variación del nivel de actividad y la evolución de la evasión impositiva, determinada por el comportamiento contracíclico de los contribuyentes en materia de evasión.

La gestión de la AT incide a través de la mayor percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, por las sanciones que puedan tener por su incumplimiento, su difusión y repercusión.

Los cambios en la normativa del IVA referidos a las tasas y a la base imponible del impuesto influyen en el cumplimiento tributario de los agentes, en particular, el NST estableció una reducción de las tasas de IVA aplicado a los diferentes bienes y servicios (que se amplifica con la eliminación del COFIS), que podría afectar la propensión a evadir, en tanto que el beneficio esperado de esta actitud es menor.

En algunos casos, la falta de información específica determinó que debieran realizarse ciertos supuestos para poder aproximar las variables involucradas en la estimación. El hecho de que los mismos se aplicaran al conjunto del período analizado garantiza que, aún en caso de que estos supuestos puedan no ser los más adecuados, el "error" cometido sería sistemático. En este sentido, el presente trabajo aporta una serie de tasas de evasión que resulta válida como indicativa de la evolución del incumplimiento en el IVA en el período analizado.

Una limitación que reconocemos de este estudio es que el mismo brinda un resultado global de toda la economía, pero no permite alcanzar resultados a niveles más desagregados (por sector de actividad, por dimensión económica o geográfica).

## 5. Bibliografía consultada

Dirección General Impositiva – Departamento de estudios económico-tributarios (2017). “Estimación de la evasión en el IVA mediante el método del consumo 2000-2015”.

Jorratt, M. (1996). “Evaluación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario y de la evasión tributaria”. Documento presentado en la conferencia técnica del CIAT, Viterbo, Italia.

Miraballes, G. (2005). “El método de las Cuentas Nacionales para la estimación de la evasión en el IVA”, XX Jornadas Anuales de Economía, Banco Central del Uruguay.

Salim, J. A. y D'Angela, W. D. (2005). “Estimación del incumplimiento en el IVA - Años 2000 a 2004”, Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina.

Texto Ordenado 1996. Normas Tributarias de competencia de la DGI. Segunda Edición.

## 6. Fuente de datos

Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Portland (ANCAP).

Administración Nacional de Puertos (ANP).

Administración Nacional de Telecomunicaciones (ANTEL).

Banco Central del Uruguay (BCU).

Contaduría General de la Nación (CGN), Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

Dirección General Impositiva (DGI), Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

Dirección Nacional de Aduanas (DNA), Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

Instituto Nacional de Estadística (INE), Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP).

Ministerio de Turismo (MINTUR).

Administración de las Obras Sanitarias del Estado (OSE).

Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYPA), Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (MGAP).

Administración Nacional de Usinas y Transmisiones Eléctricas (UTE).

## 7. Siglas y nomenclaturas empleadas

ANCAP	- Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Pórtland
ANP	- Administración Nacional de Puertos
ANTEL	- Administración Nacional de Telecomunicaciones
AT	- Administración Tributaria
BCU	- Banco Central del Uruguay
CIE <sub>i</sub>	- Consumo intermedio de la clase de actividad i destinado a la producción de exentos
CIEX	- Consumo intermedio de la clase de actividad i destinado a la fabricación de productos para exportar
CI <sub>i</sub>	- Consumo intermedio de la clase de actividad i
CIIU	- Clasificación Internacional Industrial Uniforme
COFIS	- Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social
COU	- Cuadro de Oferta y Utilización
DGI	- Dirección General Impositiva
DNA	- Dirección Nacional de Aduanas
ENGIH	- Encuesta Nacional de Gastos e Ingresos de los Hogares
FBKF	- Formación Bruta de Capital Fijo
FBKF <sub>i</sub>	- FBKF de la clase de actividad i neta de importaciones exentas
GCE	- Grandes Categorías Económicas
GCEU	- Gasto de consumo de extranjeros en Uruguay
GCFH	- Gasto de consumo final de los hogares
GCIG	- Gasto de consumo intermedio del Gobierno
GCUE	- Gasto de consumo de uruguayos en el exterior
IG	- FBKF del Gobierno neta de importaciones
IMESI	- Impuesto Específico Interno
INE	- Instituto Nacional de Estadística
IPE <sub>i</sub>	- FBKF neta de importaciones exentas, destinada por la clase de actividad
IPEX <sub>i</sub>	- FBKF beta de importaciones exentas, destinada por la clase de actividad i a la fabricación de bienes y servicios de exportación
IVA	- Impuesto al Valor Agregado
IVACG	- Recaudación potencial de IVA derivada del consumo del Gobierno
IVACH	- Recaudación potencial de IVA derivada del consumo de los hogares
IVACIE <sub>i</sub>	- Recaudación potencial de IVA derivada del consumo intermedio del sector i asociado a la producción de bienes y servicios exentos
IVACIEX <sub>i</sub>	- Recaudación potencial de IVA derivada del consumo intermedio del sector i asociado a la producción de bienes y servicios de exportación
IVAIG	- Recaudación potencial de IVA derivada de la Inversión del Gobierno
IVAIP	- IVA no deducible total vinculado a la inversión privada
IVAIP <sub>E<sub>i</sub></sub>	- Recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del sector i asociada a la producción de bienes y servicios exentos
IVAIP <sub>EX<sub>i</sub></sub>	- Recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del sector i asociada a la producción de bienes y servicios de exportación
IVAPEM	- Recaudación potencial de IVA derivada de las compras de las pequeñas empresas y contribuyentes del Monotributo
M	- Importaciones
MC	- Método del consumo
MGAP	- Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca
NCM	- Nomenclatura Común del Mercosur
NST	- Nuevo Sistema Tributario
OPYPA	- Oficina de Programación y Política Agropecuaria
OSE	- Administración de las Obras Sanitarias del Estado
PIB	- Producto Interno Bruto

RUT	- Registro Único Tributario
SCN	- Sistema de Cuentas Nacionales
$t_{1a}$	- Tasa media de IVA del GCFH
$t_{1b}$	- Tasa media de IVA del GCEU
$t_2$	- Tasa media de IVA del GCIG
$t_3$	- Tasa media de IVA de la IG
$t_{4i}$	- Tasa media de IVA del consumo intermedio del sector $i$
$t_5$	- Tasa básica de IVA
TSA	- FBKF sin sector agropecuario
UTE	- Administración Nacional de Usinas y Transmisiones Eléctricas
$\alpha_i$	- Porcentaje de ventas de la clase de actividad $i$ destinadas a la exportación
$\alpha'_i$	- Porcentaje de ventas de la clase de actividad $i$ destinadas a la exportación
$\beta_i$	- Porcentaje de ventas exentas de la clase de actividad $i$
$\beta'_i$	- Porcentaje de ventas exentas de la clase de actividad $i$

