



Secretaría Nacional
del **Deporte**



RENUNCIA FISCAL DEL ESTADO EN EL DEPORTE

INFORME FINAL

Julio 2019

Sol Mascarenhas
Leticia Olmos
Melisa Ronchi

El presente trabajo se realiza en el marco de un contrato de colaboración existente entre la Secretaría Nacional del Deporte (SND) y el Centro de Estudios Fiscales (CEF), para generar un primer Estudio técnico sobre la Renuncia fiscal del Estado en el Deporte. Las afirmaciones realizadas en este trabajo son de exclusiva responsabilidad de las autoras.

Resumen ejecutivo

Este estudio tiene por objetivo estimar la renuncia fiscal en tributos nacionales, que realiza el Estado en el deporte para el periodo 2014 – 2017, comprendiendo las CESS, IRAE, IVA e IP utilizando principalmente registros administrativos.

Por renuncia fiscal se entiende lo que el Estado deja de recaudar por brindar un tratamiento fiscal diferencial. El método de estimación utilizado es el de pérdida de ingresos, simulando cuál hubiera sido la recaudación si no hubieran existido exoneraciones y se lo compara con la recaudación efectiva. Es un método estático ex post cuya premisa establece que no hay cambio en el comportamiento de los agentes, lo cual implica que esta medición no es equivalente al monto en que aumentaría la recaudación si se eliminaran los beneficios fiscales.

Los resultados de renuncia fiscal respecto al PIB son estables en los cuatro años, rondando el 0,13%, al igual que lo que ocurre con el peso relativo de cada uno de los impuestos en el total. El tributo que resulta más relevante es el IVA, el cual representa más del 60% de la renuncia fiscal, le siguen el IRAE y las CESS con un 15% cada uno y por último el IP se ubica en el entorno del 8%, en promedio para los cuatro años.

Las instituciones registradas en la SND, que representan menos de la mitad del total de instituciones deportivas identificadas, participan en el entorno del 90% de la renuncia fiscal en IRAE, IVA y CESS.

También se incluyen estimaciones de beneficios fiscales asociadas a proyectos deportivos que no son financiados directamente por el Estado, así como los montos de gastos e inversiones realizadas en materia deportiva que hayan sido ejecutados dentro del marco del presupuesto nacional.

Comparando la estimación de la renuncia fiscal con los montos ejecutados presupuestalmente, se constata que la erogación que se realiza vía presupuesto nacional para el deporte es cerca de la tercera parte de la renuncia fiscal estimada. Resulta relevante considerar los montos ejecutados presupuestalmente a la hora de cuantificar la importancia que le asigna el Estado al deporte, más allá de no estar comprendidos en el concepto de renuncia fiscal.

El uso de registros administrativos con información tributaria para fines de investigación económica es una práctica poco difundida, por lo que este trabajo pretende realizar un aporte en esta línea.

Palabras clave: Renuncia Fiscal, Deporte, Impuestos.

1. Introducción

En la actualidad es innegable la relevancia que tiene el deporte en la vida de las personas, nadie se cuestiona la necesidad de incorporar su práctica a la vida cotidiana. El deporte a lo largo del tiempo pasó de ser una disciplina vinculada al entretenimiento y a la vida social de las personas a ser considerada una conducta emparentada con la salud de los seres humanos. De acuerdo a la Organización Mundial de la Salud, el 6% de las muertes en todo el mundo se debe a la falta de actividad física¹.

La práctica deportiva no tiene efectos sólo en el estado físico de los individuos, también desde el punto de vista psicológico, mejora el estado de ánimo y reduce los niveles de estrés, ansiedad y depresión. Desde una perspectiva social se puede señalar que la práctica deportiva fomenta la integración, el trabajo en equipo y la formación en valores. En algunas situaciones se utiliza al deporte como herramienta en la búsqueda de un camino sano de salida en contextos sociales críticos.

Además del efecto que produce en quienes practican el deporte, también se debe considerar el rol del deporte como factor de entretenimiento y de integración social. El deporte puede generar sentimientos de pertenencia a determinados grupos que no se explican desde la racionalidad.

Por otra parte, el deporte también implica una actividad económica. Mesa y Arboleda (2007) plantean que *“si partimos del supuesto de que la economía está presente en cualquier tipo de actividad que vincula a los miembros de una sociedad alrededor de la satisfacción de sus necesidades básicas (por ejemplo, en la salud y la educación), en el caso de la práctica deportiva, se desprende que también existe un conjunto de decisiones económicas con respecto a la utilización del tiempo libre, representado en actividades deportivas y en la utilidad que se obtenga de ellas”*. La gran cantidad de actividades desarrolladas alrededor de las prácticas y los eventos deportivos se pueden relacionar directamente con la oferta y la demanda agregada en un país.

En este sentido, actividades como el consumo, la inversión, el nivel de ingresos, la producción y el empleo, son influenciadas en gran medida por el deporte, sea aficionado o profesional, en todas sus manifestaciones. Existen, por lo tanto, fundamentos de la disciplina económica, de la macroeconomía y la microeconomía, presentes en las decisiones de individuos, empresas y gobiernos cuando éstos consumen y producen bienes y servicios asociados con el deporte, de la misma manera que lo hacen cuando demandan y producen otros bienes y servicios. Esto permite considerar al sector deportivo como un sector económico más, ya que en él se producen y consumen bienes y servicios, generando de esta forma empleo y riqueza.

El lugar que ocupa el deporte en la sociedad actual implica que los gobiernos deben considerarlo al momento de tomar decisiones de política y de distribuir el gasto público. En general, y también en Uruguay, las actividades deportivas se desarrollan en un marco en el que priman los tratamientos tributarios preferenciales y son realizadas muchas veces a través de instituciones privadas sin fines de lucro. Cuantificar la renuncia fiscal implícita en estos

¹ Organización Mundial de la Salud, Estrategia mundial sobre régimen alimentario, actividad física y salud, disponible en <https://www.who.int/dietphysicalactivity/pa/es/>

regímenes preferenciales, es decir, lo que el Estado deja de recaudar como consecuencia de ellos, es fundamental para la toma de decisiones políticas.

En el Uruguay, la Secretaría Nacional del Deporte (SND) es el órgano rector de la actividad deportiva, siendo el encargado de definir las políticas públicas en esta materia. En su misión y visión² contiene los principios anteriormente expuestos, considerando al deporte como un derecho social que debe ser garantizado a toda la población. Por ende, existe una necesidad real de parte de la SND de contar con información que le permita conocer los distintos flujos económicos vinculados a las actividades deportivas, de manera de formular sus políticas de forma estratégica.

Un primer estudio vinculado a mediciones de la dimensión económica del deporte fue realizado por Lanzilotta y Campanella (2017), allí se presentó una primera aproximación a la medición de la Cuenta Satélite de deporte para Uruguay. El deporte como sector económico no se encuentra individualizado en el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), involucra actividades que son transversales al diseño, lo que implica que su impacto se encuentra disperso a la interna del mismo. Las Cuentas Satélites son un instrumento estadístico que pretende medir la dimensión económica de un sector que, como ocurre con el deporte, no se identifica con ninguno de los sectores existentes en el SCN. El estudio de Lanzilotta y Campanella (2017) tiene como objetivo iniciar el proceso de construcción de una Cuenta Satélite de deporte, estimando algunos componentes de la misma.

La Dirección General Impositiva (DGI) realiza mediciones periódicas de renuncia fiscal o gasto tributario que abarca más de un centenar de estimaciones según el último informe correspondiente al periodo 2014 – 2017. Si bien se trata de un estudio muy vasto, no se encuentran mediciones específicas para las instituciones deportivas.

En este contexto es que la SND le encomienda al Centro de Estudios Fiscales (CEF) un estudio técnico sobre la renuncia fiscal del Estado en el Deporte, como parte del proceso de acumulación de conocimiento en este ámbito.

Este estudio tiene por objetivo cuantificar la renuncia fiscal en tributos nacionales que realiza el Estado en el deporte para el periodo 2014 – 2017. Por renuncia fiscal en el deporte se entiende lo que el Estado deja de recaudar por brindar un tratamiento fiscal diferencial a las actividades deportivas. También se incluyen ciertas estimaciones de beneficios fiscales asociadas a proyectos deportivos que no son financiados directamente por el Estado. Se exponen además los resultados vinculados a los montos de gastos e inversiones realizadas en materia deportiva que hayan sido ejecutados dentro del marco del presupuesto nacional.

² Misión SND: La Secretaría Nacional del Deporte es el organismo rector de la actividad física y el deporte, define las políticas, los objetivos y las estrategias del sector favoreciendo el desarrollo social y la salud de los ciudadanos. Asimismo estas acciones constituyen un factor de educación y una gran herramienta para construir valores, convivencia y cohesión social.

Visión SND: Ser el órgano del Estado que formula, ejecuta, supervisa y evalúa las políticas en materia deportiva, con el mayor grado de transparencia, eficiencia y eficacia para cumplir los objetivos de garantizar el derecho social de toda la población a la práctica sistemática de la actividad física, el deporte y la recreación mediante una gestión de calidad, respetando los principios éticos de solidaridad, inclusión social, equidad, participación y corresponsabilidad

Estos montos son relevantes a la hora de cuantificar la importancia económica del deporte, más allá de no estar comprendidos en el concepto de renuncia fiscal.

El resto del informe se organiza de la siguiente forma. En el apartado 2 se encuentra el marco teórico, allí se desarrollan conceptos introductorios así como la metodología a emplear. En el apartado 3 se detallan las fuentes de información utilizadas. Luego, en el apartado 4, se describe el procedimiento empleado para la clasificación de las instituciones, la validación de las fuentes de información y la detección de atípicos. El procedimiento empleado para la estimación de la renuncia fiscal se desarrolla en el apartado 5. Los resultados de renuncia fiscal por impuesto y su validación se exponen en el apartado 6 y los comentarios finales se realizan en el apartado 7.

2. Marco Teórico

2.1 Conceptos introductorios

2.1.1 Deporte y economía

Se reconoce cada vez más, por parte de la academia, que el deporte es un sector económico, con las mismas características que los sectores tradicionales, donde se puede identificar productores y consumidores, generación de empleo y riqueza y presencia de un conjunto de decisiones económicas. Estas decisiones, al igual que en cualquier otro sector de actividad, se toman, entre otros factores, en función de las preferencias de los agentes, del precio de los bienes a consumir, del ingreso disponible que estén dispuestos a dedicar al deporte y las expectativas de evolución futura del sector.

Siguiendo esta línea, las herramientas de análisis micro y macroeconómicas que se emplean para analizar la economía del deporte, y que sirven de apoyo para la toma de decisiones de política económica, son las mismas que las utilizadas para los demás sectores. Mesa y Arboleda (2007) plantean que a partir de considerar las relaciones económicas que aluden al deporte, es posible analizar el impacto de esta actividad en la economía de un país.

Es así, que el sector deportivo involucra múltiples actividades y actores, algunas que son propias del sector servicios, ya que su producción es un intangible que deriva de la transformación de la condición física o mental, y otras propias de las industrias de bienes, por ejemplo, aquellas transacciones vinculadas al comercio de artículos deportivos.

Desde el punto de vista microeconómico se estudia el comportamiento de los agentes desde la perspectiva individual, tanto de aquellos que son consumidores de los bienes y servicios deportivos, como de los que son oferentes de los mismos. Se considera que existe un mercado de bienes deportivos para los cuales los agentes, a través de sus necesidades y preferencias, deben decidir cuánto consumir de los bienes y servicios que le son ofertados. Por el lado de la demanda, se visualiza el gasto que efectúan los agentes en bienes y servicios deportivos, el proceso de formación de precios, y la estructura de costos y de allí los beneficios que redunda la actividad.

A su vez se debe tener presente que en la toma de decisiones de los individuos, además de sus preferencias, influye el entorno económico; puesto que, si el país está en recesión, es posible que la oferta y la demanda por bienes y servicios del sector deportivo disminuyan.

Por otro lado, la perspectiva macroeconómica analiza el impacto del deporte en las variables agregadas de un país, a partir del modelo de la oferta y demanda agregadas.

El sector deportivo participa en la oferta agregada con la producción de bienes y la prestación de servicios vinculados con la actividad deportiva, así como también a través de las importaciones de bienes y servicios asociados al deporte.

Los componentes de la demanda agregada son el consumo privado, la inversión, el gasto del gobierno y las exportaciones. El consumo privado en deporte depende del ingreso disponible de los consumidores y de las preferencias de éstos asociadas al deporte. Otro de los componentes es la inversión, tanto pública como privada, que en deporte se observa principalmente en infraestructura y medios de comunicación. El gasto público se asocia principalmente al apoyo a los gastos de funcionamiento que el Estado realiza en este sector. Por último, corresponde considerar el volumen de exportaciones de bienes y servicios asociados al deporte.

Centrando el análisis en el rol del Estado, se deben considerar, además del gasto y la inversión que realiza, los ingresos provenientes de los impuestos. En el Uruguay las instituciones deportivas gozan de diversas exoneraciones tributarias lo que implica en los hechos que estos ingresos no sean cuantiosos en relación al total de ingresos tributarios. A su vez, este tratamiento diferencial implica que, probablemente, el precio que pagan los consumidores sea menor al que tendrían que pagar si la actividad estuviera gravada.

Haciendo el supuesto de que se quitan las exoneraciones tributarias, y por lo tanto, las instituciones deportivas están gravadas por todos los tributos, se puede analizar alguno de los efectos que ello tendría en la demanda agregada. Las instituciones deportivas tendrían que asumir un costo que afectaría la rentabilidad del negocio lo que tendería a reducir, tanto la inversión, como en el gasto que realizan. A su vez, en la medida que trasladen a los consumidores parte de ese costo, las decisiones de éstos se verían afectadas por el incremento del precio que deben pagar por consumir estos bienes y servicios dependiendo, entre otros factores, de las preferencias y de las elasticidades.

El efecto neto en la demanda agregada es incierto, el aumento de la recaudación tributaria percibida por el Estado al gravar a las instituciones deportivas podría verse contrarrestado, entre otros factores, por las decisiones de consumo y las alternativas de inversión de los agentes.

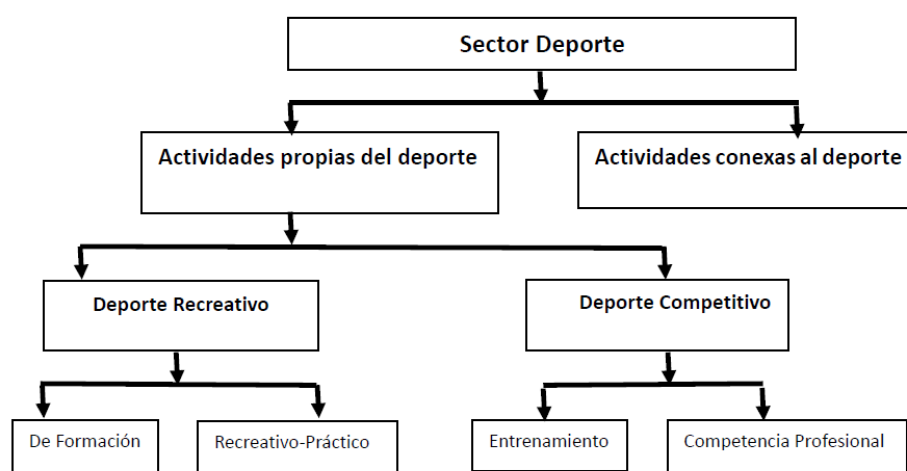
2.1.2 Sector deportivo

En este estudio, se entiende por deporte a las actividades económicas vinculadas directa o indirectamente con la práctica deportiva. Siguiendo a Ruiz, Muñoz y Mesa (2010), las actividades directamente vinculadas al deporte pueden clasificarse en recreativas o de competencia. Dentro de éstas se encuentra la actividad de los clubes deportivos, centros

educativos de enseñanza, gimnasios, estadios, entre otros. Aquí se ubican tanto las actividades deportivas a nivel amateur como profesional. Como actividades vinculadas indirectamente al deporte se destacan las actividades asociadas a los servicios de nutrición y dietética, las instituciones que ofrecen servicios de hotelería o de hospedaje, las empresas que producen bienes deportivos, los servicios de construcción y adecuación de escenarios deportivos, las entidades que ofrecen servicios de transporte y los establecimientos que ofrecen medicina deportiva.

Para esta investigación se denomina Principal a todas aquellas actividades económicas vinculadas directamente al deporte; y Conexo a todas las actividades económicas secundarias relacionadas con el deporte en sí. Esta clasificación es la utilizada por Lanzilotta y Campanela (2017).

Esquema 1: Actividades y componentes del Sector Deporte

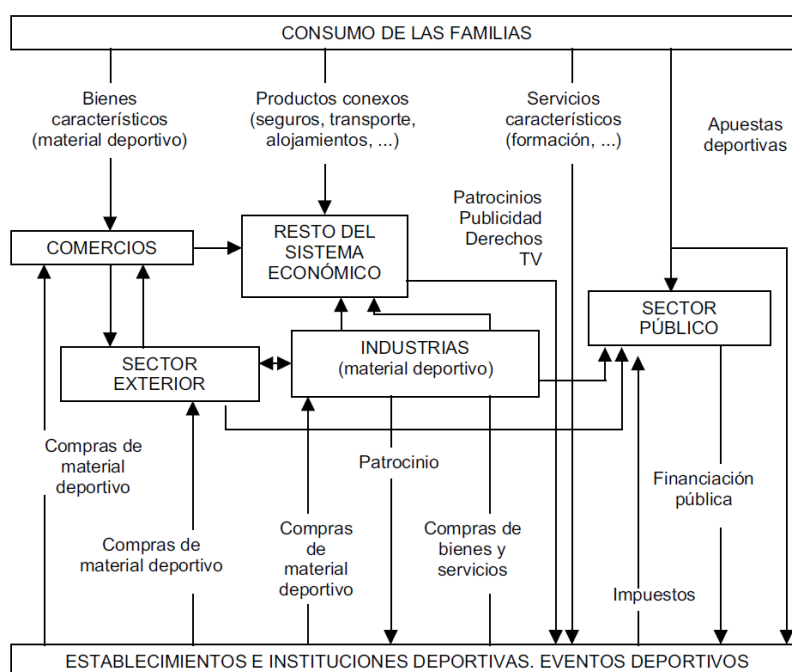


Fuente: Lanzilotta y Campanela (2017)

Por su parte, el sector deportivo involucra una serie de actividades que se relacionan transversalmente. Pedrosa (2003) recoge en el siguiente esquema los principales flujos financieros que generan los bienes y servicios del deporte en la economía y la interacción de los agentes³.

³ El esquema no contempla el efecto de los salarios que perciben los hogares que trabajan en el sector deporte ni los honorarios abonados a profesionales del deporte por contratos publicitarios o de patrocinio.

Esquema 2: Flujos generados por las actividades deportivas



Fuente: Pedrosa (2003)

En general existe una combinación en las fuentes de financiamiento del mercado deportivo, coexistiendo el sector público y el sector privado.

En el Uruguay el Estado participa directamente en el financiamiento del deporte a través del gasto e inversión vía ejecución presupuestal, así como también en forma indirecta a través de la renuncia fiscal.

2.1.3 Tributos nacionales

El sistema tributario uruguayo comprende básicamente los impuestos internos recaudados por la DGI, las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS) a cargo del Banco de Previsión Social (BPS) y los tributos aduaneros cuya potestad recae en la Dirección Nacional de Aduanas (DNA). Estos tributos nacionales son la principal fuente de recursos del Estado.

Si para realizar su actividad, una empresa combina el factor capital y el factor trabajo, tributa ante la DGI el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto al Patrimonio (IP) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El IRAE es un impuesto que grava la renta neta a una tasa del 25%. El resultado gravado se determina considerando el principio de lo devengado y el cálculo se realiza al cierre de cada ejercicio fiscal. La liquidación se realiza partiendo del resultado contable al que se le efectúan ajustes fiscales para así llegar a la renta fiscal gravada. Se deben realizar anticipos mensuales a cuenta del impuesto que luego son deducidos en la liquidación anual. Los pagos a cuenta se calculan a partir de aplicar a los ingresos mensuales la relación entre el monto del IRAE y los ingresos, ambos referidos al ejercicio anterior. Existe un anticipo mínimo obligatorio que se determina en función de los ingresos del ejercicio anterior. Al realizar la liquidación anual se

deducen los anticipos realizados durante el ejercicio, y de surgir un crédito éste se devuelve por el importe que exceda el total de los anticipos mínimos.

El IP empresarial es un impuesto que grava el patrimonio neto existente a la fecha de cierre de cada ejercicio fiscal a la tasa del 1,5% pero la mecánica del impuesto permite abatir del IP una proporción del IRAE, por lo que en los hechos la tasa efectiva del IP es del 1,485%. La base de cálculo se determina como la diferencia entre el valor de los activos y el total de pasivos deducibles, ambos a valores fiscales.

El IVA es un impuesto que surge por diferencia entre el IVA de las ventas y el IVA incluido en los costos y gastos. Algunas empresas deben liquidar el tributo en forma mensual y otras liquidan en forma anual y realizan anticipos mensuales. La tasa básica del IVA es el 22%.

A su vez, una empresa que lleva adelante una actividad de industria o comercio también debe realizar sus aportes a la seguridad social por el régimen general. En este régimen, los empresarios aportan al BPS sobre el salario de sus dependientes: un 7,5% por concepto de aportes jubilatorios, un 5% para el Seguro Nacional de Salud y un 0,125% para el Fondo de Reconversión Laboral. En el caso de la aportación por el régimen de construcción son otras las tasas que corresponden.

En caso de que una empresa realice actividades comerciales con el exterior, deberá efectuar los aportes correspondientes a la DNA.

Tanto para los tributos recaudados por la DGI como para las CESS y los tributos aduaneros, existen otros regímenes de liquidación, así como esquemas simplificados, excepciones y tasas diferenciales. En este apartado se pretendió describir someramente el marco de referencia para calcular la estimación de la renuncia fiscal, es decir, cuál sería el régimen de tributación que le correspondería a las instituciones deportivas, de no existir las normas que les otorgan beneficios fiscales.

2.1.4 Renuncia fiscal en el deporte

Por renuncia fiscal en el deporte se entiende lo que el Estado deja de recaudar por brindar un tratamiento fiscal diferencial a las actividades deportivas. Las instituciones deportivas gozan de exoneraciones cuya raíz se encuentra en la propia Constitución. En el artículo 69 se establece que: *“Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios”*.

Luego, distintas leyes han convalidado que las instituciones deportivas se encuentran contempladas por la norma constitucional citada.

En el caso de las CESS las instituciones deportivas se encuentran exoneradas del aporte patronal de sus dependientes de acuerdo a lo previsto en el artículo 134 de la Ley N° 12.802 de 30 de noviembre de 1960⁴.

⁴ Art. 134 Ley N° 12.802 *“Declárase asimismo exoneradas de todo impuesto nacional o departamental así como de todo tributo, aporte y/o contribución, a las instituciones culturales, de enseñanza, y a las*

Con respecto a los tributos administrados por la DGI, los artículos 1 y 2 del Título 3 del Texto Ordenado 1996 reconocen como institutos culturales incluidos en el art 69 de la Constitución a las instituciones dedicadas a las actividades deportivas.

Estas previsiones abarcan únicamente a aquellas instituciones que fueron clasificadas en este estudio como *Principal*, es decir, no contempla aquellas instituciones cuyas actividades son *Conexas* al deporte. Esto no obsta que por otras circunstancias, algunas instituciones *Conexas* gocen de exoneraciones. En este estudio se entiende por renuncia fiscal en el deporte el derivado del artículo 69 de la Constitución, es decir, el que se origina en las exoneraciones que gozan las instituciones cuya actividad *Principal* se encuentra directamente vinculada al deporte.

Cabe aclarar que la medición de la renuncia fiscal realizada en este estudio podría considerarse como equivalente a las mediciones de gasto tributario que realiza la DGI donde se define el gasto tributario *“como la ausencia o pérdida de recaudación potencial, resultante de un tratamiento impositivo diferente o excepcional de aquel previsto en la estructura normal de un impuesto o de un sistema tributario de referencia”*. Podría decirse que al tratarse de exoneraciones previstas en normas constitucionales, las instituciones deportivas no cumplen el aspecto subjetivo del hecho generador de los impuestos, lo que implica que no se encuentren incluidas en el *sistema tributario de referencia*, sin embargo, se observa que existen mediciones vinculadas a las instituciones de enseñanza, exoneradas también por el artículo 69 de la Constitución, que forman parte del inventario de las mediciones de gasto tributario de la DGI. No es objeto de este estudio profundizar en este punto, por lo que se considerarán como equivalentes ambos conceptos, es decir, renuncia fiscal y gasto tributario.

Además de las exoneraciones de tributos a las instituciones deportivas por la actividad, existen otros beneficios tributarios vinculados al deporte que se aplican también a las empresas que invierten en proyectos deportivos. Se trata, por tanto, de beneficios fiscales asociados a proyectos deportivos que no son financiados directamente por el Estado.

La renuncia fiscal considerada en estos casos comprende los beneficios otorgados a los proyectos deportivos promovidos a través de la Comisión de Proyectos Deportivos (COMPRODE) de acuerdo con lo previsto en la Ley N° 18.833 de Promoción del deporte nacional de 28 de octubre de 2011. En el Anexo I se detallan los beneficios contenidos en este régimen.

Por otro lado, la Ley N° 16.906 de 20 de enero de 1998 de Promoción y Protección de Inversiones plantea un mecanismo que busca estimular la inversión a través del otorgamiento de beneficios fiscales a los inversores. Para ello, las empresas deben presentar un proyecto de inversión a la Comisión de Aplicación de la Ley de Inversiones (COMAP) y que, si resulta promovido, puede acceder a la devolución del IVA compras asociado a la inversión y además se le permite computar como pago a cuenta del IRAE, parte de la inversión ejecutada. Si bien los proyectos podrían estar vinculados al deporte, estos beneficios no son considerados al momento de estimar la renuncia fiscal ya que no devienen de un estímulo al deporte sino del estímulo a inversión productiva de diversos tipos.

Federaciones o Asociaciones Deportivas, así como a las instituciones que las integren, siempre que éstas y aquéllas gocen de personería jurídica.”

2.2 Metodología

Para estimar la renuncia fiscal en el deporte se utilizó el método de pérdida de ingresos, uno de los tres métodos propuestos por Dirk-Jan Kraan (2004). Este método es a su vez, el que aplica actualmente la DGI en sus estimaciones de gasto tributario.

El método de pérdida de ingresos busca cuantificar la pérdida de recaudación provocada por un tratamiento tributario diferencial, como por ejemplo una exoneración, sin considerar efectos de comportamiento. La medición se realiza considerando un marco tributario de referencia, simulando cuál habría sido la recaudación si se hubiera aplicado dicho marco y se lo compara con la recaudación efectivamente obtenida al aplicar el tratamiento diferencial.

Se trata de un método estático ex post cuya premisa establece que no hay cambio en el comportamiento de los agentes. Esto implica que esta medición no es equivalente al monto en que aumentaría la recaudación si se eliminara ese tratamiento fiscal diferente. Es decir, este método considera que las instituciones deportivas y sus socios y consumidores en general, actúan de la misma manera con o sin impuestos y que la incorporación de tributos en sus actividades económicas no afecta los montos de consumo ni de ventas.

Como es sabido esto no ocurre ya que los agentes sí realizan cambios de comportamiento en función de la existencia o no de tributos, por lo tanto, al igual que lo que ocurre con las mediciones de gasto tributario, los valores estimados en este trabajo como renuncia fiscal en el deporte, no son equivalentes a ganancias de recaudación en caso de que las exoneraciones fueran eliminadas.

Los otros dos métodos para estimar la renuncia fiscal que son propuestos por Dirk-Jan Kraan (2004) son el método de ingresos ganados y el método del gasto equivalente.

El método de ingresos ganados estima la ganancia de recaudación tomando en cuenta el cambio de comportamiento de los agentes. Podría decirse que este método es más rico o más completo, aunque su utilización en la práctica es bastante limitada. Para aplicar este método es necesario disponer de estimaciones de elasticidades de oferta y de demanda respecto a los tributos, así como respecto a la evasión. De hecho, la dificultad de implementación muchas veces no justifica la mejor estimación, y son muy pocos los países que utilizan este método en sus estimaciones de gasto tributario.

El último método propuesto por Dirk-Jan Kraan es el de gasto equivalente. Este método estima cuál sería el monto que el Estado debería otorgarle a los contribuyentes de forma que mantengan el mismo ingreso disponible, al quitar el beneficio otorgado a cierta actividad.

La pérdida de recaudación que se estima en este estudio, a través del método de pérdida de ingresos, es la que se deja de percibir por los siguientes tributos nacionales:

- Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS)
- Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales (IRAE)
- Impuesto al Patrimonio (IP)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Como ya se indicó, el método de pérdida de ingresos consiste en aplicar la tasa de cada tributo al monto imponible correspondiente.

A continuación, se agrupan en tres secciones las distintas técnicas utilizadas.

2.2.1 Contribuciones Especiales a la Seguridad Social

Las instituciones deportivas se encuentran exoneradas del aporte patronal de sus dependientes. Para efectivizar esta exoneración, deben realizar un trámite, presentándose formalmente ante el BPS, exponiendo los motivos que fundamentan la solicitud de exoneración.

Dicha solicitud es analizada por el BPS y debe ser autorizada por este organismo para que se haga efectiva, lo que queda reflejado en sus registros. De esta forma, el BPS puede identificar a todos los contribuyentes que han sido beneficiados por tratarse de instituciones de carácter deportivo, así como su materia gravada.

En el caso de las CESS, la estimación de la renuncia fiscal se realiza a partir de aplicar las alícuotas correspondientes a las bases imponibles informadas por el BPS.

Cabe aclarar que para aquellas instituciones deportivas que no hayan realizado la solicitud de exoneración, o bien, que la misma no haya sido aprobada, no se le estima un monto de renuncia fiscal.

2.2.2 Tributos administrados por la DGI (IRAE, IVA, IP)

Para los tributos administrados por la DGI, la situación es distinta a la de las CESS, ya que no se conoce la base imponible, por lo que ésta debe estimarse en forma previa al cálculo de la renuncia fiscal correspondiente.

Como ya se señaló, el artículo 69 de la Constitución exonera a las instituciones deportivas de impuestos nacionales y municipales. Esto implica que las instituciones deportivas gozan en su mayoría de un tratamiento diferencial que se observa también en las obligaciones formales exigidas por la DGI, lo que se traduce en los hechos que, en general, no deban presentar ni sus Estados Contables ni declaraciones juradas informativas.

Para estimar la base imponible del IRAE y del IVA, se buscaron asociaciones válidas, presentes en aquellos contribuyentes de los que sí se dispone de información, para luego extrapolarlas a las instituciones deportivas. Estas asociaciones se refieren a las relaciones observadas entre los componentes de la base imponible de IRAE e IVA, con los componentes de la base de remuneraciones y empleo.

Para hallar dichas asociaciones se recurrió a registros administrativos de la totalidad de los contribuyentes, concatenando datos de empresas provenientes de las declaraciones juradas de sus impuestos que son presentadas ante la DGI con la información de remuneraciones y empleo que surge de las declaraciones que éstas deben presentar referidas al IRPF de sus dependientes para los cuatro años que abarca este estudio.

Del análisis de la revisión bibliográfica se encuentran numerosos estudios que analizan los distintos componentes de la distribución del ingreso, basándose la mayoría en fuentes tradicionales⁵ de información, son pocos los que utilizan registros administrativos.

De Rosa, Siniscalchi, Vigorito, Vilá y Willebald (2017) analizan la participación de las remuneraciones laborales en el Valor Agregado Bruto (VAB) para la economía en su conjunto, así como por sector de actividad combinando datos administrativos de empresas y empleados además de utilizar las fuentes tradicionales. Uno de los objetivos de ese estudio es analizar la distribución funcional del ingreso y para ello definen al valor agregado a nivel de firma como la sumatoria de las remuneraciones del trabajo, las remuneraciones del capital o excedente de explotación, las depreciaciones y los aportes patronales. Seleccionan un conjunto de variables potencialmente asociadas a la incidencia de la masa salarial y realizan diversas estimaciones econométricas para el periodo 2009 a 2012, sugiriendo que existen asociaciones entre las variables, no pudiendo afirmar relaciones de causalidad entre ellas.

Por otro lado, Lanzilotta, Grau y Zunino (2014), para analizar la presión fiscal sectorial, plantean que se podría considerar como *proxy* del excedente de explotación a la renta fiscal⁶. El objeto de ese trabajo es elaborar una propuesta metodológica para la estimación de indicadores de presión tributaria sectorial en Uruguay. Para ello utilizaron datos administrativos sobre la base de un panel de registros de declaraciones de empresas provisto por la DGI que abarca los años 2009 a 2012. Formulan un modelo empírico, bajo el supuesto de que las empresas que se encuentren en la misma rama de actividad y similar tamaño, deberían tener una tasa de rentabilidad por unidad de ventas parecida.

Siguiendo a estos investigadores, se puede considerar que existe también una asociación entre el nivel de remuneraciones laborales y el excedente de explotación, y, llevando esta relación al terreno fiscal, que existe también una asociación entre el nivel de remuneraciones y la renta fiscal.

2.2.2.1 Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas

El IRAE es un impuesto que grava la renta neta a una tasa del 25%. El resultado gravado se determina considerando el principio de lo devengado y el cálculo se realiza al cierre de cada ejercicio fiscal. La liquidación se realiza partiendo del resultado contable al que se le efectúan ajustes fiscales para así llegar a la renta fiscal gravada. Se deben realizar anticipos mensuales a cuenta del impuesto que luego son deducidos en la liquidación anual. Los pagos a cuenta se calculan a partir de aplicar a los ingresos mensuales la relación entre el monto del IRAE y los ingresos, ambos referidos al ejercicio anterior. Existe un anticipo mínimo obligatorio que se determina en función de los ingresos del ejercicio anterior. Al realizar la liquidación anual se deducen los anticipos realizados durante el ejercicio, y de surgir un crédito éste se devuelve por el importe que exceda el total de los anticipos mínimos.

⁵ Por fuentes tradicionales entiéndase a las encuestas realizadas por el Instituto Nacional de Estadística y al Sistema de Cuentas Nacionales elaborado por el Banco Central del Uruguay.

⁶ La renta fiscal surge de aplicar distintos ajustes fiscales al resultado contable.

La renuncia fiscal en IRAE se estima a partir de aplicar la tasa del 25% a la renta no gravada, que como ya se ha indicado, debe estimarse también debido a que no se dispone de información sobre la misma. En este estudio para estimar el monto imponible del IRAE se consideró la asociación que existe entre las remuneraciones y la renta fiscal a nivel de firma.

De forma de exponer el razonamiento seguido, se desarrolla un ejemplo simplificador. Se parte de una firma que enajena un bien en la que el margen bruto (MB) estaría dado por la siguiente diferencia:

$$MB = PV - CV$$

Es decir, el margen bruto surge de restar al precio de los bienes vendidos (PV) el costo de dichos bienes (CV). En este ejemplo se supone que en el CV incluye tanto costos como gastos.

Siguiendo este razonamiento, la utilidad o renta neta (Rta) estaría dada por restar al MB el monto de las remuneraciones (Rem):

$$Rta = MB - Rem$$

De aquí se desprende que la Rta está formada por dos componentes, cada uno con un peso relativo en función de la estructura de costos de la empresa.

La liquidación del IRAE en este ejemplo estaría dada por aplicar la tasa del impuesto a la renta:

$$IRAE = Rta * 25\%$$

Desde otra perspectiva, se puede ver a las Rem como la retribución del factor trabajo y a la Rta como la retribución del factor capital:

$$MB = Rem + Rta$$

La participación de cada uno de los factores en cada empresa depende de cuan intensivo sea su utilización en el proceso productivo. Esto dependerá, entre otros, del giro de actividad y de la forma en que se desarrolla.

Se define r como la participación de la retribución al factor capital en el MB y a l como la participación de las remuneraciones:

$$l = \frac{Rem}{MB}; \quad r = \frac{Rta}{MB}$$

Despejando MB de las ecuaciones anteriores se obtiene:

$$\frac{Rta}{r} = MB = \frac{Rem}{l}$$

Operando:

$$\frac{Rta}{Rem} = \frac{r}{l} = p$$

De esta forma se obtiene la relación entre el nivel de Rem y la Rta , donde esta última es la base imponible del IRAE, a la que se denominará p que depende de la participación de cada uno de los factores en la estructura de costos de la empresa.

Esta relación es la que se utiliza para estimar la base imponible del IRAE de las instituciones deportivas.

Se define un coeficiente δ para cada periodo t a partir del p hallado para cada contribuyente i . Este coeficiente permite extrapolar la relación hallada de los n contribuyentes de los que se dispone de información de Rta y Rem hacia las m instituciones deportivas de las que únicamente se dispone de información de Rem .

$$\delta_t = f(p_{it}) \quad i = 1, \dots, n$$

La renuncia fiscal en el periodo t se obtiene aplicando la tasa del impuesto del 25% a la renta fiscal estimada de las m instituciones deportivas.

$$Renuncia\ Fiscal\ en\ IRAE_t = \sum_{i=1}^{i=m} 25\% * \delta_t * Rem_{it}$$

2.2.2.2 Impuesto al Valor Agregado

El IVA surge por la diferencia entre el débito fiscal, calculado a partir del impuesto incluido en las ventas, y el crédito fiscal, calculado a partir del impuesto incluido en los costos y los gastos. La tasa básica actual del IVA es el 22%.

Las instituciones deportivas se encuentran exoneradas de IVA por su actividad, lo que implica que el IVA incluido en sus adquisiciones es un costo para ellas, ya que no pueden deducirlo del IVA ventas como lo haría una empresa gravada.

Para estimar la renuncia fiscal en IVA se consideró la relación que existe entre el IVA y las remuneraciones a nivel de firma. Por IVA se entiende el saldo resultante de las liquidaciones, es decir, el diferencial del IVA ventas menos IVA compras.

Volviendo al ejemplo anterior, si se supone que la empresa enajena un bien gravado por IVA a la tasa básica del 22%, cuyos costos y gastos se encuentran gravados a la misma tasa, salvo los correspondientes a las remuneraciones, la liquidación simplificada del IVA sería la siguiente:

$$IVA = MB * 22\% = \left(\frac{Rem}{l}\right) * 22\%$$

Despejando:

$$Rem = \left(\frac{IVA}{22\%}\right) * l$$

A su vez:

$$\frac{IVA}{Rem} = \frac{22\%}{l} = v$$

De esta forma se obtiene la relación entre el IVA y el nivel de Rem a la que se denominará v .

Se define un coeficiente μ para cada periodo t a partir del v hallado para cada contribuyente i . Este coeficiente permite extrapolar la relación hallada de los n contribuyentes de los que se

dispone de información de *IVA* y *Rem* hacia las *m* instituciones deportivas de las que únicamente se dispone de información de *Rem*.

$$\mu_t = f(v_{it}) \quad i = 1, \dots, n$$

Esta relación μ es la que se utiliza para estimar la renuncia fiscal en *IVA* para cada periodo *t* de las *m* instituciones deportivas, siguiendo el mismo criterio de extrapolación empleado para estimar la base imponible del IRAE.

$$\text{Renuncia Fiscal en IVA}_t = \sum_{i=1}^{i=m} (\mu_t * \text{Rem}_{it})$$

2.2.2.3 Impuesto al Patrimonio

El patrimonio fiscal se determina como la diferencia entre los activos a valores fiscales y los pasivos deducibles. El activo fiscal no se aparta significativamente del activo contable, sin embargo, el pasivo que la normativa del IP permite deducir surge de una lista taxativa que puede o no coincidir con el pasivo contable, y su vez, se debe restar del pasivo computable los activos exentos y no comprendidos.

Al igual de lo que ocurre con el IRAE y con el IVA, no se dispone de la información necesaria para determinar el patrimonio fiscal exonerado de las instituciones deportivas, por lo que debe estimarse. En este caso no se encontraron fundamentos válidos para extrapolar la información contenida en las liquidaciones del IP de los contribuyentes gravados a las instituciones deportivas, por lo que se optó por considerar la información relevada por la Dirección Nacional de Catastro (DNC).

La base de padrones publicada en la sede electrónica de la DNC, además del valor catastral para impuestos, tiene asociado para cada padrón urbano uno o más destinos, entre los que se identificaron aquellos que fueran deportivos.

El IP empresarial grava el patrimonio neto existente a la fecha de cierre del ejercicio económico, es decir, la diferencia entre el valor de los activos y el pasivo deducible. En el caso particular de los inmuebles, el valor fiscal se calcula como el costo histórico amortizado y revaluado⁷.

Para estimar la renuncia fiscal por IP se consideró al valor catastral (*VC*) de los *m* padrones con destino deportivo determinado por la DNC para cada periodo *t*, como un *proxy* del valor fiscal. A partir del valor catastral se estimó la renuncia fiscal aplicando la tasa del impuesto abatida a dicho monto.

$$\text{Renuncia Fiscal en IP}_t = \sum_{i=1}^{i=m} (VC_t * 1,485\%)$$

⁷ Según la normativa de liquidación del IP la amortización en el caso de los padrones urbanos es del 2% anual. A su vez, los valores históricos deben ser revaluados por la variación del IPC desde 2016 (antes IPPN). Los terrenos sin mejoras no se amortizan pero sí se revalúan.

Para realizar esta estimación se realizó el supuesto de que todos los padrones identificados con destinos deportivos son propiedad de instituciones deportivas. Este supuesto lleva a que se sobreestime la renuncia fiscal en los casos en que los inmuebles son propiedad, por ejemplo, de un particular que lo arrienda a la institución deportiva, ya que en estos casos los particulares no gozan de beneficios por destino vinculados al deporte.

Si los padrones fueran propiedad de un organismo público que le otorga la concesión del mismo a una institución deportiva, no existiría sobreestimación de la renuncia fiscal, ya que si no existiera la vocación hacia el deporte, que se refleja en el tratamiento tributario diferencial, tampoco habría mayores incentivos por otorgar concesiones, lo que llevaría a que las instituciones deberían hacerse de los predios en el mercado como el resto de las empresas.

Cabe recordar nuevamente que en ningún momento se realizan consideraciones sobre el comportamiento de los agentes, ya que podría suceder que las actividades no fueran económicamente viables para las instituciones si no recibieran el apoyo que se les otorga. Por lo que, como ya se ha dicho, las estimaciones de renuncia fiscal no son necesariamente equivalentes al aumento en la recaudación vinculada al deporte de quitarse las exoneraciones.

Si no existiera la exoneración del IP, y las actividades deportivas no se pudieran llevar adelante por no ser económicamente viables, esos inmuebles se destinarían a otra actividad que, en principio, sí estaría gravada. Con esto se pretende señalar que, en el ámbito del IP, la renuncia fiscal sí es igual a la pérdida de recaudación total, salvo que el inmueble se emplee en otra actividad exonerada.

Por otro lado, se estimó únicamente el IP correspondiente a los inmuebles, siendo que el impuesto grava el patrimonio neto. No se estimó un valor asociado al resto de los activos ni al pasivo deducible. Las actividades deportivas son intensivas en mano de obra, no en capital y en general, se realizan en padrones de grandes dimensiones, por lo que se supuso que los inmuebles son el principal componente del patrimonio.

Otro supuesto implícito en esta estimación es que todos los padrones identificados con destino deportivo corresponden a instituciones deportivas. Para evitar distorsiones por una sobreestimación se analizaron los valores atípicos para detectar aquellos que no correspondieran a instituciones deportivas.

2.2.2.4 Otros beneficios tributarios

Además de las exoneraciones de IRAE, IVA e IP, por su actividad, existen otros beneficios tributarios vinculados al deporte. Dentro de estos se encuentran los beneficios fiscales asociados a proyectos deportivos que no son financiados directamente por el Estado. Para estimarlos se consideraron los proyectos promovido a través de la COMPRODE de acuerdo a lo previsto en Ley N° 18.833 de 28 de octubre de 2011.

Dentro de los beneficios otorgados a los proyectos promovidos por la COMPRODE se encuentra la exoneración del IVA importación o la devolución del IVA interno de la inversión promovida. La metodología desarrollada para estimar la renuncia fiscal del IVA ya contempla la renuncia fiscal correspondiente a estos beneficios particulares.

Las empresas que tributan IRAE y que contribuyen con el financiamiento de los proyectos promovidos a través de donaciones, también pueden acceder a ciertos beneficios. Del monto total donado, un porcentaje puede computarse como pago a cuenta del IRAE o del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas por rentas del capital (IRPF), o del IP. El resto es un gasto admitido en la liquidación del IRAE.

En caso de no existir la exoneración, la donación no sería un gasto admitido a efectos de determinar la renta neta por lo que se dejaría de percibir un monto de IRAE igual al 25% de la misma. Esta es la situación que se utiliza como referencia a efectos de estimar el costo fiscal de la deducción.

La diferencia entre lo que se dejó de percibir de IRAE, que corresponde al 75% de la donación, y la disminución en el IRAE que hubiera operado en caso de imputar la donación como gasto, es el monto del sacrificio fiscal asociado a las donaciones especiales.

Esta metodología es la que aplica la DGI para la estimación del gasto tributario que realiza y los resultados fueron entregados con una apertura mayor a la disponible públicamente.

3. Fuentes de información

Las fuentes de información se pueden agrupar en dos categorías. La primera es la vinculada a la identificación de las instituciones deportivas o asociadas al deporte, y la segunda categoría es la vinculada a los datos necesarios para realizar las estimaciones.

La SND es la institución encargada del Registro General de Clubes Deportivos de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 66 a 83 de la ley Nº 17.292 de 25 de enero de 2001.

Dado que, según la mencionada ley, los clubes deportivos deben adoptar la naturaleza jurídica de Asociaciones Civiles o de Sociedades Anónimas Deportivas, este registro no contempla a aquellas instituciones deportivas que adoptan otra forma jurídica. Este registro es el primer insumo para la identificación de las instituciones deportivas que luego fue complementado con información proveniente del BPS y de la DGI.

La SND proporcionó un listado de 1.457 instituciones identificadas por su nombre, de las cuales 851 cuentan con número de RUT.

Con respecto a la segunda categoría vinculada a las fuentes de información, se solicitaron microdatos desidentificados a la DGI y al BPS. También se utilizaron los datos catastrales de padrones en formato abierto disponibles en la sede electrónica de la DNC y la información al usuario sobre el Sistema Lucía disponible en la sede electrónica de la Dirección Nacional de Aduanas (DNA).

El BPS proporcionó una base conteniendo información de aquellas instituciones deportivas con exoneración de aportes patronales. Cabe recordar que para que la exoneración se haga efectiva, las instituciones deben realizar un trámite ante el BPS, el que debe ser autorizado por dicho organismo. A continuación, se muestra la cantidad de instituciones deportivas recibidas en la base entregada por el BPS exoneradas en cada año.

Cuadro 1. Cantidad de contribuyentes en bases de BPS

	2014	2015	2016	2017
Base empresas BPS	284	285	288	292

Fuente: Elaboración propia en base a datos BPS.

Para las estimaciones de los tributos recaudados por la DGI se solicitaron datos correspondientes a las declaraciones juradas del IVA, IRAE, IP e IRPF Categoría II. La información solicitada a la DGI no fue restringida a las instituciones deportivas, sino que se solicitaron los microdatos de todos los contribuyentes para realizar las estimaciones de la base imponible objeto de este estudio.

La información recibida corresponde a los formularios: 1144, 2148, 2149, 2178 y 2176. El formulario 1144 contiene datos de número de puestos de trabajo y de remuneraciones alcanzadas por el IRPF. Los formularios 2148/2149 son los que utilizan las empresas para declarar el IRAE y el IP. En los formularios 2178/2176 se declara el IVA.

En el siguiente cuadro se resume la información proporcionada por DGI, con detalle del número de contribuyentes por año.

Cuadro 2. Cantidad de contribuyentes en bases de DGI

	2014	2015	2016	2017
Formularios 1144	232.243	232.919	231.490	228.969
<i>Formularios con remuneraciones</i>	<i>185.854</i>	<i>187.063</i>	<i>186.501</i>	<i>187.716</i>
Formularios 2148/2149	96.412	95.644	93.214	85.683
<i>Formularios con renta fiscal</i>	<i>76.699</i>	<i>76.539</i>	<i>75.349</i>	<i>71.616</i>
Formularios 2178/2176	86.460	86.104	84.546	79.958
<i>Formularios con ventas gravadas</i>	<i>61.621</i>	<i>61.950</i>	<i>61.297</i>	<i>59.113</i>

Fuente: Elaboración propia en base a datos administrativos DGI.

En promedio, para los cuatro años del estudio, el 81% de las empresas declaran remuneraciones en el formulario 1144⁸, el mismo porcentaje declaran renta fiscal en los formularios 2148/2149⁹ y un 72% informan ventas gravadas por IVA en los formularios 2176/2178¹⁰.

A la DGI se le solicitó a su vez, información referida a donaciones especiales y proyectos de inversión.

Para realizar las estimaciones vinculadas al IP se utilizaron los datos abiertos disponibles en la sede electrónica de la DNC correspondientes a 2017 con fecha julio 2018 y en el visualizador geoCatastro.

Las bases de datos abiertos que se procesaron fueron:

- Padrones Urbanos

⁸ La diferencia se podría explicar, por ejemplo, porque la empresa no tuviera personal a cargo en el periodo.

⁹ En este caso, la diferencia podría deberse a empresas que liquiden en ese formulario, únicamente IP.

¹⁰ Aquí la diferencia se explica, por ejemplo, por empresas que no obtienen ingresos gravados por IVA.

- Líneas de construcción

La base “Líneas de construcción” contiene los destinos de cada padrón urbano o suburbano, mientras que el valor catastral necesario para estimar la renuncia fiscal en IP se encuentra en la base “Padrones Urbanos”. No hay información del destino para los padrones rurales.

Como se observa en los siguientes cuadros, no todos los padrones se encuentran en ambas bases.

Cuadro 3. Cantidad de padrones urbanos

Padrones urbanos con valor catastral	1.414.071
Padrones urbanos con destino asignado	1.079.331
Padrones urbanos con destino y valor catastral	959.898

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNC.

Para validar la robustez de los insumos y de los resultados de las estimaciones se utilizaron fuentes de información oficiales que se detallarán en cada caso.

4. Identificación del deporte en las bases de datos

En base a la metodología descrita se procedió a compatibilizar las distintas fuentes de información para realizar la identificación de las instituciones deportivas y sus inmuebles con el fin de estimar los montos de renuncia fiscal.

4.1 Clasificación

4.1.1 Instituciones deportivas

La SND proporcionó un listado de 1.457 instituciones identificadas por su nombre, de las cuales 851 cuentan con número de RUT. Este sub grupo se adjuntó a la solicitud presentada a la DGI de forma de no perder esta unidad de análisis.

La información recibida por la DGI incluye una variable dicotómica que toma valor 1 para todos los contribuyentes de este sub grupo y 0 para el resto. Esto permitió identificar en los resultados de las estimaciones de renuncia fiscal en IRAE, IVA y CESS cuál es el monto correspondiente a este grupo.

La información proveniente de DGI y BPS posee el mismo identificador que enmascara el número de RUT, lo que además de permitir concatenar ambas fuentes de información, preserva el anonimato de las empresas.

Además de información tributaria, se solicitó a DGI el giro principal y el domicilio fiscal de todas las empresas que presentaron declaraciones juradas de IRAE, IP e IVA correspondientes a los años 2014 a 2017 y se clasificaron todos los contribuyentes en tres grupos: *Principal*; *Conexo* y *Resto*.

Como ya se indicó en el apartado 2.1.2, el grupo denominado *Principal* contiene a todas aquellas empresas que se encuentran vinculadas directamente al deporte, es decir, aquellas

instituciones identificadas como deportivas y el grupo *Conexo* contiene todas aquellas empresas cuyo giro se encuentra indirectamente vinculado al deporte. El grupo *Resto* surge como residuo.

Se identifica a las instituciones deportivas combinando tres fuentes de información: el registro de la SND, las instituciones exoneradas de CESS informadas por el BPS y las instituciones deportivas de los siguientes giros¹¹ registrados en DGI:

- 85410 – Educación deportiva y recreativa
- 93111 – Administración de instalaciones deportivas para turf
- 93119 – Administración de otro tipo de instalaciones deportivas
- 93120 – Actividades de clubes deportivos
- 93191 – Turf
- 93199 – Otras actividades deportivas n.c.p.

Todas aquellas empresas que estuvieran identificadas como pertenecientes al grupo de la SND o incluidas en la información remitida por el BPS, fueron clasificadas como *Principal*, con independencia del giro registrado ante la DGI.

Las empresas inscriptas en DGI con los siguientes giros se las clasifica como *Conexo*:

- 30130 – Construcción de embarcaciones de recreo y deporte
- 31300 – Fabricación de artículos de deporte
- 47631 – Comercio al por menor de bicicletas
- 47639 – Comercio por menor de otros artículos de deporte
- 77210 – Renta y alquiler de equipo de recreo y deportivo

Las demás empresas no incluidas en ninguna categoría se identificaron como *Resto*.

La definición de los giros que se consideraron para formar cada grupo es la utilizada por Lanzilotta y Campanella (2017), que a su vez se encuentra en consonancia con el resto de la bibliografía internacional. Esto permite generar resultados comparables y ayuda a la acumulación de conocimiento útil sobre el deporte en el Uruguay.

En el siguiente cuadro se resume la cantidad de empresas incluidas en cada grupo. El dato de las 851 instituciones que se encuentran en la base entregada por la SND es el mismo para todos los años ya que se trata de un listado recibido con la situación actual. Estas instituciones se encuentran incluidas en la categoría *Principal* y representan cerca del 40% de este grupo.

Cuadro 4. Cantidad de empresas identificadas en cada categoría

	2014	2015	2016	2017
<i>Principal</i>	2.210	2.210	2.209	2.212
<i>Conexo</i>	448	451	451	453
<i>Resto</i>	229.585	230.258	228.830	226.304
Total	232.243	232.919	231.490	228.969
<i>Principal</i> en Base SND	851	851	851	851

Fuente: Elaboración propia.

¹¹ Según Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIU Revisión 4

Una vez agrupadas todas las empresas se valida el criterio de clasificación, contrastándolo con los resultados que surgen de fuentes externas de información.

4.1.2 Inmuebles

Para identificar a los padrones de las instituciones deportivas se unieron las bases de datos abiertos de “Padrones Urbanos” con la de “Líneas de Construcción” para 2017, disponible en la sede electrónica de la DNC con fecha julio 2018.

Los destinos considerados para determinar los padrones correspondientes a instituciones deportivas fueron los siguientes:

Código DNC	Destino
10	CLUB DEPORT, SOCIAL
47	PISCINA
61	GIMNASIO
62	CANCHA DEPORTIVA
66	CANCHA DE GOLF
71	CANCHA DE POLO
72	CLUB DE CAMPO

En la base disponible no se encontraron padrones cuyo destino fuera: cancha de golf; cancha de polo, ni club de campo.

En el siguiente cuadro se muestra la cantidad de padrones para cada destino considerado y aquellos casos en los cuales un mismo padrón posee dos destinos. Si en un mismo padrón se identificó más de una vez un mismo destino, se lo consideró una única vez, ya que se constató que esto no significa que se trate de instituciones diferentes.

Cuadro 5. Cantidad de padrones urbanos con destino vinculado al deporte

	Club	Piscina	Gimnasio	Cancha
Club	1.754	51	52	64
Piscina		9.002	245	138
Gimnasio			661	44
Cancha				374

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNC.

Por otro lado, como ya se indicó, no todos los padrones cuentan con el valor catastral. En el siguiente cuadro se exponen las cantidades de aquellos padrones, con destino deportivo, de los que sí se dispone del correspondiente valor catastral.

Cuadro 6. Cantidad de padrones urbanos con destino vinculado al deporte y valor catastral

	Club	Piscina	Gimnasio	Cancha
Club	1.492	42	41	53
Piscina		7.606	73	94
Gimnasio			370	25
Cancha				271

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNC.

Se tomó una muestra aleatoria para los distintos destinos de los padrones y se analizó la información de los mismos utilizando el visualizador geoCatastro.

Se observa que los padrones con destino piscina son principalmente de domicilios particulares y no se corresponden con instituciones deportivas. A su vez, se constató que cuando los clubes poseen piscina, el padrón no siempre tiene asignado ese destino. Por esta razón no se considerará el destino piscina en la identificación de los padrones de las instituciones deportivas para la estimación de la renuncia fiscal en IP.

Por otro lado, al analizar la información de los padrones correspondientes a las canchas, se observa que en su mayoría se trata de canchas ubicadas en predios municipales de mayor área. Estos padrones también se los excluye de la estimación ya que no se observa infraestructura asociada y, al igual de lo que ocurre con las piscinas, aquellos clubes que poseen canchas, en general, no tienen este destino.

Si bien en la base “Líneas de Construcción” figura el área de cada destino, esta información surge de los planos presentados ante la DNC y se corresponde con cada espacio. Con esto se quiere decir que, el área que figura, por ejemplo, con destino club o gimnasio, no es necesariamente equivalente al área de la institución deportiva, ya que, otras áreas, como lo son los vestuarios, se encuentran identificadas con ese destino, es decir, no figuran en esa base como club ni como gimnasio. Por esta razón no se emplea la información del área contenida en esta base.

En resumen, para identificar a los padrones correspondientes a las instituciones deportivas se consideraron los destinos gimnasios y clubes, a los que se les asoció el correspondiente valor real, contenido en la base “Padrones Urbanos”.

En el siguiente cuadro se expone la cantidad de padrones con destino clubes y gimnasios por departamento.

Cuadro 7. Cantidad de gimnasios y clubes con valor catastral por departamento

Departamento	Cantidad	Porcentaje
ARTIGAS	59	3,24%
CANELONES	301	16,53%
CERRO LARGO	70	3,84%
COLONIA	95	5,22%
DURAZNO	12	0,66%
FLORES	33	1,81%
FLORIDA	26	1,43%
LAVALLEJA	61	3,35%
MALDONADO	99	5,44%
MONTEVIDEO	395	21,69%
PAYSANDU	136	7,47%
RIO NEGRO	13	0,71%
RIVERA	55	3,02%
ROCHA	44	2,42%
SALTO	142	7,80%
SAN JOSE	29	1,59%
SORIANO	110	6,04%
TACUAREMBO	95	5,22%
TREINTA Y TRES	46	2,53%
Total	1.821	100,00%
Total sin Montevideo	1.426	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNC.

4.2 Validación

La información contenida en la base de empleo recibida de la DGI surge del formulario 1144 presentado por los empleadores por lo que se trata de datos referidos a trabajadores formales en relación de dependencia. La información contenida en esta base se contrastó con la que surge de la Encuesta Continua de Hogares (ECH).

Para validar la identificación de las instituciones deportivas se comparó el número de puestos de trabajo declarados por las empresas clasificadas como *Principal* o *Conexo* con el número de puestos de trabajo formales dependientes vinculados al deporte que surge de la ECH. Para esto se consideró la actividad principal o secundaria que realiza el trabajador y también el tipo de actividad al que se dedica el establecimiento en el cual trabaja el encuestado.

El siguiente cuadro resume los resultados que surgen de la comparación entre la captación de la base de empleo recibida de la DGI y la ECH.

Cuadro 8. Comparación base de empleo DGI y ECH

	2014	2015	2016	2017
Puestos de trabajo Base DGI	1.451.145	1.442.913	1.426.137	1.426.441
Dependientes formales según ECH	1.138.921	1.137.569	1.122.600	1.124.059
ECH/DGI	78,48%	78,84%	78,72%	78,80%
Puestos deporte Base DGI	13.183	13.482	13.735	14.232
Puestos formales dependientes deporte según ECH	10.831	10.939	11.150	10.940
ECH/DGI	82,16%	81,14%	81,18%	76,87%

Fuente: Elaboración propia en base a datos registrales y ECH.

Se observa que la ECH capta cerca del 79% de los puestos de trabajo formales dependientes que son informados por los empleadores en sus declaraciones de IRPF como responsables sustitutos. La diferencia se podría corresponder a problemas de captación de la ECH derivados de la subdeclaración o no respuesta.

Con respecto a la identificación de las instituciones deportivas, las diferencias encontradas entre ambas bases al realizar el análisis considerando únicamente al deporte no se aparta sustancialmente al hallado al considerar la totalidad de los puestos de trabajo dependientes formales, lo que valida la identificación de las instituciones deportivas realizada en este estudio.

Si bien se emplearon los mismos criterios de agrupación entre *Principal*, *Conexo* y *Resto* que en Lanzilotta y Campanella (2017) y se consideró también la ECH como fuente de información, el número de puestos de trabajo del deporte difiere ya que el objetivo que persigue este estudio no es el mismo que el de la Cuenta Satélite. Aquí se consideran los puestos de trabajo de aquellos dependientes formales, mientras que en Lanzilotta y Campanella (2017) se considera el total de puestos de trabajo en deporte, ya sea formal o informal, dependiente o independiente.

Por otro lado, para validar la clasificación de los padrones contenidos en las bases de la DNC se comparó el total de padrones con destino club con el registro de instituciones deportivas proporcionado por la SND. De acuerdo a la identificación de los padrones de las bases de la

DNC, existen 1.492 clubes deportivos, contra un total de 1.457 instituciones deportivas registradas en la SND.

También se compararon los resultados con la clasificación de las bases de DGI. Se observa que se identificaron 2.212 instituciones deportivas como Principal para 2017, mientras que padrones con destino club o gimnasio se identificaron 1.821 para ese año. La diferencia podría corresponder a instituciones clasificadas como *Principal* que no desarrollan su actividad en un padrón cuyo destino sea un club deportivo, por ejemplo, una federación deportiva que cuente únicamente con una oficina.

Asimismo, se comparó el resultado de la identificación de los 1.426 padrones de clubes y gimnasios para cada departamento del interior, con el resultado del relevamiento de la infraestructura deportiva realizado por la encuestadora Factum, a pedido de la Dirección Nacional de Deporte, en noviembre 2014.

En ese estudio se hizo un relevamiento directo de 1.239 instalaciones deportivas en las localidades de 5.000 y más habitantes del interior.

Se observa que, si bien ambos totales surgen del análisis de universos distintos, en momentos distintos y con objetivos también diferentes, los valores se aproximan.

En resumen, el resultado del contraste realizado de la identificación de las instituciones deportivas con fuentes externas permite considerar válida la información que se utiliza para estimar la renuncia fiscal de las mismas.

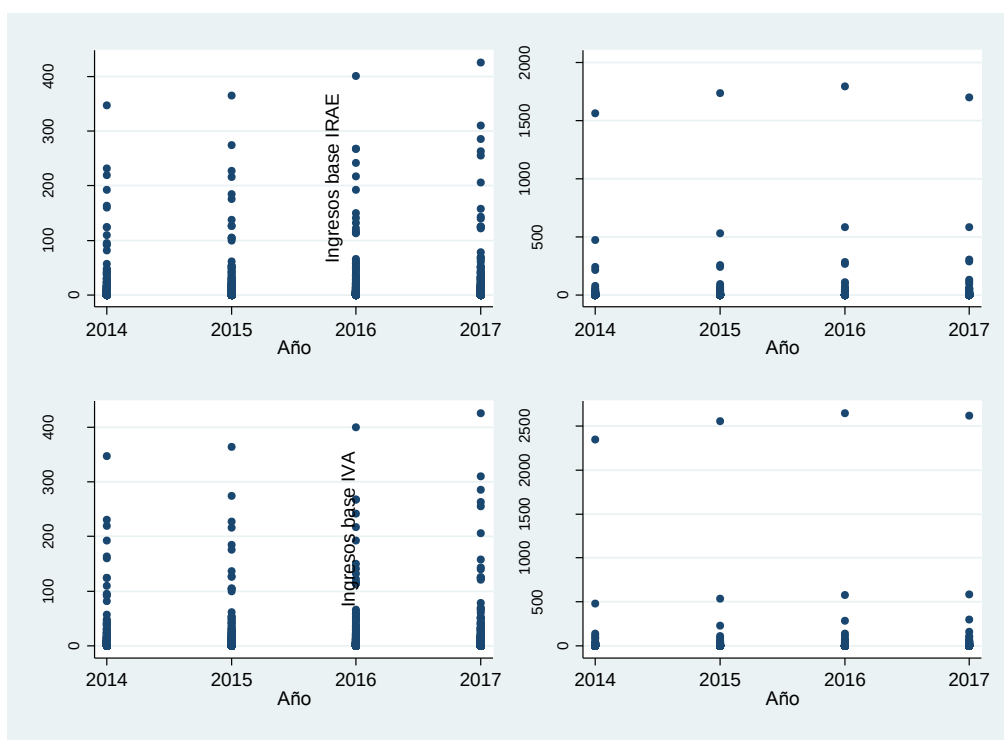
4.3 Detección de atípicos

Una vez validadas las bases de datos, se estudia si existen valores atípicos.

En el caso de las bases procedentes de la DGI que se utilizan para las estimaciones de la renuncia fiscal en IVA e IRAE, se detectó un caso cuyo volumen de negocio se aparta ampliamente del resto de las instituciones deportivas. Si bien puede ocurrir que una institución deportiva tenga otro giro secundario gravado por IVA o por IRAE que lo obligue a presentar los formularios de liquidación de estos impuestos, en ese caso, al analizar la información contenida en sus declaraciones, es claro que se trata de una empresa cuya actividad principal no es la deportiva.

En el siguiente gráfico se muestra el monto de remuneraciones y de ingresos, según la fuente de información. Los datos están expresados en millones de pesos corrientes.

Gráfico 1. Detección de atípicos en bases de DGI



Fuente: Elaboración propia en base a datos administrativos.

Esta institución detectada no es considerada al momento de estimar la renuncia fiscal.

Por otro lado, para detectar los padrones cuyo destino en las bases de la DNC es club o gimnasio pero no se corresponden a instituciones deportivas, se analizaron caso a caso, todos aquellos cuyo valor real superase una vez el desvío estándar respecto a la media utilizando el visualizador geoCatastro y Google Maps.

Del total de 1.821 padrones se analizaron 42, eliminando a los efectos de la estimación de la renuncia fiscal en IP un total de 27 padrones cuyo destino no es deportivo que en su mayoría se trata de gimnasios de instituciones de enseñanza, clubes sociales, hoteles, parques y viviendas.

5. Estimación de la renuncia fiscal

Una vez clasificadas todas las empresas se procedió a concatenar la información proveniente de la DGI referida a las declaraciones de IRAE y de IVA con los datos de remuneraciones provenientes de las declaraciones de IRPF Categoría II que presentan los responsables sustitutos.

5.1 Estimación de la renuncia fiscal en CESS

En el caso de las CESS, la estimación de la renuncia fiscal se realiza a partir de aplicar las tasas de aportación patronal a las bases imponibles exoneradas informadas por el BPS correspondientes a instituciones deportivas.

Una empresa que lleva adelante una actividad de industria o comercio que no se encuentra exonerada, debe realizar sus aportes a la seguridad social por el régimen general. En este régimen los empresarios aportan al BPS sobre el salario de sus dependientes: un 7,5% por concepto de aportes jubilatorios, un 5% para el Seguro Nacional de Salud y un 0,125% para el Fondo de Reconversión Laboral. En el caso de la aportación por el régimen de construcción son otras las tasas que corresponden.

Cuadro 9. Tasas de aportación patronal

	Industria y comercio	Construcción
Aporte Jubilatorio	7,5	9
FRL	0,125	0,125
Seguro de enfermedad	5	9
BSE	-	6
CJP	-	4

Nota: En el caso del aguinaldo, no corresponde el 5% de seguro de enfermedad.

La renuncia fiscal en CESS se calcula como la sumatoria de las bases imponibles multiplicadas por las tasas de aportación patronal de acuerdo con el régimen correspondiente.

5.2 Estimación de la renuncia fiscal en IRAE

La renuncia fiscal se calcula aplicando la tasa del impuesto del 25% a la renta fiscal estimada de las instituciones deportivas. Como ya fuera mencionado, no se dispone de información de la renta fiscal para la mayoría de las instituciones deportivas, sin embargo, sí se dispone de datos de empleo, es decir, de cantidad de personal ocupado y remuneraciones comprendidas en el IRPF.

Para estimar la renta fiscal de las instituciones deportivas, se calcula la relación p para cada periodo t entre el nivel de remuneraciones y la renta fiscal, definida en el marco teórico en el apartado 2.2.2.1, para cada uno de los i contribuyentes de los que se dispone de información de renta fiscal y de remuneraciones.

$$p_{it} = \frac{Rta_{it}}{Rem_{it}} \quad i = 1, \dots, n$$

Se calcularon percentiles y la media y se analizó la distribución de éstos en diferentes niveles de codificación de actividad¹²: sección, división, grupo y clase a cuatro y a cinco dígitos. Como primer paso se excluyeron los p de las Empresas Públicas ya que tienen particularidades que las diferencian del resto de las empresas, por lo que considerarlas distorsionaría el cálculo p .

También se excluyeron a las empresas clasificadas como *Principal*, ya que aquellas empresas de este grupo que presentan los formularios de liquidación de IRAE, generalmente son aquellas que desarrollan actividades complementarias gravadas. En estos casos, los formularios contienen información de renta no gravada que se correspondería con la actividad

¹² Revisión CIIU IV.

deportiva que no se considerará para el cálculo del ratio, pero sí para la estimación de la renuncia fiscal de estas empresas.

Se consideraron únicamente los valores de p_{it} para el sector servicios definido por las distintas divisiones que lo componen¹³, ya que el deporte forma parte de este sector. No se incluyó al sector servicios financieros¹⁴ ya que en este grupo la relación entre la renta fiscal y las remuneraciones se aparta notoriamente del resto del sector servicios.

Para estimar la renuncia fiscal en IRAE de las instituciones del grupo *Principal*, se optó por definir δ_t en función de p_{it} como el percentil 50 para cada año calculado para el total de las empresas del sector servicio, excluido el financiero. En el Anexo II se muestran los resultados de los distintos estadísticos analizados.

Cuadro 10. Percentil 50 de Renta fiscal/Remuneraciones

	2014	2015	2016	2017
δ_t	0,2758031	0,2631708	0,2533008	0,2832678

Fuente: Elaboración propia

Del cuadro anterior se desprende que por cada peso de remuneraciones abonadas por la empresa, se genera en promedio para los cuatro años 0,27 pesos de renta fiscal.

Una vez definido δ_t se estima la renta fiscal de cada una de las i instituciones deportivas multiplicando este coeficiente por sus remuneraciones. La renuncia fiscal en IRAE de cada institución deportiva, surge de aplicar la tasa del 25% a la renta fiscal estimada.

$$Renuncia\ Fiscal\ en\ IRAE_t = \sum_{i=1}^{i=m} 25\% * \delta_t * Rem_{it}$$

Para aquellas instituciones clasificadas como *Principal* que presentan las declaraciones de IRAE liquidando renta no gravada no se realizó este procedimiento. En estos casos particulares, la renuncia fiscal en IRAE resulta de aplicar la tasa del 25% a la renta no gravada declarada por la institución.

Estas instituciones representan menos del 1% del total de las instituciones clasificadas como *Principal*. Al ser una cantidad tan poco significativa no se utilizó la información de éstas para extrapolarla al resto. Asimismo, tal como se indicó, se trata de situaciones particulares, ya que en principio, una institución deportiva no debe presentar los formularios de liquidación de impuestos.

Por último, para aquellas estimaciones que resultaran menores al monto del IRAE mínimo anual se realizó un ajuste elevando la estimación puntual hasta alcanzar ese mínimo.

En el siguiente cuadro se muestra la cantidad de contribuyentes contenidos en cada grupo analizado para estimar la renuncia fiscal en IRAE.

¹³ Divisiones: H, I, J, L, M, N, O, P, Q, R, S, T y U.

¹⁴ División K.

Cuadro 11. Cantidad de contribuyentes para estimación de IRAE

	2014	2015	2016	2017
Formularios 2148/2149	96.412	95.644	93.214	85.683
Formularios con renta fiscal	76.699	76.539	75.349	71.616
Formularios con renta fiscal y remuneraciones	50.001	49.776	48.728	46.695
Sector servicios (sin financiero ni EEPP* ni <i>Principal</i>)	18.442	18.504	18.220	17.688
Proporción sector servicios	36,9%	37,2%	37,4%	37,9%
<i>Principal</i> con remuneraciones	873	923	956	966
<i>Principal</i> con renta no gravada	18	21	22	23
<i>Principal</i> en Base SND con remuneraciones	335	340	337	345

*EEPP: Empresas Públicas.

Fuente: Elaboración propia.

Se observa que se dispone de información de remuneraciones para un 42% de las instituciones del grupo *Principal*. A su vez, el total de instituciones deportivas incluidas en la base de la SND con información de remuneraciones es aproximadamente el 40%.

5.3 Estimación de la renuncia fiscal en IVA

De acuerdo a la metodología propuesta la renuncia fiscal en IVA se calcula considerando las operaciones sujetas a un régimen preferencial como si hubieran estado gravadas a la tasa general del impuesto. Las operaciones que deben considerarse a efectos de estas estimaciones son las correspondientes al último eslabón en la cadena de agregación de valor que, en general, se corresponde con los consumidores finales. En términos de la mecánica del impuesto, esto sería, aplicar la tasa del 22% a las ventas no gravadas a consumidores finales y deducirle el IVA compras asociado a esas ventas que no fue deducido de las operaciones gravadas.

En el caso de las instituciones deportivas no se dispone de los insumos necesarios para realizar estos cálculos, por lo que se estima a partir de la información declarada por los contribuyentes que sí se encuentran gravados por IVA. Es por esto que a efectos de estimar la renuncia fiscal en IVA se procederá de igual forma que para el IRAE, pero considerando las declaraciones de IVA presentadas en los formularios 2176 y 2178.

En primer lugar, se calcula el coeficiente v_{it} definido en el marco teórico como la relación entre el IVA y las remuneraciones para cada periodo t para cada uno de los n contribuyentes de los que sí se dispone de información de remuneraciones y de las liquidaciones de IVA.

$$v_{it} = \frac{IVA_{it}}{Rem_{it}} \quad i = 1, \dots, n$$

De igual modo que en la estimación de la renuncia fiscal en IRAE, se calcula la media y también varios percentiles y se analiza su distribución a los distintos niveles de codificación de actividad¹⁵: sección, división, grupo y clase a cuatro y cinco dígitos. También en este caso se excluye a las Empresas Públicas y a las instituciones clasificadas como *Principal*, por las razones expuestas con anterioridad.

¹⁵ Revisión CIIU IV.

Para estimar la renuncia fiscal en IVA de las m instituciones del grupo *Principal* se optó por definir μ_t en función de v_{it} como el percentil 50 para cada año calculado para el total de las n empresas del sector servicio¹⁶, excluido el financiero¹⁷. En el Anexo II se muestran los resultados de los distintos estadísticos analizados.

Si bien no se dispone de información de ventas ni de compras para la mayoría de las instituciones deportivas, sí se dispone de datos de empleo, es decir, la cantidad de personas ocupadas y las remuneraciones comprendidas en el IRPF.

Cuadro 12. Percentil 50 de IVA/Remuneraciones

	2014	2015	2016	2017
μ_t	0,3334543	0,3375400	0,3337586	0,3396097

Fuente: Elaboración propia.

Del cuadro anterior se desprende que por cada peso de remuneraciones abonadas por la empresa, se devenga en promedio para los cuatro años 0,34 pesos de IVA.

Una vez definido μ_t se estima la renuncia fiscal en IVA de cada una de las i instituciones deportivas, multiplicando este coeficiente por sus remuneraciones.

$$\text{Renuncia Fiscal en IVA}_t = \sum_{i=1}^{i=m} \mu_t * \text{Rem}_{it}$$

A aquellas instituciones clasificadas como *Principal* que presentan las declaraciones de IVA liquidando ventas no gravadas no se le realizó este procedimiento. La estimación de la renuncia fiscal en IVA resulta de aplicar la tasa del 22% a las ventas no gravadas declaradas por las instituciones descontado el IVA compras no deducible asociado a esas ventas¹⁸.

Estas instituciones representan menos del 2% del total de las instituciones clasificadas como *Principal*. Como se señaló para la estimación de la renuncia fiscal en IRAE, al ser una cantidad tan poco significativa no se utilizó la información de éstas para extrapolarla al resto, sumado al hecho de que se trata, en general, de situaciones particulares de esas instituciones.

La renuncia fiscal en IVA asociada al beneficio otorgado a los proyectos promovidos por la COMPRODE, esto es, la exoneración del IVA importación y la devolución del IVA plaza asociado a la inversión promovida, se encuentra incluida en la estimación de renuncia fiscal en IVA realizada de acuerdo a la metodología planteada, ya que de no existir estos beneficios, tanto el IVA importación como el IVA plaza, se hallarían contenidos en el IVA compras total que es utilizado al momento de calcular los ratios.

En el siguiente cuadro se muestra la cantidad de contribuyentes incluidos en cada grupo analizado para estimar la renuncia fiscal en IVA.

¹⁶ Divisiones: H, I, J, L, M, N, O, P, Q, R, S, T y U.

¹⁷ División K.

¹⁸ La información recibida no contiene el dato del IVA compras no deducible, por lo que se calcula como el IVA compras total del mes, menos el IVA compras deducible por operaciones de exportación y asimiladas y el IVA compras deducible por operaciones gravadas.

Cuadro 13. Cantidad de contribuyentes para estimación de IVA

	2014	2015	2016	2017
Formularios 2176/2178	86.460	86.104	84.546	79.958
Formularios con iva declarado	54.122	5.459	54.162	52.426
Formularios con iva y remuneraciones	43.311	4.344	42.937	41.543
Sector servicios (sin financiero ni EEPP* ni <i>Principal</i>)	15.741	1.597	15.868	15.621
Proporción sector servicios	36,3%	36,8%	37,0%	37,6%
<i>Principal</i> con remuneraciones	873	923	956	966
<i>Principal</i> con ventas no gravadas	39	39	42	41
<i>Principal</i> en Base SND con remuneraciones	335	340	337	345

*EEPP: Empresas Públicas.

Fuente: Elaboración propia.

Se observa que el total de instituciones deportivas incluidas en la base de la SND con información de remuneraciones es también aproximadamente el 40%.

5.4 Estimación de la renuncia fiscal en IP

Para estimar la renuncia fiscal en IP se aplica la tasa del impuesto al patrimonio fiscal. La tasa del IP empresarial es del 1,5%, pero la mecánica del impuesto permite abatir del IP una proporción del IRAE, por lo que en los hechos la tasa efectiva es del 1,485%.

De forma equivalente a lo que ocurre con el IRAE y con el IVA, no se dispone de la información necesaria para determinar el patrimonio fiscal exonerado de las instituciones deportivas por lo que debe estimarse.

Para estimar la renuncia fiscal en IP no se encontró fundamento válido para extrapolar la información contenida en los microdatos desidentificados de las liquidaciones del IP del resto de los contribuyentes, a las instituciones deportivas, por lo que se optó por considerar la información relevada por la DNC.

A efectos de estimar el patrimonio fiscal de las instituciones deportivas se consideró la información disponible en la sede electrónica de la DNC en la que se identificaron aquellos padrones cuyo destino fuera club o gimnasio, tal como se señaló en el punto 2.2.2.3.

Para estimar la renuncia fiscal por IP se consideró al valor catastral determinado por la DNC como un *proxy* del valor fiscal para IP. A partir del valor catastral se estimó el IP aplicando la tasa efectiva del impuesto a dicho monto.

Por otro lado, se estimó únicamente el IP correspondiente a los inmuebles, siendo que el impuesto grava el patrimonio neto. No se estimó un valor asociado al resto de los activos ni al pasivo deducible, ya que se supuso que los inmuebles son el principal componente del patrimonio.

Los valores reales contenidos en la base de la DNC corresponden al año 2017, por lo que se procedió a deflactarlos por los coeficientes de actualización correspondientes a cada año¹⁹ y de esa forma abarcar el periodo 2014 – 2017.

5.5 Renuncia fiscal de otros beneficios tributarios

Dentro de los beneficios otorgados a proyectos deportivos promovidos se encuentra la devolución del IVA de las compras realizadas en plaza, asociadas a la inversión promovida y la exoneración del IVA importación, vinculado a las adquisiciones de bienes incluidos en los proyectos promovidos.

La medición de estos beneficios ya se encuentra comprendida en la estimación realizada para la renuncia fiscal en IVA. De no existir este beneficio, este IVA sería un costo para las instituciones deportivas ya que las mismas, al encontrarse exoneradas de IVA, no pueden descontarlo de los proyectos. Por otro lado, si las instituciones deportivas estuvieran gravadas por IVA, este ya no sería un costo porque integraría el total del IVA compras deducible de sus liquidaciones.

Con respecto al beneficio en IRAE vinculado a las donaciones a proyectos promovidos a través de la COMPRODE no fue necesario realizar ningún procedimiento para su estimación ya que el resultado fue proporcionado por la DGI siguiendo la metodología ya mencionada en 2.2.2.4.

6. Resultados

A continuación se exponen los resultados de las estimaciones de renuncia fiscal en impuestos nacionales para los cuatro años que abarca el estudio.

Cuadro 14. Renuncia fiscal de las instituciones deportivas (en pesos corrientes)

	2014	2015	2016	2017
IRAE	243.630.639	274.812.171	295.172.494	371.037.703
IVA	1.067.446.150	1.193.760.222	1.356.128.017	1.513.654.712
IP	135.578.220	147.970.069	161.139.405	170.404.921
CESS	242.607.430	275.992.991	317.621.358	371.257.226
TOTAL	1.689.262.439	1.892.535.453	2.130.061.274	2.426.354.562
PIB	1.330.508.359.538	1.455.848.221.201	1.589.195.373.619	1.707.108.630.932
Participación en el PIB	0,13%	0,13%	0,13%	0,14%

Fuente: Elaboración propia.

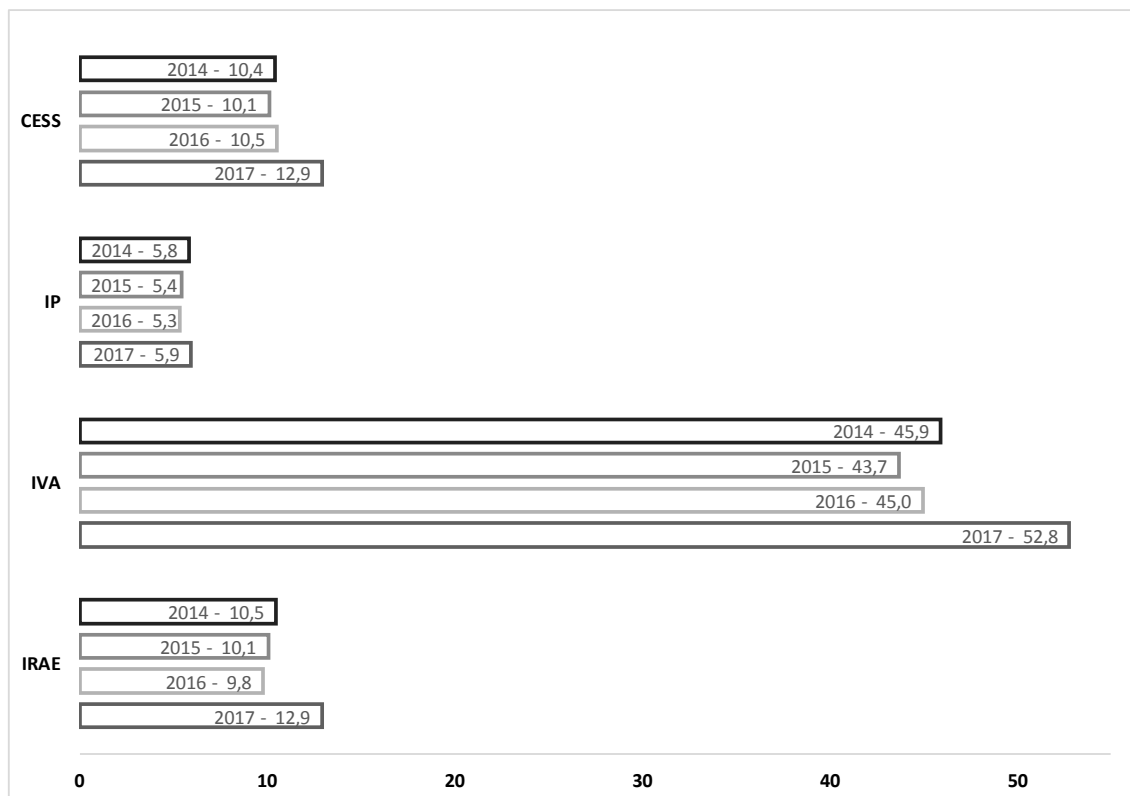
Se observa que los resultados respecto al PIB son estables en los cuatro años, al igual de lo que ocurre con el peso relativo de cada uno de los impuestos en el total.

¹⁹ Los coeficientes de actualización se encuentran en los decretos: 332/015; 398/016 y 338/017.

El tributo de mayor relevancia es el IVA, representando más del 60% de la renuncia fiscal, le sigue el IRAE y las CESS con un 15% cada uno y finalmente el IP se ubica en el entorno del 8% en promedio para los cuatro años.

Al expresar los resultados en dólares se visualiza a través del siguiente gráfico que la evolución para cada uno de los tributos en este período ha sido estable.

Gráfico 2. Renuncia fiscal de las instituciones deportivas (en millones de dólares)



Fuente: Elaboración propia. Cotización interbancaria promedio anual.

Como ya se indicó las estimaciones se realizaron para todas aquellas empresas clasificadas como *Principal* de las que se disponía del dato de sus remuneraciones.

Las instituciones deportivas registradas en la SND de las que se dispone del dato de sus remuneraciones, representan cerca del 40% del total de empresas clasificadas como *Principal*. A continuación, se expone la renuncia fiscal para este grupo. Estos montos se encuentran incluidos en los totales presentados en el cuadro y en el gráfico anterior ya que se trata de un subconjunto de las instituciones deportivas clasificadas como *Principal*.

Cuadro 15. Renuncia fiscal instituciones deportivas registradas en SND (en pesos corrientes)

	2014	2015	2016	2017
IRAE	205.347.377	231.620.405	238.069.306	292.441.216
IVA	962.849.231	1.080.824.404	1.209.768.342	1.341.876.814
CESS	229.553.430	261.829.600	302.055.360	356.766.305
TOTAL	1.397.750.038	1.574.274.409	1.749.893.008	1.991.084.335
PIB	1.330.508.359.538	1.455.848.221.201	1.589.195.373.619	1.707.108.630.932
Participación en el PIB	0,11%	0,11%	0,11%	0,12%

Fuente: Elaboración propia

De la comparación de los dos cuadros anteriores se observa que las instituciones registradas en la SND, que representan menos de la mitad del universo total de estimación, participan en el entorno del 90% de la renuncia fiscal en IRAE, IVA y CESS. Cabe recordar que la estimación de la renuncia fiscal en IP no se realizó a partir de los microdatos de empresas, por lo que no es posible identificar la renuncia fiscal correspondiente a aquellas instituciones registradas en la SND para este impuesto.

Cuadro 16. Participación de instituciones deportivas registradas en la SND

	2014	2015	2016	2017
IRAE	84%	84%	81%	79%
IVA	90%	91%	89%	89%
CESS	95%	95%	95%	96%

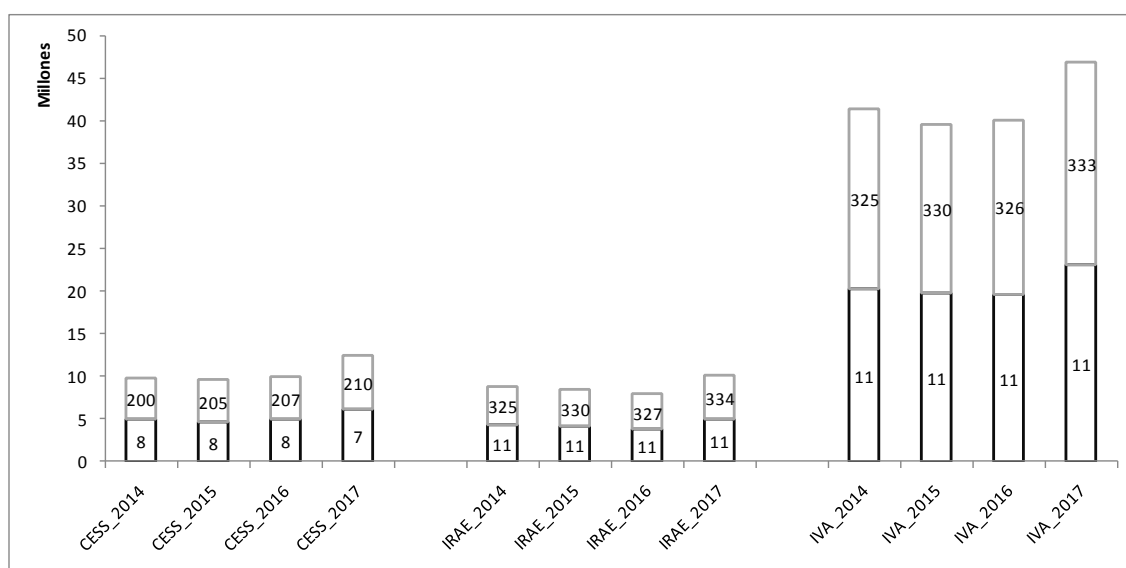
Fuente: Elaboración propia.

Este resultado muestra que la base de instituciones deportivas registradas en la SND contiene las instituciones más representativas del sector.

A su vez, tan solo 11 instituciones acumulan hasta el 50% de la renuncia fiscal en IRAE en los cuatro años y en el entorno de 250 instituciones acumulan menos del 10% del total. Con respecto al IVA, son las mismas 11 instituciones las que acumulan hasta el 50% de la renuncia fiscal y en el entorno de 260 instituciones las que acumulan menos del 10% para todo el periodo. Similar distribución se observa para la renuncia fiscal en CESS, en la que son las mismas 7 instituciones las que acumulan hasta el 50% en los cuatro años.

En el siguiente gráfico se representa la distribución de la renuncia fiscal de las instituciones deportivas registradas en la SND expresada en millones de dólares identificando dos grupos, abajo aquellas que acumulan hasta el 50% y arriba el resto. En cada barra se muestra la cantidad de instituciones pertenecientes a cada grupo.

Gráfico 3. Distribución de la renuncia fiscal instituciones SND (en millones de dólares)



Fuente: Elaboración propia. Cotización interbancaria promedio anual.

Se observa que los valores más altos de renuncia fiscal (eje vertical) se corresponden con las mismas instituciones a lo largo de todo el periodo. A su vez poco más de 100 instituciones son las que concentran los valores más altos de renuncia fiscal y el resto de las instituciones no alcanzan los 250 mil dólares por año para ninguno de los impuestos considerados.

6.1 Validación de los resultados de renuncia fiscal en IRAE y en IVA

La estimación de la renuncia fiscal en IRAE y en IVA se realizó partiendo de las definiciones teóricas fundamentadas en los estudios de De Rosa et al. (2017) y Lanzilotta et al. (2014).

Como forma de validar los resultados hallados se contrastan los mismos con estimaciones realizadas a partir de valores contenidos en el estudio de De Rosa et al. (2017).

Retomando el ejemplo planteado en la sección 2.2.2.1 de una empresa para la que se define el margen bruto (MB) como la diferencia entre el precio de los bienes vendidos (PV), el costo de dichos bienes (CV):

$$MB = PV - CV$$

Se supone que en el CV incluye tanto costos como gastos gravados todos a la tasa básica del IVA del 22%.

De esta forma, la liquidación del IVA estaría dada por la siguiente ecuación:

$$IVA = (PV * 22\%) - (CV * 22\%) = MB * 22\%$$

A su vez, la utilidad o renta neta (Rta) estaría dada por restar al MB el monto de las remuneraciones (Rem):

$$Rta = MB - Rem$$

De aquí se desprende que la *Rta* está formada por dos componentes, cada uno con un peso relativo en función de la estructura de costos de la empresa.

Siguiendo a De Rosa et al. (2017), la participación de las remuneraciones en el Valor Agregado del sector Enseñanza, para el período 2012 – 2014, asciende a 78%. Este sector se considera similar a las actividades realizadas por las instituciones deportivas por lo que se tomará como *proxy* de la participación de las *Rem* en el *MB*.

De esta forma:

$$Rem = MB * 78\%$$

Sustituyendo se llega a que:

$$Rta = MB - (MB * 78\%) = MB * 22\%$$

La liquidación del *IRAE* estaría dada por aplicar la tasa del impuesto a la renta:

$$IRAE = Rta * 25\%$$

A partir de la estimación de la renuncia fiscal en *IRAE* se puede inferir la renta equivalente y el nivel de remuneraciones acorde al resultado hallado por De Rosa et al. (2017).

Cuadro 17. Remuneraciones equivalentes a partir de renuncia fiscal en *IRAE*

	Renuncia fiscal <i>IRAE</i> (A)	Rta equivalente (B)=A/0,25	MB equivalente (C)=B/0,22	Rem equivalentes (D)=C*0,78
2014	243.630.639	974.522.556	4.429.647.982	3.455.125.426
2015	274.812.171	1.099.248.684	4.996.584.927	3.897.336.243
2016	295.172.494	1.180.689.976	5.366.772.618	4.186.082.642
2017	371.037.703	1.484.150.812	6.746.140.055	5.261.989.243

Fuente: Elaboración propia

En la columna (D) se muestra la estimación de las remuneraciones realizada a partir de la estimación de renuncia fiscal en *IRAE*, las que incluyen las cargas sociales correspondientes.

Cabe mencionar que las instituciones de enseñanza gozan del mismo beneficio que las instituciones deportivas en lo que a las cargas sociales se refiere.

A continuación, partiendo de los datos de remuneraciones gravadas para IRPF, se estima el nivel de remuneraciones incluyendo los aportes patronales efectivamente generados con el fin de comparar este resultado con el obtenido en (D). El aporte patronal efectivamente generado surge de restar al aporte patronal potencial, esto es el 12,625%²⁰ de las remuneraciones, la renuncia fiscal por este concepto.

²⁰ Este porcentaje corresponde a 7,5% de aporte jubilatorio, 0,125% del Fondo de Reconversión Laboral y 5% de seguro por enfermedad. Se realizó el supuesto de que todas las actividades aportan al régimen de industria y comercio por no disponer del dato correspondiente al tipo de aportación.

Cuadro 18. Remuneraciones estimadas a partir de base DGI

	Remuneraciones base DGI (E)	Aporte patronal potencial (F)=E*0,12625	Renuncia fiscal CESS (G)	Aporte patronal efectivo (H)=F-G	Rem estimadas base DGI (I)=E+H	Relación de las estimaciones (J)=D/I
2014	3.417.316.016	431.436.147	242.607.430	188.828.717	3.606.144.733	96%
2015	3.889.325.226	491.027.310	275.992.991	215.034.319	4.104.359.545	95%
2016	4.376.528.164	552.536.681	317.621.358	234.915.322	4.611.443.486	91%
2017	4.817.674.346	608.231.386	371.257.226	236.974.160	5.054.648.506	104%

Fuente: Elaboración propia

De acuerdo a lo que se observa en (J), ambas estimaciones son aproximadamente equivalentes, lo cual demuestra que las mismas son consistentes con el planteo teórico formulado y con los hallazgos empíricos expuestos en De Rosa et al. (2017).

Por otro lado, sustituyendo *Rta* por la ecuación anterior:

$$IRAE = (MB * 22\%) * 25\%$$

Reemplazando por la igualdad para IVA:

$$IRAE = IVA * 25\%$$

Despejando la relación entre IVA e IRAE se obtiene que:

$$\frac{IVA}{IRAE} = 4$$

A continuación se contrasta esta relación teórica entre el IVA y el IRAE con los resultados de renuncia fiscal estimada para estos impuestos.

Cuadro 19. Relación entre las estimaciones de renuncia fiscal de IVA e IRAE

	2014	2015	2016	2017
IVA	1.067.446.150	1.193.760.222	1.356.128.017	1.513.654.712
IRAE	243.630.639	274.812.171	295.172.494	371.037.703
IVA / IRAE	4,38	4,34	4,59	4,08

Fuente: Elaboración propia

Se observa nuevamente que las estimaciones guardan una concordancia con la relación hallada a nivel teórico con los estudios de De Rosa et al. (2017).

Asimismo, se analiza la relación existente entre el nivel de remuneraciones y el IVA y se contrasta con los resultados obtenidos.

Se opera para hallar la relación entre *Rem* e IVA:

$$\frac{Rem}{IVA} = \frac{MB * 78\%}{MB * 22\%} = 3,55$$

Se compara la relación teórica entre las remuneraciones y el IVA con las remuneraciones obtenidas a partir de las bases de datos informadas por la DGI (columna (I) del Cuadro 18) y la estimación de la renuncia fiscal en IVA.

Cuadro 20. Relación entre las remuneraciones y la estimación de la renuncia fiscal de IVA

	2014	2015	2016	2017
Rem	3.606.144.733	4.104.359.545	4.611.443.486	5.054.648.506
IVA	1.067.446.150	1.193.760.222	1.356.128.017	1.513.654.712
Rem / IVA	3,38	3,44	3,40	3,34

Fuente: Elaboración propia

Estos resultados están en consonancia con la relación hallada a nivel teórico, lo que valida también las estimaciones de renuncia fiscal.

En este apartado se muestra la consistencia entre las estimaciones realizadas, ya que se los contrasta con el resultado de estudios empíricos externos desde distintas aproximaciones: nivel de remuneraciones consideradas; relación entre las estimaciones de renuncia fiscal en IVA e IRAE y relación entre las remuneraciones y la estimación de la renuncia fiscal en IVA. En todos los casos, los valores resultan muy próximos.

6.2 Otros beneficios tributarios

Como ya se indicó, la renuncia fiscal asociada a quienes efectúan donaciones a proyectos deportivos promovidos por la COMPRODE fue proporcionada por la DGI.

En el siguiente cuadro se detalla la renuncia fiscal para cada año para cada una de las instituciones beneficiarias nominadas en el artículo 7 de la Ley 18.833 que efectivamente recibieron mecenazgo²¹.

Cuadro 21. Renuncia fiscal mecenas proyectos COMPRODE (en pesos corrientes)

	2014	2015	2016	2017
FDU	0	1.000.528	1.664.185	1.616.440
FEDDEPORT	147.838	649.617	3.968.170	306.322
PDFCLUBES	3.091.737	3.243.549	1.578.551	3.553.544
Total	3.239.575	4.893.693	7.210.906	5.476.305

Fuente: DGI

Otro de los beneficios otorgados a proyectos deportivos promovidos es el referido a la devolución en plaza del IVA compras y a la exoneración del IVA importación vinculado a las adquisiciones de bienes incluidos en los proyectos promovidos.

Cabe recordar que la medición de estos beneficios ya se encuentra incluida en la estimación realizada para la renuncia fiscal en IVA por la forma de cálculo propuesta. De no existir este beneficio, este IVA sería un costo para las instituciones deportivas ya que las mismas, al encontrarse exoneradas, no pueden descontar el IVA compras asociados a los proyectos. Por otro lado, si las instituciones deportivas estuvieran gravadas por IVA, este IVA ya no sería un costo, porque integraría el total del IVA compras deducible de sus liquidaciones.

²¹ Las siglas del cuadro corresponden a: Fundación Deporte Uruguay (FDU), Federaciones Deportivas (FEDEPORT) y Clubes de fútbol y de básquetbol (PDFCLUBES).

En el siguiente cuadro se expone el beneficio de IVA otorgado a los proyectos deportivos promovidos, con el fin de mostrar su magnitud. Estos totales incluyen el beneficio en IVA otorgado a proyectos promovidos de instituciones clasificadas como *Principal*, ya sea a través de la COMPRODE o de otras normas de promoción de inversiones²². Se discrimina el importe correspondiente a aquellas instituciones incluidas en la base proporcionada por la SND.

Cuadro 22. Beneficio de IVA otorgado a proyectos deportivos promovidos (en pesos corrientes)

	2014	2015	2016	2017
<i>Principal</i>	335.231.289	41.928.835	172.819.473	298.982.770
<i>Principal</i> en Base SND	167.640.731		161.086.476	286.186.133

Fuente: Elaboración propia en base a datos DGI.

También se muestra el total del IVA importación exonerado a las instituciones deportivas en oportunidad de la importación de bienes incluidos en proyectos deportivos promovidos, o mediante una resolución del MEF en virtud de lo dispuesto en el artículo 2 del Título 3 T.O. 1996.

Cuadro 23. Exoneración de IVA importación a instituciones deportivas (en pesos corrientes)

	2014	2015	2016	2017
<i>Principal</i>	49.278.231	44.431.005	52.189.482	61.465.707
<i>Principal</i> en Base SND	19.946.206	26.985.918	27.489.025	54.374.852

Fuente: Elaboración propia en base a datos DNA.

Al igual que en el caso anterior, estos importes se encuentran contemplados en la estimación de la renuncia fiscal en IVA pero resulta relevante mostrar su cuantía.

6.3 Ejecución presupuestal de la SND

Se exponen los resultados de la ejecución presupuestal de la SND para el período de estudio vinculados a los montos de gastos e inversiones realizadas en materia deportiva que hayan sido establecidos dentro del presupuesto nacional. Como se señaló, estos montos son relevantes a la hora de cuantificar la importancia económica del deporte, más allá de no estar comprendidos en el concepto de renuncia fiscal. En el siguiente cuadro se detallan los montos efectivamente ejecutados por programa asignado.

Cuadro 24. Ejecución presupuestal SND (en pesos corrientes)

Programa	Descripción Programa	2014	2015	2016	2017	Partic. 2017
282	Deporte comunitario	599.574.356	651.434.188	765.253.003	879.079.896	78,91%
283	Deporte de competencia	85.455.306	77.000.051	127.291.881	153.691.314	13,80%
343	Formación y Capacitación			50.000.000	53.888.000	4,84%
345	Educación primaria	6.191.399	7.966.457	9.223.418	10.435.644	0,94%
346	Educación media	36.839		1.979.229	2.134.361	0,19%
400	Políticas transv. de dslo social	2.718.690	3.029.244	5.370.458	5.940.046	0,53%
442	Promoción en Salud	7.616.348	6.805.395	7.669.268	7.655.631	0,69%
815	Personal exced. de ej. anteriores	2.922.359	2.923.761	3.081.286	1.172.968	0,11%
Total		704.515.297	749.159.096	969.868.543	1.113.997.860	100%

Fuente: Elaboración en base a Contaduría General de la Nación (CGN).

²² Principalmente proyectos promovidos por la COMAP por la Ley 16.906 de 20 de enero de 1998.

Si bien las referencias son hechas a la SND, cabe aclarar que hasta el ejercicio 2015 se trataba de la Dirección Nacional del Deporte, que formaba parte del Ministerio de Turismo y Deporte. En 2015 se crea la Secretaría Nacional del Deporte como órgano desconcentrado dependiente de Presidencia de la República por lo que desde el ejercicio 2016 la ejecución presupuestal corresponde a esta última.

Del cuadro anterior se desprende que la mayor ejecución presupuestal corresponde al programa “Deporte Comunitario” que contempla el proyecto de funcionamiento, la construcción de piscinas, gimnasios, equipamiento y mobiliario e informática.

A su vez esta ejecución presupuestal se puede analizar desde los distintos grupos de gasto, siendo el de mayor participación el referente a los servicios personales, seguido de las transferencias, lo que se detalla en el siguiente cuadro.

Cuadro 25. Ejecución presupuestal SND (en pesos corrientes)

Grupo de gasto	Descripción	2014	2015	2016	2017	Partic. 2017
0	Servicios Personales	392.957.360	416.715.625	464.859.247	582.012.798	52,25%
1	Bienes de consumo	6.663.712	7.726.971	13.875.537	17.894.088	1,61%
2	Servicios no personales	140.100.138	176.051.434	164.926.321	160.638.271	14,42%
3	Bienes de uso	24.900.260	6.271.457	15.972.319	28.303.440	2,54%
5	Transferencias	139.863.619	141.223.067	309.448.642	324.576.200	29,14%
7	Gastos No Clasificados	30.208	75.405	786.477	573.063	0,05%
9	Gastos Figurativos		1.095.137			
Total		704.515.297	749.159.096	969.868.543	1.113.997.860	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la CGN.

En el siguiente cuadro se muestra la apertura del grupo de gasto “Transferencias” desde la perspectiva del objeto de gasto, de manera de identificar el destino de las mismas.

Cuadro 26. Transferencias realizadas por la SND (en pesos corrientes)

Objeto del gasto	Descripción	2014	2015	2016	2017	Partic. 2017
514	A Gobiernos Departamentales	1.150.000		5.837.000	13.582.200	4,18%
515	A Gobierno Central		600.000			
519	Otras Transf. Corr. al Sector Público	59.500	6.929.000	62.672.000	69.239.888	21,33%
555	Deportivas, Culturales y Recreativas	44.234.024	77.412.479	109.602.800	122.161.805	37,64%
575	Subs.Cargos Politicos/Part.Conf.85%		1.768.481	387.084		
578	Asignaciones Familiares Clases Pasivas		26.376	28.860	31.202	0,01%
578	Asig.Fliar.(Hijos Func.Pcos.Fallecidos.)		23.448	25.656	27.738	0,01%
578	Serv.Odontológico Guardería y otros		1.966.081	2.787.037	2.600.697	0,80%
578	Canasta Fin de Año		2.510.920	1.651.750	1.742.732	0,54%
591	Otras Transferencias Corrientes	94.420.095	49.986.282	126.456.455	115.189.938	35,49%
Total		139.863.619	141.223.067	309.448.642	324.576.200	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la CGN.

Se observa que la mayor porción está dada por las transferencias “Deportivas, Culturales y Recreativas”, seguidas por “Otras Transferencias Corrientes”.

6.4 Renuncia fiscal versus ejecución presupuestal

Comparando la estimación de la renuncia fiscal con los montos ejecutados en el Presupuesto Nacional, se constata que la erogación para el deporte que se realiza a través de este último representa cerca de la tercera parte de la renuncia fiscal estimada.

Cuadro 27. Renuncia fiscal y Ejecución presupuestal (en pesos corrientes)

	2014	2015	2016	2017
Renuncia fiscal	1.689.262.439	1.892.535.453	2.130.064.274	2.426.354.562
Ejecución presupuestal	704.515.297	749.159.096	969.868.543	1.113.997.860

Fuente: Elaboración en base a datos de la CGN y a estimaciones propias.

Con esto se pretende mostrar el esfuerzo total que realiza el Estado en el deporte. No son montos que se puedan agregar ya que se trata de conceptos diferentes, pero de todas formas, resulta relevante mostrar su cuantía.

7. Comentarios finales

Los resultados de la estimación de la renuncia fiscal respecto al PIB rondan el 0,13% y son estables en los cuatro años, al igual de lo que ocurre con el peso relativo de cada uno de los impuestos en el total. De acuerdo a los contrastes realizados los resultados obtenidos son robustos y consistentes.

Se constató que no existe un registro abarcativo de todas las instituciones deportivas. Sería deseable generar un registro único a nivel nacional, con acceso tanto de la SND como del Ministerio de Educación y Cultura y del resto de los actores involucrados, para ampliar el alcance del registro que se lleva actualmente y de esa forma mejorar la toma decisiones estratégicas sobre la base de fundamentos sólidos respaldada en información actualizada y completa.

Tomando en cuenta la importancia del deporte como sector económico, es necesario continuar con la acumulación de conocimiento para la toma de decisiones de política. Este estudio pretendió realizar un aporte en este sentido a partir de la generación de información basada en registros administrativos y de inmuebles que no suelen ser explorados y se sugiere continuar con esta línea de trabajo.

Otras líneas de investigación podrían enfocarse hacia el aporte que realiza el sector privado. En este sentido se podría estimar el ingreso que reciben las instituciones deportivas a través de sponsoreo, merchandising, venta de entradas, transferencias de deportistas, derechos de televisión, entre otros.

La estimación de la renuncia fiscal no se agota en lo aquí presentado, investigaciones futuras podrían incorporar estimaciones correspondientes a beneficios tributarios otorgados a nivel departamental.

8. Referencias bibliográficas

LANZILOTTA, B.; CAMPANELLA, J., Cuenta satélite de deporte para Uruguay: Primeros insumos para su elaboración, Julio 2017.

LANZILOTTA, B.; GRAU, C.; NUNINO, G., Propuesta Metodológica para el cálculo de la presión tributaria potencial sectorial. Una Aplicación para Uruguay en el período 2009-2012; *Convenio CEF-CINVE*, 2014.

MESA CALLEJAS, R.; ARBOLEDA SIERRA, R., Aproximaciones teóricas al estudio de la relación economía y deporte. 2007.

RUIZ MOLINA, Andrea; MUÑOZ ARROYAVE, Elkin Argiro; MESA CALLEJAS, Ramón Javier. Medición económica del deporte en Colombia: una propuesta metodológica de cuenta satélite. *Lecturas de Economía*, 2010, no 72, p. 141-168.

KRAAN, Dirk-Jan. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 2004, vol. 4, no 1, p. 121-142.

DE ROSA, M.; SINISCALCHI, S.; VIGORITO, A.; VILA, J.; WILLEBALD, H., La Evolución de Las Remuneraciones Laborales y la Distribución del Ingreso en Uruguay; Futuro en Foco. Cuadernos Sobre Desarrollo Humano: Montevideo, Uruguay, 2017.

PEDROSA SANZ, R.; INSÚA, J.. El impacto del deporte en la economía: problemas de medición. *RAE: Revista Asturiana de Economía*, 2003, no 26, p. 61-84.

DGI, “Estimación del Gasto Tributario en Uruguay 2014 – 2017”. Departamento de Estudios Económico – Tributarios, *Dirección General Impositiva*, 2018, Uruguay.

Relevamiento de las instalaciones deportivas, Factum, Noviembre 2014.

ANEXO I. Beneficios otorgados a proyectos promovidos por la COMPRODE, Ley N° 18.833

La Ley de Promoción del deporte nacional tiene como objetivo fomentar el deporte mediante la implementación de instrumentos que promuevan la inversión privada, haciendo énfasis en las actividades formativas.

Para ser promovidos, los proyectos deportivos que se presentan a la COMPRODE deben cumplir con ciertos objetivos:

- Mejorar de las condiciones de formación integral de los deportistas.
- Aumentar o mejorar la infraestructura destinada a las actividades deportivas con énfasis en las de alto rendimiento.
- Mejorar el rendimiento de los deportistas federados mediante la creación y gestión del conocimiento en materia de entrenamiento.
- Asegurar los procesos de mejora del desempeño de las representaciones nacionales.
- Fomentar del fortalecimiento de la gestión de las entidades o instituciones deportivas.

Además de ciertas instituciones deportivas, también pueden acceder a los beneficios los mecenas deportivos y los patrocinadores. Son mecenas deportivos aquellos que realizan donaciones sin ningún tipo de contraprestación y son patrocinadores quienes realizan aportes y adquieren el derecho a difundir su condición como tal.

Los beneficios tributarios son los siguientes:

A las instituciones deportivas se les exonera de tributos a la importación del equipamiento para la ejecución de los proyectos, y devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) incluido en las adquisiciones de bienes y servicios que integren el costo de la infraestructura y el equipamiento.

Los mecenas deportivos, del monto total donado, el 75% puede computarse como pago a cuenta del IRAE o del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas por rentas del capital (IRPF), o del IP. El 25% restante es un gasto admitido en la liquidación del IRAE. Los patrocinadores pueden computar el 40% del monto invertido como pago a cuenta del IRAE o IP, considerando el 60% restante como gasto admitido para IRAE.

ANEXO II. Estadísticos analizados para las estimaciones de renuncia fiscal en IRAE e IVA.

I. Indicadores calculados para la estimación de la renuncia fiscal en IRAE:

- 1- Distribución de δ_t considerando a todas las empresas sin EEPP ni empresas del grupo *Principal*.

	p10_remun	p25_remun	p50_remun	p75_remun	p90_remun	media
2014	-0,6801183	0,0058072	0,3611195	1,0790850	2,7726770	0,2827122
2015	-0,7076583	-0,0000016	0,3546765	1,0846020	2,7813500	-1,2557020
2016	-0,6556173	0,0028883	0,3478766	1,0568730	2,7321310	8,8564150
2017	-0,4891574	0,0377898	0,3592001	1,0503050	2,6693890	2,8421370

- 2- Distribución de δ_t considerando a las empresas del sector servicios, sin EEPP ni empresas del grupo *Principal*.

	p10_remun	p25_remun	p50_remun	p75_remun	p90_remun	media
2014	-0,8189822	-0,0483260	0,2797373	1,0341570	2,9822470	0,1392831
2015	-0,8496671	-0,0547265	0,2679012	1,0242490	3,0619520	-1,6858750
2016	-0,7492041	-0,0502692	0,2594829	0,9852229	2,9946880	22,4029600
2017	-0,5427018	-0,0012466	0,2883464	1,0405240	3,1888530	6,4182970

- 3- Distribución de δ_t considerando a las empresas del sector servicios sin el sector financiero, las EEPP ni las empresas del grupo *Principal*.

	p10_remun	p25_remun	p50_remun	p75_remun	p90_remun	media
2014	-0,7873065	-0,0448337	0,2758031	1,0069360	2,8565970	0,7036601
2015	-0,8215375	-0,0546085	0,2631708	0,9886557	2,9134940	-1,8758200
2016	-0,7235542	-0,0500742	0,2533008	0,9449905	2,8834880	23,1090300
2017	-0,5331430	-0,0018637	0,2832678	1,0055210	3,0982180	6,5544750

- 4- Distribución de δ_t considerando a las empresas del sector servicios financieros, sin EEPP ni las empresas del grupo *Principal*.

	p10_remun	p25_remun	p50_remun	p75_remun	p90_remun	media
2014	-1,9595200	-0,1765059	0,5252404	2,4835240	6,5434040	-16,0477200
2015	-1,6712070	-0,0583975	0,5894948	2,5089790	6,9102770	3,6074290
2016	-1,7357760	-0,0511248	0,5929916	2,3272890	5,7672030	3,3159610
2017	-0,9997696	0,0115478	0,6176695	2,5550720	5,5872100	2,7631980

II. Indicadores calculados para la estimación de la renuncia fiscal en IVA:

- 1- Distribución de μ_t considerando a todas las empresas sin EEPP ni empresas del grupo *Principal*.

	p10_remun	p25_remun	p50_remun	p75_remun	p90_remun	media
2014	0,0009250	0,1156320	0,3188170	0,6662583	1,4497320	0,9233920
2015	0,0030013	0,1192201	0,3223717	0,6646487	1,4358900	4,6242050
2016	0,0058061	0,1202512	0,3188914	0,6552913	1,4094590	7,2557440
2017	0,0063310	0,1226822	0,3155251	0,6333896	1,3704460	3,6162400

- 2- Distribución de μ_t considerando a las empresas del sector servicios, sin EEPP ni empresas del grupo *Principal*

	p10_remun	p25_remun	p50_remun	p75_remun	p90_remun	media
2014	0,0022795	0,1146403	0,3367522	0,7272536	1,6572490	1,2197380
2015	0,0060370	0,1199809	0,3399131	0,7183737	1,6709390	10,9951400
2016	0,0075216	0,1200223	0,3361544	0,7099894	1,6608410	17,4786100
2017	0,0093806	0,1272655	0,3423763	0,7104431	1,6682270	8,2685210

- 3- Distribución de μ_t considerando a las empresas del sector servicios sin el sector financiero, las EEPP ni las empresas del grupo *Principal*.

	p10_remun	p25_remun	p50_remun	p75_remun	p90_remun	media
2014	0,0022693	0,1146423	0,3334543	0,7125790	1,6061860	1,1793020
2015	0,0062922	0,1203486	0,3375400	0,7070290	1,6326570	11,3081400
2016	0,0078590	0,1202000	0,3337586	0,6948436	1,6184260	17,9860600
2017	0,0098530	0,1274875	0,3396097	0,6952586	1,6115690	8,5238270

- 4- Distribución de μ_t considerando a las empresas del sector servicios financieros, sin EEPP ni las empresas del grupo *Principal*.

	p10_remun	p25_remun	p50_remun	p75_remun	p90_remun	media
2014	0,0035219	0,1111496	0,5034097	1,4209500	2,8276950	2,4514900
2015	0,0039833	0,0978252	0,4943802	1,2486240	2,6340790	1,6956820
2016	0,0044800	0,1147768	0,4876963	1,2157780	2,7277310	2,9520250
2017	0,0042934	0,1209497	0,4665774	1,2450520	2,5804300	1,1648400