

Gustavo Viñales Guillama

Uruguay

Evolución del sistema tributario

(1990 - 2018)

Índice

Abreviaturas y siglas.....	3
Introducción.....	4
I. Escenarios de la tributación y objetivos.....	6
II. Marco teórico.....	9
III. Escenario económico y tributario previo a 1990	11
1. Escenario económico.....	11
2. Escenario tributario	12
2.1. Características de los principales tributos recaudados por la Dirección General Impositiva, vigentes a finales de la década de 1980, según TO 1987.....	12
2.2. Principales características de los tributos recaudados por el Banco de Previsión Social.....	25
IV. Presidencia de Luis Alberto Lacalle – Partido Nacional 1990 - 1995	28
V. Presidencia de Julio María Sanguinetti – Partido Colorado 1995 - 2000.....	49
VI. Presidencia de Jorge Batlle – Partido Colorado 2000 - 2005.....	69
VII. Presidencia de Tabaré Vázquez – Frente Amplio 2005 - 2010.....	96
VIII. Presidencia de José Mujica – Frente Amplio 2010 - 2015	133
IX. Presidencia de Tabaré Vázquez – Frente Amplio 2015 hasta 2018	152
X. Evolución de la fiscalidad internacional; de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, los Acuerdos para el Intercambio de Información, a los regímenes de Precios de Transferencia, y el Intercambio de Información Automático... ..	164
XI. Evolución de la presión fiscal y de la estructura tributaria del Uruguay; tendencias y comparación con países de la región y de las economías más desarrolladas	172
XII. Conclusiones	188
Bibliografía	196
Glosario	201

Abreviaturas y siglas

BCU	Banco Central del Uruguay
BPC	Base de Prestaciones y Contribuciones
BPS	Banco de Previsión Social
BSE	Banco de Seguros del Estado
COFIS	Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social
CONAET	Comisión Nacional de Estudio Agroeconómico de la Tierra
DGI	Dirección General Impositiva
DISSE	Dirección de los Seguros Sociales por Enfermedad
IASS	Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social
ICOME	Impuesto a la compra de Moneda Extranjera
ICOSA	Impuesto a las Constitución y Aumentos de Capital de Sociedades Anónimas
ICOSIFI	Impuesto de Control del sistema Financiero
IMABA	Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias
IMAGRO	Impuesto a las Actividades Agropecuarias
IMEBA	Impuesto a las Enajenación de Bienes Agropecuarios
IMESI	Impuesto Específico Interno
IMESSA	Impuesto Específico a los Servicios de Salud
IP	Impuesto al Patrimonio
IRA	Impuesto a las Rentas Agropecuarias
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRIC	Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio
IRNR	Impuesto a las Rentas de los No Residentes
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
ITEL	Impuesto a las Telecomunicaciones
IVA	Impuesto al Valor Agregado
MERCOSUR	Mercado Común del Sur
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PIB	Producto Interno Bruto
SAFI	Sociedades Financieras de Inversión
SCJ	Suprema Corte de Justicia
SMN	Salario Mínimo Nacional
TCA	Tribunal de lo Contencioso Administrativo
UdelAR	Universidad de la República

Introducción

No pretende ser éste un texto de historia o de historia económica en sentido académico estricto, no obstante, el principal justificativo para investigar y procurar documentar parcialmente la historia reciente de la tributación en el Uruguay, radica básicamente en la constatación de que la producción historiográfica de nuestro país respecto a la temática tributaria en general, a los sistemas tributarios y sus reformas, y al rol de la Administración Tributaria dentro del Estado como parte integrante del sistema tributario en sentido amplio, ha sido abordada muy parcialmente y de forma lateral o apenas complementaria al análisis económico y de políticas fiscales en algunas épocas históricas.

Creemos firmemente que la investigación con datos, análisis contextual, en términos económicos, políticos y sociales, sobre los distintos impuestos aplicados, tiene un valor relevante pues necesariamente permitirá ayudar a explicar y entender algunos de los cambios que en materia tributaria se dan actualmente en nuestro país y en el mundo, y nos permitirá asimismo anticiparnos a algunas de las tendencias y nuevos paradigmas tributarios de un futuro cercano. Por lo tanto, de la manera más simplificada posible, resaltamos que la historia de la tributación guarda estricta relación con los grandes procesos históricos de la humanidad. Esto tan simple, y tan complejo a la vez, es sobre lo que pretendemos estudiar y aportar datos para un período reciente de la joven República Oriental del Uruguay.

Si miramos en los últimos años en nuestro país, se han sucedido una serie de importantes cambios tributarios, o legales con connotaciones tributarias, que tienen un hito político y económico en la Reforma Tributaria de la Ley N° 18.083 con vigencia desde el 1° de julio de 2007, que modificó sustancialmente el sistema tributario vigente hasta esa fecha en Uruguay. Esta reforma tributaria fue previamente tema relevante de debate político en la campaña electoral del año 2004, en particular respecto de la implementación del impuesto a las rentas de las personas físicas (IRPF), dónde de alguna manera - más o menos explícita - todos los partidos políticos en contienda electoral y sus principales candidatos, debieron pronunciarse ante la opinión pública a favor o en contra de la implementación de un impuesto que gravara las rentas personales de forma progresiva y alcanzara a los diferentes tipos de rentas.

No obstante, si analizamos con más detenimiento todos los cambios tributarios ocurridos en nuestro país en las últimas tres décadas, encontraremos que también se produjeron

cambios legales-tributarios de singular importancia en materia económica, política y de definiciones en materia de inserción internacional, que no estuvieron previamente en el debate público, o incluso no generaron mayor debate a nivel parlamentario, y directamente se aprobaron las leyes correspondientes con poca o ninguna discusión parlamentaria, muchas veces solo con los votos del oficialismo y a partir de la iniciativa que el Poder Ejecutivo tiene en materia tributaria.

Montevideo, octubre de 2018.

I. Escenarios de la tributación y objetivos

El objetivo central radicó en poder reseñar la evolución tributaria histórica reciente, con un detalle cronológico y minucioso de la normativa que permita su consulta ordenada, y conocer cómo algunos factores económicos, sociales y políticos fueron modelando los sistemas tributarios de cada época, de forma de poder comparar analíticamente, en el tiempo y el espacio, aportando en la comprensión de la situación tributaria actual y ayudar a comprender mejor los cambios que están por venir.

La elección del período 1990 a nuestros días, tiene múltiples fundamentos, pues durante dicho período encontramos datos sistematizados y comparables sobre las mismas bases, a nivel nacional, pero también y fundamentalmente de organismos internacionales con datos de presión fiscal de Uruguay y del mundo; por otra parte durante estas tres décadas han gobernado en nuestro país los tres principales partidos políticos con distintas orientaciones económicas e ideológicas; asimismo y durante este período, han existido cambios de relevancia en el sistema tributario, en la estructura tributaria, y en la gestión y modernización de la Administración Tributaria.

Por todo lo expresado, creemos de interés el estudio de los escenarios tributarios desde 1990 a nuestros días.

En términos más operativos – a manera de anticipo importante al lector - el texto contiene una reseña cronológica, lo más exhaustiva posible, de las leyes y principales normas jurídicas con los diferentes impuestos y cambios regulatorios instaurados en nuestro país desde 1990 hasta nuestros días, y ordenada por período de gobierno; el análisis de la evolución de la fiscalidad internacional y sus principales impactos en nuestro país, con los cambios y nuevos estándares adoptados en su normativa interna; y el análisis de la evolución de la presión tributaria nacional y comparada, y la evolución de la estructura tributaria analizando su caracterización.

En términos más generales, y dada la vinculación existente entre las figuras tributarias y la realidad económica, social, y política de un país, la gama de tipos de impuestos puede ser muy amplia y estará vinculada a factores y circunstancias históricas, a las necesidades económicas, las oportunidades políticas, las relaciones de poder, y hasta la capacidad de imaginar y crear de los actores sociales y políticos.

En materia de instrumentos y herramientas podremos categorizar los impuestos desde diferentes categorías que permitan su comparación analítica temporal y espacial, en distintos momentos de nuestra historia y respecto de otros países o regiones. En particular consideraremos las categorías de instrumentos financieros, que son lo más relevantes en términos de recaudación, y los instrumentos reguladores. Dentro de los instrumentos o impuestos financieros las grandes categorías refieren a dos principios, el principio del beneficio y el principio de la capacidad de pago (Sevilla Segura, 2004). Referido al principio del beneficio, podremos distinguir cuatro instrumentos: precios públicos, tasas, contribuciones especiales y cánones. Referidos al principio de la capacidad de pago encontraremos básicamente los impuestos que recaen sobre las rentas, sobre el patrimonio o sobre el consumo; y categorizarlos también entre impuestos directos o indirectos.

Asimismo, podremos categorizar los impuestos según criterios básicos referidos a los resultados de su aplicación, que refieren a la naturaleza del gasto a financiar, al patrón distributivo, a la potencialidad recaudadora, a la eficacia, a la eficiencia y la facilidad administrativa, y hasta la aceptación social de los mismos. O bien consideraremos otras clasificaciones según sectores de actividad, según tipos de personas naturales o jurídicas, entre otras dimensiones posibles de clasificación y categorizaciones tributarias.

Para ello hemos analizando sobre cada una de las leyes del período, en algunos casos decretos y sentencias de la SCJ, aquellas normas que tuvieron mayor impacto económico y fiscal, desde el sistema tributario. Es decir, a través del análisis minucioso de la normativa, procuramos generar insumos y datos para nuevas investigaciones que permitan acercarnos a las características, a los fundamentos técnicos de las distintas herramientas e instrumentos fiscales utilizados, de manera de lograr una mejor comprensión del sistema cómo un todo, y con el ambicioso objetivo de que estos aportes se utilicen para las nuevas propuestas o cambios por venir, con una mirada económica, histórica, conociendo los impactos de los ajustes y reformas fiscales de éstos años, que incorporando los fundamentos técnicos que la política y la técnica tributaria requieren, permitan de la forma más equitativa, eficiente y eficaz, la financiación del sector público y la provisión de bienes y servicios públicos a la ciudadanía de nuestro país.

Y decimos que los estudios deberían intentar considerar el sistema tributario cómo un todo, puesto que es importante la naturaleza del gasto que se busca financiar, pero también lo son los instrumentos financieros o reguladores elegidos, los principios del beneficio o

la capacidad de pago en que se fundamentaron, el patrón distributivo de cada impuesto elegido, la potencia recaudadora, la eficacia, la eficiencia y la suficiencia, pero también la aceptación social, el entorno tributario y las características de la Administración Tributaria, formando parte de un “sistema” integrado, que también debe considerarse afectado cuando sólo ajustamos una “parte” sin considerar el impacto en el “todo”. Al inicio, en la Introducción, del excelente trabajo que es el Informe Mirrlees (2011) “Diseño de un sistema tributario óptimo”, a estos efectos se establece:

“Los sistemas impositivos en el mundo real no son el resultado de un diseño ordenado e integral, sino de decisiones adoptadas por los gobiernos en momentos y circunstancias distintas para resolver problemas específicos, sin tomar siempre en consideración los efectos que los cambios en una parte del sistema tienen sobre el conjunto.”

Finalmente, una inquietud que entiendo siempre debe estar presente cuando analizamos los cambios tributarios, pues con el tiempo yo también aprendí a preguntar, al decir de Anthony Atkinson (2016) en la Introducción de su obra “Desigualdad”:

“...aprendí a preguntar: “¿Quién gana y quién pierde?”, como resultado de un cambio económico o de una política. Ésta es una pregunta frecuentemente ausente en la discusión actual en los medios de comunicación y en el debate de política.”

II. Marco teórico

Cómo mencionamos previamente, el objetivo principal de estudio ha sido reseñar la evolución normativa del sistema tributario, caracterizando la presión fiscal y la estructura tributaria de nuestro país, y comparando éstas con lo que han sido las tendencias a nivel internacional y regional en el mismo período, y analizar las mismas en términos de evolución respecto de otros contextos históricos del país, considerando los principales cambios en materia política, económica y social.

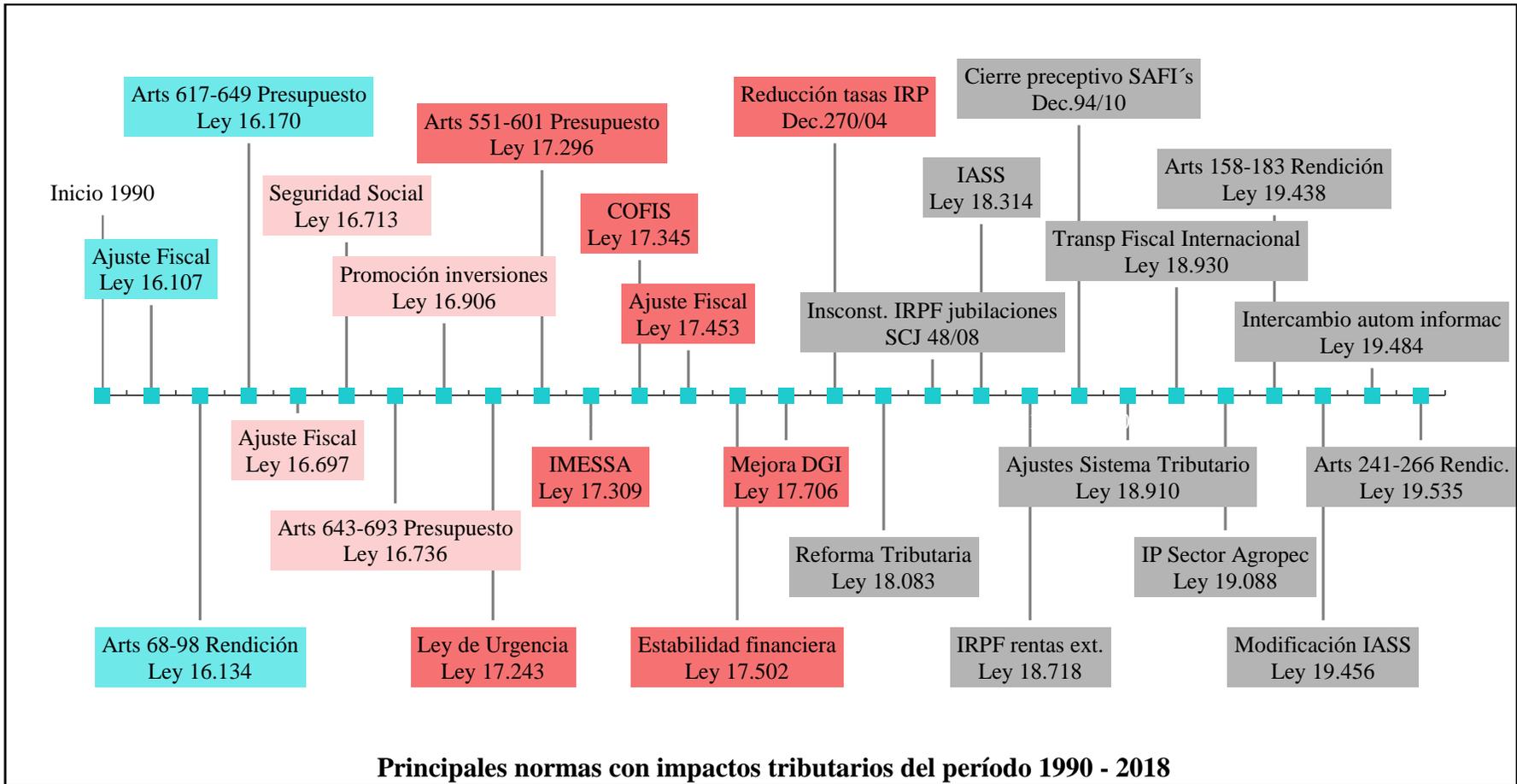
La evolución del sistema tributario, y en algunos casos simplemente la evolución y cambios en los tipos de tributos que se dan en un país en un período dado, sólo pueden comprenderse en ese contexto histórico, asumiendo que los comportamientos de los agentes económicos y del Estado dejan de ser el resultado de la racionalidad sustantiva para convertirse en una particular articulación de intereses individuales y corporativos, bajo determinadas condicionantes económicas, sociales y políticas en las cuáles actúan. La interpretación de estos fenómenos históricos requieren una mirada amplia desde las ciencias sociales, convergiendo disciplinas diversas, cómo lo son la economía, la historia económica, la ciencia política, y las ciencias jurídicas y el derecho tributario.

Por todo ello, el trabajo pretendió asistirse de aportes teóricos y metodológicos diversos, de manera de acercarse de la mejor forma posible al objeto de estudio e identificar los instrumentos y herramientas más adecuados de forma de aprehenderlo en su mayor dimensión y complejidad.

Respecto de los indicadores y las definiciones operativas principales que se van a citar reiteradamente y que, si bien son de teoría general, tienen algunas especificidades en Uruguay, consideramos las definiciones de tributos del Código Tributario¹ uruguayo, y demás definiciones conceptuales de Sevilla Segura (2004), por lo que sin ánimo de exhaustividad, recopilamos un pequeño glosario al final del documento.

A efectos de un análisis comparado para la presión fiscal y la estructura tributaria, trabajamos con bases de datos de la OCDE (2018) que incluyen todas las regiones en un formato estándar y homogéneo, lo que nos permitirá establecer relaciones y vínculos sobre las mismas bases y tipos de datos.

¹ Decreto - Ley N° 14.306 de 29 de noviembre de 1974; actualizado.



III. Escenario económico y tributario previo a 1990

1. Escenario económico

Algunos historiadores económicos (Azar & Bertoni, 2007), identifican durante el último cuarto del siglo XX el tercer régimen fiscal del siglo caracterizado principalmente por el manejo del equilibrio fiscal como instrumento para la estabilidad macroeconómica, permaneciendo ese patrón durante el mismo y más allá del cambio institucional trascendente que en lo político significó la restauración democrática el 1° de marzo de 1985, tras 12 años de dictadura militar y una de las más graves crisis económico-financieras del siglo.

Para Azar et al. (2009, pág.331), durante el tercer régimen fiscal del siglo XX “el concepto de *responsabilidad fiscal*, imbricado en una nueva concepción del manejo macroeconómico, constituyó una de las claves del cambio y apareció para quedarse como instrumento básico de la política económica de corto plazo. Basta recorrer el énfasis con que se ha manejado en el discurso de los responsables de la política económica en los últimos treinta años, en dictadura y en democracia”.

El primer gobierno democrático posterior a la dictadura, presidido por Julio María Sanguinetti del Partido Colorado, heredó una situación económica desastrosa, con un descenso del PIB per cápita de 17,2% entre 1982 y 1984, el déficit presupuestal que había trepado en 1984 a 9,5% del PIB, y en 1985 la deuda pública bruta ascendía a 100% del PIB y el servicio de deuda representaba más del 30% del valor de las exportaciones de bienes y servicios. Posteriormente, ya dentro del inicio del período democrático, entre 1985 y 1989, la economía se recuperó y el PIB per cápita creció a una tasa promedio del 3,3%, (Oddone, 2010).

Para Gabriel Oddone (2010, pág.141), los objetivos económicos previstos para el período eran:

“los objetivos de la política de la transición democrática pueden resumirse en: i) garantizar estabilidad política y social, ii) evitar a cualquier precio una nueva crisis financiera, iii) garantizar la sostenibilidad del equilibrio del balance de pagos y iv) cumplir con las obligaciones externas. Para ello estimuló el desarrollo de acuerdos salariales de mediano plazo, impidió la caída de las instituciones financieras con

dificultades heredadas de la crisis, mantuvo estable el tipo de cambio real respecto a una canasta de divisas y se concentró en reducir el déficit fiscal.”

No obstante, durante el segundo semestre de 1987, se inicia una desaceleración profunda de la actividad económica. Las principales causas asociadas se encuentran en el deterioro de los términos de intercambio que combinaron el crecimiento del precio del petróleo y la caída de los precios de exportación más la progresiva desaparición de los efectos favorables que habían tenido la implantación de acuerdos comerciales con Brasil (PEC², de 1976) y Argentina (CAUCE³, de 1975).

Llegamos así, en grandes líneas, a la década del 90, dónde en el país y en la región, “las conducciones económicas profundizaron la estrategia de mayor apertura, menor regulación e integración comercial con la región, en línea con el modelo de política del período del gobierno militar” (Oddone, 2010, Pág.142).

2. Escenario tributario

Los tributos que constituían la base principal de ingresos fiscales nacionales a fines de la década de 1980, fueran éstos los impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, cómo los impuestos y contribuciones especiales de seguridad social recaudados por el Banco de Previsión Social, se componían de los siguientes tributos, cuyo presupuesto de hecho y hecho generador, aspectos objetivos y subjetivos y demás elementos que los caracterizan (Valdés Costa, 1996, pág.306), eran:

2.1. Características de los principales tributos recaudados por la Dirección General Impositiva, vigentes a finales de la década de 1980, según TO 1987⁴

Se destacan los tributos más relevantes y dentro de ellos las principales características del tributo, el hecho generador y sus principales aspectos objetivos y subjetivos, así como afectaciones o destinos especiales, pero no se desarrollan las normas legales en su totalidad, por carecer de relevancia a estos efectos.

² El “Protocolo de Expansión Comercial” con Brasil se firma en 1975 y entra en vigencia en el año 1976.

³ El “Convenio Argentino-Uruguayo de Cooperación Económica” entra en vigencia en 1975.

⁴ Texto Ordenado 1987 – Actualizado de los Tributos de Competencia de la Dirección General Impositiva. Decreto N° 128/987 de 18/03/987.

a) Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio - Título 4 T.O. 87– creado originalmente por el Decreto – Ley 14.252 del 22 de agosto de 1974

Estructura.- Créase un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza.

Constituyen rentas comprendidas:

A) Las derivadas de actividades lucrativas realizadas por empresas.

Se entiende por empresas toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno.

B) Las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegio.

C) La asistencia técnica prestada a los sujetos pasivos de este impuesto por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior.

D) Dividendos o utilidades acreditados o pagados por los sujetos pasivos de este impuesto a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, cuando se hallen gravados en el país del domicilio del titular y exista crédito fiscal en el mismo por impuesto abonado en la República.

Fuente uruguaya.- Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen, se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Año fiscal.- Para la aplicación del impuesto, el año fiscal coincidirá con el año civil. Las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual de la empresa siempre que se lleve contabilidad suficiente a juicio de la Dirección.

Sujetos pasivos:

A) Las sociedades con o sin personalidad jurídica.

B) Los titulares de empresas unipersonales.

C) Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas.

Tasa.- La tasa máxima del impuesto será del 30% (treinta por ciento). El Poder Ejecutivo fijará la tasa aplicable, el que queda facultado para modificarla dentro de dicho límite.

b) Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión - Título 5 T.O. 87 – creado originalmente por la Ley 11.073 del 24 de junio de 1948

Las sociedades regidas por la Ley N° 11.073, de 24 de junio de 1948 cuyo único activo en la República esté formado por acciones de otras sociedades de la misma clase, por saldo en cuentas bancarias en suma inferior al 10% (diez por ciento) de su activo o por Deuda Pública Nacional, Títulos Hipotecarios y Municipales, abonarán como único impuesto, tasa o contribución el Impuesto Sustitutivo del de Herencias, Legados y Donaciones, que se calculará con una tasa del 3 ‰ (tres por mil) sobre su capital y reservas.

c) Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros - Título 6 T.O. 87 – creado originalmente por la Ley 13.032 del 07 de diciembre de 1961, artículo 7°.

Las Compañías de Seguros pagarán un impuesto sobre sus ingresos brutos de acuerdo a las siguientes normas:

a) Las compañías y agencias, cualquiera sea su denominación y objeto, cuya dirección y capital suscrito no estén radicados en el país, así como toda persona o institución que reciba primas, por cuenta propia o de aquéllas, pagarán un 7 % sobre todas sus entradas brutas, sean éstas procedentes de pólizas expedidas en la República, o por sus casas matrices u otras agencias o apoderados de éstas, a favor de personas residentes en territorio nacional, comprendiéndose en dichas entradas las procedentes de renovaciones de pólizas y prórrogas del plazo primitivamente estipulado aun cuando no se expida nueva póliza.

Esta tarifa será del 4 % en los seguros marítimos y de 2 % en los de vida.

b) Las Compañías de Seguros cuya dirección y capital suscrito estén radicados en el país, pagarán el impuesto de acuerdo a una tarifa de 5 % excepto en los seguros marítimos que será de 2 % y en los de vida que será de 1/2 %.

c) En los términos establecidos pagarán el impuesto las operaciones de reaseguros aceptadas por una compañía o agencia radicada en el país, de un seguro hecho en el extranjero.

Los reaseguros tomados por compañías o agencias extranjeras, estén o no establecidas en el país, sobre seguros realizados por compañías nacionales o por las equiparadas a ellas, estarán sujetas al mismo impuesto que corresponde a las operaciones hechas directamente por compañías o agencias extranjeras.

Se exceptúan de este impuesto, las operaciones de seguros agrícolas.

d) Las compañías y agencias de seguros, incluso el Banco de Seguros del Estado, pagarán además un impuesto del 10 % sobre todas sus entradas brutas procedentes de pólizas de incendio, renovación de las mismas y prórroga del plazo previamente estipulado en ellas aun cuando no se expidan nuevas pólizas.

d) Impuesto a las Actividades Agropecuarias - Título 7 T.O. 87 – creado originalmente por el Decreto - Ley 14.948 del 07 de noviembre de 1979, artículo 1°.

Créase un impuesto anual a las explotaciones agropecuarias (IMAGRO), cualquiera sea la vinculación jurídica del titular de la explotación con los inmuebles que le sirvan de asiento. Dicho impuesto se adeudará aun cuando los predios no sean efectivamente explotados.

El valor de la producción o ingreso bruto correspondiente a cada padrón catastral, guardará con el valor de la producción básica media del país, la misma relación que la capacidad de producción del padrón guarde con la capacidad de producción media del país.

A efectos de determinar el ingreso neto por hectárea de cada padrón, se deducirán del ingreso bruto, los rubros a que se refiere el artículo 11 (insumos, mano de obra, amortización y varios). El ingreso neto de cada padrón resultará de multiplicar el ingreso neto por hectárea, por el total de hectáreas afectadas a las actividades gravadas, excluidas las ocupadas por bosques en las condiciones que determine la reglamentación. El monto imponible resultará de sumar los ingresos gravados correspondientes a las explotaciones de cada titular.

El MGAP, previo asesoramiento de CONEAT fijará la capacidad de producción media nacional y en términos de índice, la capacidad de producción de cada padrón respecto de la capacidad de producción media nacional, en términos de lana y carne bovina y ovina en pie.

Para fijar la capacidad de producción de cada padrón se tomarán en cuenta las posibilidades de producción, del tipo de suelo y su ubicación.

La tasa máxima del impuesto será del 30%. No estarán gravados los titulares de explotaciones cuyo ingreso neto total no supere al correspondiente a 200 hectáreas de producción básica media.

e) Impuesto a las Rentas Agropecuarias - Título 8 T.O. 87 – creado originalmente por el Decreto - Ley 15.646 del 11 de octubre de 1984, artículo 1º.

Estructura.- Créase un impuesto anual que gravará las rentas netas de fuente uruguaya obtenidas en el ejercicio de actividades agropecuarias. Dicho impuesto se denominará Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA).

Constituyen rentas comprendidas:

A) Las derivadas de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cueros, leche, avicultura, apicultura, cunicultura, producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura. Se incluirán a los efectos de esta ley, las derivadas de actividades agropecuarias realizadas bajo formas jurídicas de aparcería, pastoreo y similares, ya sea en forma permanente, accidental o transitoria.

B) Las provenientes de arrendamientos

C) El resultado de la enajenación de bienes de activo fijo que se determinará por la diferencia del precio de venta y el valor fiscal de los bienes enajenados.

No constituirá renta el resultado de la enajenación de inmuebles rurales (tierra y mejoras).

Sujetos pasivos.- Serán sujetos pasivos las sociedades con o sin personería jurídica, los condominios, las personas físicas, las asociaciones y las fundaciones, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas. También serán considerados sujetos pasivos los núcleos familiares y quienes intervengan en actividades de aparcería, pastoreo y similares, ya sea en forma permanente, accidental o transitoria.

Ejercicio.- El ejercicio fiscal se cerrará el 30 de junio de cada año.

Los contribuyentes que opten por tributar de acuerdo con las normas del Impuesto a las Actividades Agropecuarias y en ejercicios siguientes obtengan ingresos netos que superen el monto que establece el artículo 13 del decreto – ley 15.646, deberán tributar obligatoriamente el Impuesto a las Rentas Agropecuarias desde dicho ejercicio y no podrán volver a ser contribuyentes del Impuesto a las Actividades Agropecuarias.

Remisión. Serán de aplicación para este impuesto todas las normas del IRIC.

f) Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios - Título 9 T.O. 87 – creado originalmente por la Ley 15.768 del 13 de setiembre de 1985.

Se confiere carácter permanente al impuesto creado por el artículo 23 del decreto ley 15.646, de 11 de octubre de 1984. El producido de dicho impuesto será imputado por los contribuyentes como pago a cuenta del Impuesto a las Actividades Agropecuarias o del Impuesto a las Rentas Agropecuarias en su caso. Lo dispuesto en este artículo rige a partir del 13 de setiembre de 1985.

Hecho generador.- Se grava la enajenación realizada a quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, a Administraciones Municipales y Organismos Estatales de los siguientes bienes:

- A) Lanas y cueros ovinos y bovinos.
- B) Ganado bovino y ovino destinado a la faena o exportación.
- C) Cereales, oleaginosos y sacarígenos.

A los efectos de este impuesto estará gravada toda operación a título oneroso en cuanto se produzca la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario.

Quedarán gravados, asimismo, los sujetos pasivos del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio en cuanto manufacturen o comercialicen bienes de su propia producción y quienes exporten por cuenta propia o ajena

Impuesto adicional del 2 o/oo (dos por mil) al tributo creado por el artículo anterior, creado por Ley N°15.851.

El producido de este impuesto se destinará a la Comisión Honoraria para la Erradicación de la Vivienda Insalubre Rural (MEVIR).

Impuesto adicional del 4 o/oo (cuatro por mil) al tributo creado por el artículo anterior, creado por Ley N° 16.065.

El producido de este impuesto se destinará al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA).

Monto imponible. El impuesto se aplicará sobre el precio de los bienes gravados. Para el caso de manufactura de bienes de la propia producción, el impuesto se aplicará sobre el precio corriente en plaza. Se faculta al Poder Ejecutivo a fijar precios fictos para liquidar el tributo.

Tasa - La tasa máxima del impuesto será del 4% (cuatro por ciento) pudiendo el Poder Ejecutivo fijar tasas diferenciales para cada bien incluido en el hecho generador.

g) Impuesto al Valor Agregado - Título 10 T.O. 87 – creado originalmente por la Ley 14.100 del 29 de diciembre de 1972, artículo 75°.

Caracteres Generales – Se modifica el Impuesto a las Ventas y Servicios creado por la Ley N° 13.637, de 21 de diciembre de 1967, el que en lo sucesivo, bajo la denominación de "Impuesto al Valor Agregado", gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional y la introducción de bienes al país, de acuerdo con el régimen establecido en esta ley.

Definiciones:

- A. Por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario. En tal caso se encuentran entre otros, las compra ventas, las permutas, las cesiones de bienes, las expropiaciones, los arrendamientos de obras con entrega de materiales, los contratos de promesa con transferencia de la posesión, cualquiera fuera el procedimiento utilizado para la ejecución de dichos

actos. Quedan asimilados a las entregas a título oneroso, las afectaciones al uso privado por parte de los dueños o socios de una empresa, de los bienes de ésta.

- B. Por servicios se entenderá toda prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación. En tal caso se encuentran entre otros, los arrendamientos de cosas, de servicios y de obras sin entrega de materiales, las concesiones de uso de bienes inmateriales, como las marcas y patentes, los seguros y los reaseguros, los transportes, los préstamos y financiaciones, las fianzas y las garantías, la actividad de intermediación, como la que realizan los comisionistas, los agentes auxiliares de comercio, los Bancos y los mandatarios en general.
- C. Por importación se entenderá la introducción definitiva del bien al mercado interno.

Sujetos pasivos. Serán contribuyentes:

- 1) Quienes realicen actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el Impuesto a la Renta de la industria y Comercio.
- 2) Quienes perciban retribuciones por servicios personales no comprendidos en el literal anterior o por su actividad de profesionales universitarios.
- 3) Los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.
- 4) Los que introduzcan bienes gravados al país y no se encuentren comprendidos en los apartados anteriores.
- 5) Las Intendencias Municipales por las actividades que desarrollen en competencia con la actividad privada.
- 6) Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas.
- 7) Quienes sean contribuyentes del Impuesto a las Rentas Agropecuarias.

Materia imponible - La materia imponible estará constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado. En todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación.

Liquidación del impuesto - El tributo a pase liquidará partiendo del total de los impuestos facturados según lo establecido en el artículo anterior, descontado los impuestos

correspondientes a los hechos referidos en el inciso final del artículo 3°. De la cifra así obtenida se deducirá:

- El impuesto correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo, documentado en la forma establecida.
- El impuesto pagado al importar bienes por el importador o el comitente en su caso

IVA Agropecuario - Impuesto a facturar. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a la circulación de productos agropecuarios en su estado natural, no será incluido en la factura o documento equivalente, permaneciendo en suspenso a los efectos tributarios hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mismos. En este último caso, los enajenantes deberán incluir el impuesto que resulte de aplicar la tasa que corresponda sobre el importe total neto contratado o facturado y no tendrá derecho a crédito fiscal por el IVA en suspenso.

El impuesto correspondiente a la prestación de servicios y ventas de insumos y bienes de activo fijo, excepto reproductores realizados por los contribuyentes del literal g) del artículo 6°, deberá ser incluido en la factura o documento equivalente.

Impuesto a deducir. El IVA incluido en las adquisiciones de servicios, insumos y bienes de activo fijo por los contribuyentes mencionados en el inciso anterior y que integran el costo de los bienes y servicios producidos por los mismos, será deducido conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente.

Tasas – Se fijan las siguientes tasas:

- A) Básica del 20 % (veinte por ciento).
- B) Mínima del 12 % (doce por ciento).

8) Impuesto Específico Interno - Título 11 T.O. 87 – creado originalmente por el Decreto - Ley 14.416 del 28 de agosto de 1975, artículo 373°.

Créase un impuesto que gravará la primera enajenación, a cualquier título, de los bienes que se enumeran, con la tasa que fije el Poder Ejecutivo, cuyo valor máximo en cada caso se indica:

- 1) Vermouth, vinos finos, licorosos, espumantes, especiales y champagne: 23%
- 2) Alcoholes potables incluso vίνicos, excepto los del numeral siguiente: 11%

- 3) Alcoholes potables incluso v\u00ednicos que se utilicen para encabezar vinos comunes hasta 12\u00b0; para uso gal\u00e9nico, opoter\u00e1pico; los usados para la fabricaci\u00f3n de especialidades farmac\u00e9uticas; los desnaturalizados para ser empleados en la fabricaci\u00f3n de perfumes y art\u00edculos de tocador y eucaliptado: 10.5%
- 4) Bebidas alcoh\u00f3licas, incluida ca\u00f1a y grapa: 80%
- 5) Cerveza: 27% (diecisiete por ciento).
- 6) Bebidas sin alcohol, elaboradas a base de jugos de frutas uruguayas que contengan como m\u00ednimo 10% (diez por ciento) de jugo de fruta; aguas minerales y sodas: 22%
- 7) Otras bebidas sin alcohol no comprendidas en el numeral anterior: 30%
- 8) Cosm\u00e9ticos, perfumer\u00eda en general, art\u00edculos artificiales o naturales aplicados a partes del cuerpo humano para su exclusivo embellecimiento; m\u00e1quinas de afeitar y art\u00edculos de tocador para su empleo en Cosmetolog\u00eda: 20%
- 9) Tabacos, cigarros y cigarrillos: 70%. Se faculta al Poder Ejecutivo a fijar tasas diferenciales en los departamentos de frontera terrestre.
- 10) Energ\u00eda el\u00e9ctrica: 10%
- 11) Veh\u00edculos automotores, motos, motonetas, bicimotos y toda clase de automotores excepto aquellos para tareas agr\u00edcolas: 22%
- 12) Lubricantes y grasas lubricantes: 35%
- 13) Lubricantes y grasas lubricantes para ser utilizado en la aviaci\u00f3n nacional o de tr\u00e1nsito: 15%
- 14) Combustibles y otros derivados del petr\u00f3leo con las tasas y afectaciones que se indican. Las afectaciones son para el MTOP, Rentas Generales, Fondo Energ\u00e9tico e Intendencias Interior. Las tasas van desde 7% asfalto y cemento asfaltado, hasta 102% Nafta s\u00faber carburante, con 34% para el Gasoil.
- 15) Combustibles para ser utilizado en la aviaci\u00f3n nacional o de tr\u00e1nsito: 5.26%

Valores imponible - Las tasas se aplicar\u00e1n sobre los valores reales o sobre los valores fictos que fije el Poder Ejecutivo, teniendo en cuenta los precios de venta corrientes al consumo.

Afectaciones - El producido del impuesto que recae sobre los bienes del artículo 1° de este Título que a continuación se mencionan, tendrá el destino que se indica:

- A) Bienes del numeral 4°: El 15 % (quince por ciento) de su producido: Comisión Honoraria para la Lucha Antituberculosa.
- B) Bienes del numeral 11: Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, hasta el monto que determine el Poder Ejecutivo;
- C) Bienes del numeral 12: Ministerio de Transporte Y Obras Públicas;
- D) Bienes de los numerales 13 y 15: Dirección de Aeronáutica Civil;
- E) Bienes del numeral 14: Los indicados en dicho apartado. La afectación destinada a las Intendencias Municipales será hasta el monto fijado por el artículo 574 de la ley 14.189 de 30 de abril de 1974;
- F) Bienes del numeral 10: Fondo Energético Nacional.
- G) Bienes del numeral 9: El 5% de su producción a los Gobiernos Departamentales del Interior de la República.

9) Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera – Título 12 T.O. 87 – creado originalmente por el Decreto – Ley 15.584 del 27 de junio de 1984, artículo 4°.

Se grava la venta de moneda extranjera cuando la contraprestación fuera contratada en moneda nacional, que realicen el Banco Central del Uruguay, el Banco Hipotecario del Uruguay, el Banco de la República Oriental del Uruguay, los bancos privados, las casas financieras, las casas de cambio y las cooperativas de ahorro y crédito, quienes serán los contribuyentes del impuesto. Quedan exonerados los profesionales universitarios y los auxiliares de comercio., con excepción de los corredores.

La tasa del impuesto será de hasta el 1,5% y se aplicará sobre el precio de la operación. Se faculta al Poder Ejecutivo a fijar dentro del límite establecido precedentemente la tasa básica del tributo, pudiendo establecer tasas diferenciales o incluso la exoneración, en función de la clase de operación y de las partes intervinientes en la negociación.

10) Impuesto a la Compraventa de Bienes Muebles en Remate Público – Título 13 T.O. 87 – creado originalmente por la Ley 13.640 del 26 de diciembre de 1967, artículo 475°.

El Fondo para Erradicación de la Vivienda Rural Insalubre, se integrará con los siguientes recursos: un impuesto que gravará compraventa y permuta de bienes inmuebles, y compraventa de bienes muebles en remate público. La tasa será del 2 o/oo (dos por mil) sobre el valor imponible a los efectos del pago del impuesto a las transmisiones inmobiliarias en el primer caso y a cargo, por mitades, de ambas partes contratantes, sobre los correspondientes precios de venta.

11) Impuesto al Patrimonio – Título 14 T.O. 87 – creado originalmente por la Ley 13.637 del 21 de diciembre de 1967, artículo 40°.

Sujeto pasivo. Créase con destino a Rentas Generales un impuesto anual que recaerá sobre el patrimonio de las personas físicas, de los núcleos familiares, de las sucesiones indivisas, de las cuentas bancarias con denominación impersonal, de las personas jurídicas constituidas en el país por la parte de su capital accionario al portador y de las personas jurídicas constituidas en el extranjero.

Determinación del patrimonio - El patrimonio se determinará por la diferencia de activo y pasivo ajustados fiscalmente de acuerdo a esta ley y su reglamentación.

Tasas - Las tasas del impuesto se aplicarán por escalonamientos progresionales sobre el patrimonio gravado según la siguiente escala:

1) Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas:

A) Por hasta una vez el mínimo no imponible del sujeto pasivo 1.00%

B) Por más de una vez hasta dos veces 1.60%

C) Por más de dos veces y hasta cuatro veces 2.00%

D) Por más de cuatro veces y hasta seis veces 2.70%

E) Por más de seis veces y hasta nueve veces 3.20%

F) Por más de nueve veces y hasta catorce veces 3.90%

G) Por el excedente 4.30%

2) Personas jurídicas por la parte de su patrimonio gravado 2.80%

3) Las cuentas bancarias con denominación impersonal, las obligaciones o debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador 5.00%

12) Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias – Título 15 T.O. 87 – creado originalmente por la Ley 15.809 del 8 de abril de 1986, artículo 646°.

Hecho generador y sujeto pasivo – Se crea un impuesto que gravará las disponibilidades rentables, la tenencia de activos realizables, los créditos exigibles y eventuales y las inversiones ajenas al giro, del Banco de la República Oriental del Uruguay, del Banco Hipotecario del Uruguay, de los bancos privados y de las casas financieras, quienes serán los contribuyentes del impuesto.

Tasa - La tasa del impuesto será de hasta el 1,5% anual, excepto para los siguientes hechos generadores en que será de hasta el 0,75% anual:

a) Créditos para financiar exportaciones e importaciones en admisión temporaria.

b) Préstamos otorgados a plazos no inferiores a tres años.

c) Préstamos a organismos públicos, incluyendo municipios y los Entes Autónomos que no realicen actividades comerciales e industriales.

d) Préstamos de crédito social del Banco de la República Oriental del Uruguay.

e) Créditos eventuales que se generen por el otorgamiento de fianzas, avales, garantías y aceptaciones.

La tenencia de deuda pública nacional estará exente del presente tributo.

13) Impuesto a la Constitución y Aumentos de Capital de Sociedades Anónimas – Título 16 T.O. 87 – creado originalmente por la Ley 15.767 del 13 de setiembre de 1985, artículo 69°.

La constitución de las sociedades anónimas estará gravada a partir de la vigencia de la presente ley con un impuesto de contralor, cuya tasa será del 1% (uno por ciento) del capital autorizado. Asimismo estarán gravados por este impuesto los aumentos de capital, que se realicen en el futuro, de todas las sociedades anónimas.

2.2. Principales características de los tributos recaudados por el Banco de Previsión Social

Se destacan los tributos, impuestos y contribuciones de seguridad social, más relevantes y dentro de ellos las principales características del tributo, el hecho generador y sus principales aspectos objetivos y subjetivos, pero no se desarrollan las normas legales en su totalidad, por carecer de relevancia a estos efectos.

a) Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP) – creado originalmente por la Ley 15.294 del 23 de junio de 1982, artículo 25°.

Créase un impuesto que gravará las retribuciones y prestaciones nominales en efectivo o en especie, derivadas de servicios personales prestados en la actividad pública o privada, exista o no relación de dependencia.

El impuesto se aplicará también a todas las jubilaciones y pensiones servidas por instituciones estatales y no estatales de la seguridad social.

Se aplicará a todos los ingresos gravados por el presente artículo, devengados a partir del 1° de julio de 1982.

Serán contribuyentes del impuesto creado en el artículo anterior, las personas que perciban las retribuciones a que se refiere dicha norma, los jubilados y los pensionistas, así como los empleadores de la actividad privada y los Entes Descentralizados, industriales y comerciales del Estado.

La tasa del impuesto creado en el artículo 25 de esta ley a cargo de las personas que perciban retribuciones, los jubilados y pensionistas será del 1% hasta un monto imponible equivalente a tres salarios mínimos nacionales mensuales y del 2% cuando supere esta cantidad. La tasa del impuesto a cargo de los empleadores privados y los Entes Descentralizados industriales y comerciales del Estado que paguen las retribuciones definidas en el artículo 25 será en todos los casos del 1%.

b) Contribuciones Especiales de Seguridad Social – Tasas de Aportes al Sistema de Seguridad Social (BPS) para los distintos regímenes o Cajas de aportación.

Las Contribuciones Especiales de Seguridad Social han tenido una evolución importante en estos años finales del siglo XX, en consonancia con los cambios generales que tuvieron las prestaciones de seguridad social.

Azar et al. (2009, pág.266) citando de Coehlo⁵ (1990: 32) establecen que: “Tras la crisis de 1982, el aporte patronal privado pasó a 10% y el obrero a 13% en todas las cajas, mientras que en paralelo se aumentaba la tasa mínima del IVA de 7% a 12%. El aporte patronal volvió a crecer en 1984 a 12%, siendo entonces la tasa básica del IVA la que se incrementaba de 18% a 20%. No obstante, cabe destacar que no se retornaba a las tasas de aporte observadas en los sesenta. La uniformización de los aportes – que beneficio tanto a obreros como a patrones comprendidos en la Caja de Industria y Comercio, aunque más claramente a éstos últimos, y a los funcionarios públicos – perjudicó a ambos sectores contribuyentes a la Caja Rural, con mayor impacto negativo para los obreros, dado que en 1969 aportaban 5% ambos y en 1984 12% los patrones y 13% los empleados”.

Para los mencionados autores Azar et al. (2009), posterior a la reapertura democrática, llega un período pródigo para el tratamiento de la seguridad social en el país, dada la alta participación en el gasto público y la importancia político-partidaria que representa. Fue la política social que más esfuerzos y discusiones parlamentarias insumió en los primeros años de regreso a la democracia. Luego, ya durante la primera mitad de los 90, se fueron sucediendo diversos intentos de reformas, que finalmente culminaron con una profunda reforma estructural del sistema de seguridad social, en 1995 con la Ley N° 16.713, que desarrollaremos posteriormente durante ese escenario histórico tributario.

No obstante y previo a llegar a la reforma del sistema con la Ley N° 16.713, debemos referirnos brevemente a la Ley N° 15.900⁶ dónde se implementaron modificaciones y disposiciones sobre los ajustes a las pasividades (al 1° de abril de cada año en función del aumento producido en el año civil inmediato anterior en el Índice Medio de Salarios), pero que no evitaron que las prestaciones en términos reales continuaran siendo una variable de ajuste y un motivo de mayor presión por parte de las agrupaciones de pasivos

⁵ Coehlo, S., (1990): *La problemática financiera del Banco de Previsión Social 1964 – 1986 Ideas para una reforma*, DT N°8, Instituto de Economía, FCCEEyA (UdelaR), Montevideo.

⁶ Respecto a la financiación, y según el artículo 11 de la Ley, se aumenta la Tasa Básica del IVA al 21%, (antes 20%).

sobre el gobierno y el sistema político en general, que desembocaron finalmente en el plebiscito del año 1989 que modificó el artículo 67 de la Constitución de 1967 con un altísimo apoyo ciudadano (82% de los votantes), que determinó el ajuste periódico y la indexación automática de las prestaciones a las variaciones del índice medio de salarios del año previo (situación que permanece hasta la fecha). En tal sentido Ferreira-Coimbra & Forteza (2004, pág.46) expresaban:

“En 1989, una organización de jubilados y pensionistas promueve un plebiscito de reforma constitucional para modificar la forma de reajuste de las jubilaciones. Por esta iniciativa, se incluye en la Constitución un artículo que establece que las jubilaciones y pensiones se deben ajustar en cada oportunidad en que se ajusten las remuneraciones de los trabajadores del sector público y en proporción a la variación del índice medio de salarios acumulada desde el reajuste anterior. El plebiscito recibe el apoyo de más del ochenta por ciento de la ciudadanía. Esta disposición buscaba terminar con el uso del nivel real de las pasividades como variable de ajuste del desequilibrio financiero del sistema IVS. Este mecanismo de indexación determinó la necesidad de nuevas medidas fiscales de incremento de las tasas del IVA afectado a la seguridad social y de las cotizaciones patronales”.

No obstante, y más allá de la evolución reseñada, a efectos de ubicarnos en los momentos previos a nuestra etapa de estudio, año 1990, las tasas de aportes de contribuciones de seguridad social vigentes al año 1989 según Ferreira-Coimbra & Forteza (2004, pág.228), en su estudio sobre “Protección Social en Uruguay – Financiamiento, Cobertura y Desempeño 1990-202”, Cuadro de Tasas de Aportes en porcentaje sobre el salario nominal al Sistema de Seguridad Social - mostraban los siguientes porcentajes:

Año	Fondo Pasividad Rural y Doméstica				Fondos Especiales		Fondo de Seg. Soc. por enfermedad	
	Rural		Doméstico		Construcción	Trabajo doméstico		
	Patrón	Obrero	Patrón	Obrero	Aporte Unificado	Patr. P/Serv.	Patrón	Obrero
1989	(a)	(b)	13,0	13,0	80,0	30,0	4	3

Fuente: BPS (2001)⁷, citado por Ferreira-Coimbra & Forteza (2004, pág.228 Cuadro 64b).

(a) - Aporte unificado-tasas progresivas aplicables a las hectáreas Coneat

(b) - Tasa del 10% o 13% según categoría ocupacional

⁷ BPS, 2001 Boletín Estadístico 2001, Asesoría Económica y Actuarial (Montevideo, Banco de Previsión Social).

IV. Presidencia de Luis Alberto Lacalle – Partido Nacional 1990 - 1995

El 1° de marzo de 1990 asume la Presidencia de la República Luis Alberto Lacalle por el Partido Nacional, nieto del caudillo civil Luis Alberto de Herrera quién fuera fundador de un sector tradicional y políticamente conservador del Partido Nacional e integrante del Consejo Nacional de Gobierno, un Ejecutivo Colegiado de mediados del S.XX.

La situación económica recibida por el gobierno presidido por Luis Alberto Lacalle que se iniciaba el 1° de marzo de 1990, no era la mejor, y se había agravado de forma importante durante el último año de gobierno de Julio María Sanguinetti. El déficit del sector Público había llegado al 7,7% del PIB y la recién aprobada reforma jubilatoria podía sumarle todavía 2 puntos más; por su parte la inflación, que había tenido un promedio del 54% anual entre 1985 y 1990, había alcanzado un máximo de 131% en enero de 1991 luego de las elecciones nacionales (Nahum, 2016, pág.384-385).

Para el historiador Benjamín Nahum (2016, pág.385) el nuevo gobierno tuvo que recurrir a lo que denomina las “medidas clásicas” para enfrentar la situación, es decir:

“aumentar impuestos para acrecer ingresos; bajar gastos recortando obras y conteniendo sueldos. Para ello se aprobó la llamada ley de Ajuste Fiscal N° 16.187, que efectivamente desencadenó un fuerte aumento impositivo, trató de abatir la evasión fiscal, suspendió la realización o continuación de obras públicas (detención de la construcción del edificio sede del SODRE), traspaso a manos privadas de bancos en situación precaria gestionados por el Estado; y el intento de reformar la seguridad social, convertida en la principal fuente de egresos estatales”.

Una mención particular en este contexto económico, se debe realizar a las relaciones de integración y cooperación internacional regional y a la creación del MERCOSUR. Ya desde 1985 los Presidentes de Brasil y Argentina habían iniciado relaciones para formalizar el Programa de Integración y Cooperación Económica Brasil – Argentina. Posteriormente, en diciembre de 1990 los representantes de ambos países firmaron en ALADI un Acuerdo de Complementación Económica que regiría un período de transición de 1991 a 1994; ésta situación provoca que durante el año de 1990 el nuevo gobierno electo en Uruguay se obligara a buscar un acuerdo mayor y ejerciera presión junto a Paraguay, sobre los vecinos grandes y poderosos de Argentina y Brasil, por temor al efecto arrastre que sobre la economía de nuestros países más pequeños tendría el acuerdo entre ellos dos. De esta forma se gesta el acuerdo regional y en reuniones posteriores se

elaboraron las normas que regirían la transición hacia un Mercado Común, culminando en un tratado marco para la “constitución del Mercado Común del Sur” y sus cinco anexos, firmado el 26 de marzo de 1991 (Nahum, 2016, pág.380).

A manera de resumen, podemos destacar que las principales modificaciones en materia tributaria ocurridas durante el primer año de gobierno del Partido Nacional en 1990, que comienzan con el denominado ajuste fiscal y finalizan con el Presupuesto Nacional, consistieron en un aumento de impuestos indirectos, con el aumento en 2 puntos la tasa básica del IVA, en un aumento significativo de los tributos directos al trabajo, sea por vía del aumento de las tasas del impuesto a las retribuciones personales o impuesto a los sueldos, jubilaciones y pensiones, y por el aumento de los aportes patronales de contribuciones especiales de seguridad social. El impuesto sobre los sueldos, jubilaciones y pensiones, no tiene las características de un impuesto a la renta global en la medida que sólo gravaba a los individuos en situación de dependencia y no consideraba su capacidad contributiva efectiva al no admitir ningún tipo de deducción. En ese sentido, es importante destacar que continuaron desgravadas las rentas puras de trabajo no dependiente y las rentas puras de capital, es decir no estaban gravadas las rentas por servicios personales fuera de la relación de dependencia y los honorarios profesionales, así como tampoco las rentas derivadas del capital mobiliario e inmobiliario.

Se realizaron también aumentos transitorios de la tasa del IRIC, IRA e IMAGRO, es decir impuestos directos a la renta de las personas jurídicas y las actividades empresariales que combinaran capital y trabajo. Asimismo se crearon nuevos impuestos, a las Comisiones, a la Pequeña Empresa, a las Trasmisiones Patrimoniales (gravaba la transmisión pero no el aumento patrimonial), del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y a los Vehículos de gasoil, entre otros. Se generaron cambios y redujeron otros impuestos directos, en el impuesto al patrimonio se limitaron pasivos, pero se disminuyeron las tasas, tanto para personas físicas como para personas jurídicas. También se establecieron exoneraciones genéricas de impuestos a las radios del Interior del país. Otra modificación que tendrá consecuencias importantes en el futuro correspondió a las sociedades SAFI, dónde se interpreta que las mismas pueden realizar actividades comerciales en el exterior, por cuenta propia o de terceros o para terceros, fortaleciendo la actividad de las mismas, y la estrategia de Uruguay en tanto régimen off-shore o paraíso fiscal. Las medidas más destacadas consistieron en:

- Aumento de la Tasa Básica del IVA, pasó del 20% al 22%. En principio se planteó por un año y finalmente se modificó de forma permanente.
- Aumentaron los Aportes Patronales de las contribuciones de seguridad social, dónde la tasa de aporte patronal del régimen general por ejemplo, pasó del 13,5% al 16,5%, sobre los salarios nominales de los dependientes.
- Aumentaron en un 0,5% la tasa de aportación a la Caja Notarial de Jubilaciones y Pensiones; en un 3,5% a los afiliados activos de todas las categorías de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios; y en 1,5% las tasas de aportaciones patronales y personales, respectivamente, de los afiliados activos de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.
- Aumentaron las tasas del Impuesto a los Sueldos o Retribuciones Personales de forma significativa para quienes percibían retribuciones en carácter de asalariado dependiente, los jubilados y pensionistas, ya que quienes perciban hasta tres salarios mínimos nacionales (SMN) mensuales pasaran de pagar el 1% al 3,5% sobre el salario nominal; quienes perciban entre tres y seis SMN, pasaran de pagar el 2% al 5,5%; y quienes perciban más de seis SMN pasarán de pagar el 2% al 7,5%. Estos incrementos tienen previsto un escalonamiento a la baja, con una primer disminución parcial a partir de julio de 1991, una segunda disminución a partir de enero de 1992 y finalmente la manifestación de que en el transcurso del año 1992, las tasas del impuesto quedarán establecidas en el 1% para quienes perciban hasta tres salarios mínimos nacionales mensuales y en el 2% para quienes perciban más de tres salarios mínimos nacionales mensuales; es decir, un regreso a las tasas originales del impuesto.
- Las tasas del IRIC – IRA – IMAGRO, que gravan las actividades productivas que combinan capital y trabajo en industria y comercio, y en las explotaciones agropecuarias, pasaron del 30% al 40%, por el término de un año.
- Se incorporaron dentro del impuesto a la renta (IRIC) a los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados del Estado, que pasaron a estar gravados.
- Creación del Impuesto a la Circulación de vehículos terrestres a gasoil, que fuera declarado inconstitucional por la Suprema de Corte de Justicia en Sentencia 55/1993, que fuera derogado definitivamente en octubre de 1995.

- Creación del Impuesto a las Comisiones que grava la actividad de mandatarios, comisionistas o consignatarios, mediadores, corredores de cambio, agentes de comercio exterior, despachantes de aduana, rematadores, corredores y quienes desempeñen actividades de similar naturaleza; y cuya tasa será del 5%, y se incrementará a partir de 1992 a la tasa del 7% y a partir de 1993 será del 9%.
- Creación del Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales que grava las enajenaciones de bienes inmuebles con una tasa del 2% al enajenante y 2% al adquirente.
- Creación del Impuesto a la Constitución de Sociedades Anónimas, con una tasa del 1% sobre el capital social, y para aumentos de capital entre 1% y 0,5%; derogación del Impuesto similar del artículo 69 de la Ley N° 15.767 con sus modificaciones.
- Creación del Impuesto a las Pequeñas Empresas, por el cual los contribuyentes por cada empresa comprendida en el literal E) del artículo 21 del IRIC, que estaban exoneradas, pasaron el pagar el mencionado tributo.
- Creación del Tributo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
- Creación de un Impuesto Judicial y derogación de la Tasa de timbre Poder Judicial.
- Cambios en el régimen de Sociedades Financieras de Inversión, donde se interpreta que las mismas, regidas por la Ley N° 11.073 del año 1948, pueden realizar actividades comerciales en el exterior, por cuenta propia o de terceros o para terceros
- Cambios en el Impuesto al Patrimonio, por un lado disminución de Tasas, donde las tasas máximas para personas físicas pasaron de un 4,30% a un 3,00%, y la tasa para personas jurídicas pasó de un 12,8% a un 2,0%; y por otro limitación de pasivos, en los pasivos financieros las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, solamente podrán deducir las deudas contraídas en el país con bancos y casas financieras que operen en la República, a condición de que las mismas sean computables para el pago del IMABA.
- Exoneraciones genéricas de impuestos para las radios del Interior del país.

El principal evento con implicancias tributarias del período ocurre apenas iniciado el gobierno, pues en el primer mes de asumido el Presidente Luis Alberto Lacalle, el Poder Ejecutivo envía un proyecto de ley, que finalmente resultará en la Ley N° 16.107, dónde en la exposición de motivos del proyecto denominado "Proyecto de ley por el que se establecen distintas disposiciones de carácter tributario, se modifica el régimen de aportes al Banco de Previsión Social y otras disposiciones concordantes", entre otras cosas se expresaba⁸:

“El Poder Ejecutivo tiene el honor de remitir a la consideración del Poder Legislativo el presente proyecto de ley referente a modificaciones del sistema tributario. La crítica situación fiscal que se presenta a esta Administración de Gobierno recién iniciada, plantea la necesidad de encargar urgentes paliativos. El alto nivel alcanzado por el déficit a partir de la crisis de la deuda en los primeros años de la década, fue gradualmente reducido hasta ubicar el mismo en el 4.1% del PBI en 1987. A partir de este mínimo, diferentes factores presionaron a su alza, elevándolo sobre el 6% del PBI para el último ejercicio. La reforma constitucional aprobada en el plebiscito del 26 de noviembre del pasado año, relativa al ajuste de las pasividades, involucra un incremento sustancial del gasto y por consiguiente, un relevante efecto de acrecentamiento del ya elevado déficit fiscal. Ello genera fuertes presiones al contraer un mayor endeudamiento el sector público -con un ineludible costo sobreviviente que habrá de pasar en el déficit de ejercicios posteriores- y sobre el ritmo de variación de precios, incidencias que a la vez involucran alteraciones de precios relativos, reticencia en las decisiones de inversiones de riesgo, ineficiente asignación de recursos productivos y, en definitiva, condiciones incompatibles con un proceso de crecimiento económico sostenido.

Frente a esta situación, el Poder Ejecutivo se ve en la obligación de proponer a ese Cuerpo la adopción de inmediatas medidas de ajuste fiscal, sin perjuicio de comenzar paralelamente con la instrumentación de otras que apunten al mismo fin. En este último sentido, el Poder Ejecutivo entiende que las medidas deben orientarse simultáneamente tanto a una racionalización del gasto público que posibilite que el Estado pueda proporcionar mejores servicios a menor costo, como a un mayor control de la evasión tributaria que conlleve a una mayor justicia del sistema. Ambas áreas de acción exigen sin embargo un período relativamente prolongado de instrumentación, lapso incompatible con la urgencia en las soluciones que la gravedad de la situación impone. Dadas las presiones sobre el gasto que en este ejercicio se adicionan a un déficit fiscal que a partir de 1988 se encuentra en ascenso, el Poder Ejecutivo enfatiza especialmente el carácter de

⁸ <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/81011/tramite>

urgencia con que deben encararse las soluciones. La dilación en la adopción de las medidas necesarias implica la persistencia de presiones expansivas del déficit, con inmediatos efectos sobre el ritmo de variación de precios y las expectativas de los agentes económicos, constituyendo estas últimas un factor de fundamental relevancia en el desempeño del sistema financiero y del sector externo de la economía. Es por consiguiente imprescindible adoptar medidas que eviten un mayor deterioro de las expectativas, deterioro que de producirse generaría un efecto multiplicador y tornaría más dificultoso revertir la situación.

En tanto la urgencia de las soluciones a encarar conduce a manejarse dentro del sistema tributario vigente, el Poder Ejecutivo propone a ese Cuerpo modificaciones que entiende distribuyen la carga en la forma más equitativa posible. De este modo, se impulsa el incremento de las tasas de los impuestos a la renta por el término de un ejercicio (IRIC, IMAGRO, IRA), así como la creación de gravámenes a la propiedad por una sola vez y su transmisión (Impuesto Adicional de la Contribución Inmobiliaria e Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales). Dentro del Impuesto al Valor Agregado, el aumento propuesto se refiere exclusivamente a la tasa básica, manteniendo la mínima en su nivel actual así como las exoneraciones vigentes, con la finalidad de contemplar los sectores más necesitados. Entre las medidas de ajuste fiscal propuestas se incluye el incremento del aporte patronal al Banco de Previsión Social y de las tasas a que refiere el artículo 27 del Decreto-Ley N° 15.294, considerando que arribar a las soluciones que exige la actual situación, requiere la participación de todos los sectores, en un esfuerzo conjunto para alcanzar la estabilización económica necesaria. De este modo, en un plazo más allá de lo inmediato, quienes hoy resultan gravados como contribuyentes de los impuestos referidos en el proyecto presentado, serán beneficiarios del crecimiento que el país alcance y que tiene como pre-requisito ineludible el abatimiento del déficit fiscal”

Los informes de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores⁹, de alguna manera representan los fundamentos ideológicos y coyunturales de la discusión política del momento. Se presentaron dos Informes:

El primer Informe es presentado en mayoría, por los legisladores oficialistas que apoyaron el ajuste fiscal, y en los párrafos finales expresaba:

“En el marco de la política económica que impulsa el Poder Ejecutivo, las medidas y recursos que integran el Proyecto de Ley que se remite al Cuerpo están destinadas a procurar en el más breve plazo posible -consecuentemente dentro de la estructura

⁹ <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/81011/tramite>

tributaria vigente- los recursos necesarios. Las modificaciones que se proponen apuntan asimismo a distribuir la carga tributaria de la forma más equitativa posible.

El concepto de valoraciones discrecionales en el campo de la imposición dentro de los límites de la Constitución informa el principio de capacidad contributiva que representa no sólo circunstancias económico-financieras, sino que está formado de ideas y principios del mundo jurídico-político de carácter histórico, que condicionan la idea de justicia e igualdad tributaria.

El conjunto de valoraciones económicas o jurídico-políticas pueden referirse a muchos aspectos, incluso a los objetivos que el Estado pretende lograr en beneficio colectivo. Todos estos elementos constituyen en un momento dado el principio de la capacidad contributiva con los que se pretende lograr la igualdad en el reparto teórico de los impuestos.

El criterio de la carga tributaria, esencialmente complejo, responde a un principio de distribución política que no es ajeno al total ordenamiento legal de un Estado ni a sus objetivos. Tal como lo recoge una prestigiosa corriente del pensamiento tributario, es posible que muchas veces, la presión fiscal recaiga más pesadamente sobre ciertas categorías de contribuyentes que hacen un uso mínimo de los servicios públicos, y se desgravará, parcial o totalmente, a aquellos que los utilizan en grado máximo. El principio de capacidad contributiva no surge de la estimación meramente objetiva de los montos de la renta, sino que está tejido de valoraciones políticas, muchas veces subordinadas a fines próximos o lejanos, que la conciencia social estima como fundamentales.

...

Finalmente, el proyecto distingue los recursos que se crean destinados a la financiación del ajuste de las pasividades de aquellos que tienen por objeto contribuir a la reducción del déficit fiscal existente. Al respecto el Mensaje del Poder Ejecutivo expresa:

El ajuste tributario que se proyecta, responde, por lo demás, al necesario respeto de principios vinculados al buen manejo de la Hacienda Pública y en especial, al equilibrio de las finanzas del Estado. Este principio ha sido recogido expresamente por nuestra Constitución de la República cuando en el artículo 86 (inciso 2º) se dispone que toda ley que signifique gastos para el Tesoro Nacional deberá indicar los recursos con que serán cubiertos los mismos. En consecuencia vuestra Comisión estima aconsejable la aprobación del proyecto de ley sustitutivo que se remite al Senado en mérito a los fundamentos expuestos”. Sala de la Comisión, 23 de marzo de 1990. Ignacio de Posadas Montero, Sergio Abreu (Miembros Informantes) Senadores.

El segundo Informe es presentado en minoría, por los legisladores de la oposición que no apoyaron el ajuste fiscal, y en los párrafos iniciales del informe, y en los finales expresaba:

“Impulsada y condicionada por los acreedores del Uruguay -representados permanentemente por algunos organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial- la política económica que se viene practicando en el país desde hace muchos años, y especialmente desde 1982, tiene como objetivo principal asegurar la disponibilidad necesaria de recursos para cumplir con los servicios de la deuda. En este sentido, la expansión de las exportaciones y la contracción de las importaciones asumen el carácter de orientaciones fundamentales, tendientes a lograr el superávit comercial suficiente como para poder cumplir el objetivo referido. Desde el punto de vista de la política económica, asume entonces una importancia central la disminución de la demanda interna, que es el principal factor de incremento de las importaciones.

Para fundamentar tales propuestas en el ámbito de la política, se apela a una interpretación que identifica a la inflación como el principal problema económico a resolver. Según dicha interpretación, sus causas son exclusivamente monetarias y el déficit fiscal asume el carácter de vehículo principal de las mismas. En otras palabras, la inflación se genera por un exceso de dinero en circulación y este exceso -a su vez- se materializa para financiar el desequilibrio en las cuentas del Estado.

De acuerdo con lo anterior, la inflación se combate achicando el déficit fiscal, y la disminución de este último se logra incrementando los ingresos públicos y disminuyendo los gastos de esta naturaleza. Sin embargo, siendo múltiples las posibilidades de abordar tales propósitos, se pone el acento en los aumentos de ingresos y las disminuciones de gastos que tienden claramente a comprimir la demanda interna.

....

Conclusiones: Por los motivos que se han expuesto, el suscrito entiende que la política económica en la que se inscribe el proyecto de ajuste tributario remitido por el Poder Ejecutivo -y el propio proyecto aludido en particular- resultan altamente inconvenientes y sus efectos sobre la economía del Uruguay serían gravemente perjudiciales. El país necesita caminos diferentes, que asignen prioridad al crecimiento productivo y a la inversión, que estimulen la capacidad adquisitiva y la calidad de vida de sus habitantes, y que aborden el problema fiscal a la luz de estas grandes necesidades nacionales”. Danilo Astori. Senador.

Expuestos los principales conceptos políticos, ideológicos y económicos, que fundamentaban el respaldo o la oposición al mencionado proyecto de ley presentado en marzo de 1990, nos centraremos en los resultados tributarios más relevantes que derivaron de la aprobación del proyecto, en concreto los efectos fiscales que impuso la Ley N° 16.107 de fecha 31 de marzo de 1990, Banco de Previsión Social - Ajuste Fiscal Tributario y Aportación, que consistieron en:

- 1) IVA - Aumento de la Tasa Básica al 22%; regirá por un año.
- 2) Creación del Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales, de bienes ubicados en el país, que gravará los siguientes actos:
 - A) Las enajenaciones de bienes inmuebles, de los derechos de usufructo, de nuda propiedad, uso y habitación.
 - B) Las promesas de las enajenaciones referidas en el literal anterior y las cesiones de dichas promesas.
 - C) Las cesiones de derechos hereditarios y las de derechos posesorios sobre bienes inmuebles. Estas últimas, a los efectos del impuesto, serán consideradas como enajenaciones del dominio pleno.
 - D) Las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva de bienes inmuebles.

Sujetos pasivos.- El impuesto gravará a ambas partes contratantes, con las siguientes excepciones:

- A) Los actos jurídicos gratuitos, en los cuales el contribuyente será el beneficiario.
- B) Las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva, en las cuales lo será aquel que haya sido declarado propietario

Tasas.- Los hechos gravados por el impuesto a las transmisiones patrimoniales tributarán de acuerdo a las siguientes tasas: a) enajenante, 2%; b) adquirente, 2% y c) los demás sujetos pasivos, 4%.

Este impuesto gravará, asimismo, toda transmisión de bienes inmuebles, operada por el modo sucesión.

- 3) Aporte Patronal al BPS.- Se incrementa en un 3,5% el aporte patronal al Banco de Previsión Social, que se aplicará sobre todas las remuneraciones sujetas a montepío.

Las tasas de aportaciones de la escala establecida para las empresas rurales, se sustituyeron por las siguientes:

- A) Por las primeras 200 hectáreas el 1,5 0/00
 - B) Por las siguientes de más de 200 hectáreas a 500 hectáreas el 1,8 0/00
 - C) Por las siguientes de más de 500 hectáreas a 1.000 hectáreas el 1,9 0/00
 - D) Por las siguientes de más de 1.000 hectáreas a 2.500 hectáreas el 2,1 0/00
 - E) Por las siguientes de más de 2.500 hectáreas a 5.000 hectáreas el 2,3 0/00
 - F) Por las siguientes de más de 5.000 hectáreas a 10.000 hectáreas el 2,6 0/00
 - G) Por más de 10.000 hectáreas el 2,9 0/00
- 4) Impuesto a los Sueldos o a las Retribuciones Personales (IRP) - Las personas que perciban retribuciones, los jubilados y pensionistas, pagarán el impuesto creado por el artículo 25 del decreto-ley 15.294, de 23 de junio de 1982, de acuerdo a las siguientes tasas:
- A) 3,5%, quienes perciban hasta tres salarios mínimos nacionales mensuales.
 - B) 5,5%, quienes perciban más de tres y hasta seis salarios mínimos nacionales mensuales.
 - C) 7,5%, quienes perciban más de seis salarios mínimos nacionales mensuales, con excepción de los funcionarios públicos que no ocupen cargos electivos, políticos y de particular confianza, los que pagarán el 5,5%. Los titulares de estos últimos cargos pagarán, también, el 7,5%.

Estas tasas no se aplicarán a las retribuciones reales o fictas de los afiliados activos de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios y de los afiliados activos Escribanos de la Caja Notarial de Jubilaciones y Pensiones.

Las tasas establecidas en este artículo se disminuirán en un 1,5% para los afiliados en la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.

- 5) Incrementos de Aportes en otras Cajas – Se incrementa en un 0,5% la tasa de aportación a la Caja Notarial de Jubilaciones y Pensiones; en un 3,5% la tasa de aportación de los afiliados activos de todas las categorías de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios; y en 1,5% las tasas de aportaciones patronales y personales, respectivamente, de los afiliados activos de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.

- 6) Afectación de fondos al BPS - El producto de los aumentos de tributos por Aportes Patronales de BPS e IRP cualquiera sea el organismo recaudador, será afectado al Banco de Previsión Social para los ajustes de las asignaciones de jubilaciones y pensiones.
- 7) Predios rurales sin explotación agropecuaria - Los propietarios de predios rurales en los que no existiere explotación agropecuaria serán responsables del pago de la contribución patronal, sin perjuicio de su derecho de repetición contra el que disponiendo del inmueble no lo explotare, siendo la tasa aplicable el 50% superior al que corresponda de aplicar la presente ley.
- 8) Los Entes Autónomos, Servicio Descentralizados y Gobiernos Departamentales que tengan adeudos con el Banco de Previsión Social por concepto de aportes patronales, podrán financiar los devengados al 31 de diciembre de 1989, en un plazo máximo de sesenta meses, sin multas ni recargos. Los Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y Gobiernos Departamentales que no se encuentren en situación regular de pagos con el Banco de Previsión Social por aportes obreros, patronales e impuesto a las retribuciones personales, no podrán recibir partida alguna del Ministerio de Economía y Finanzas. En dichos casos, la partida que correspondiere se verterá al Banco de Previsión Social, el que la acreditará en la cuenta del organismo estatal deudor.
- 9) Afectación recaudación de IVA para BPS – Se afecta al Banco de Previsión Social, a partir del 1º de enero de 1990, la recaudación correspondiente a 5 puntos de la tasa básica del Impuesto al Valor Agregado.
- 10) Sorteos fiscales – Se autoriza al Poder Ejecutivo para realizar sorteos periódicos entre las personas físicas no contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado ni del Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio, que fueren tenedores de facturas y boletas que documenten operaciones de compraventa. Asimismo, podrán participar de dichos sorteos los trabajadores de la actividad privada que justifiquen encontrarse al día en los aportes obreros-patronales de seguridad social, en la forma y condiciones que determine la reglamentación.
- 11) Aumento de tasa del IRIC – IMAGRO e IRA – Se fija, por el término de un año, en el 40% (cuarenta por ciento) la tasa del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), para los hechos generadores del impuesto acaecidos a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.

Se fija en el 40% (cuarenta por ciento) la tasa del Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO) del ejercicio 1° de julio de 1989 - 30 de junio de 1990.

Se fija en el 40% (cuarenta por ciento) la tasa del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) del ejercicio 1° de julio de 1989 - 30 de junio de 1990.

Otra instancia para introducir cambios en materia tributaria ocurrió con la Ley N° 16.134 del 24 de setiembre de 1990, apenas a los seis meses del Ajuste Fiscal analizado, pues en la Rendición de Cuentas del ejercicio 1989 – y cómo es tradicional en nuestro país – entre muchos artículos, se incorpora el Capítulo VI Normas Tributarias, desde el artículo 68 al 98. Las principales medidas con impactos en materia tributaria consistieron en:

- 1) Clausura de establecimientos por la DGI – Se faculta a la Dirección General Impositiva a proceder a clausurar, hasta por un lapso de seis días hábiles, los establecimientos de los sujetos pasivos en los casos en que se compruebe que realicen ventas o presten servicios sin emitir factura o documento equivalente cuando corresponda, escriban facturas por un importe menor al real o transgredan el régimen general de documentación. Los hechos constitutivos de la infracción serán documentados de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 45 del Código Tributario y la clausura deberá decretarse por resolución fundada.
- 2) Designación de agentes de retención y percepción – Se faculta al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y de percepción de todos los impuestos que recaude la Dirección General Impositiva.
- 3) Creación del Impuesto a las Comisiones – Se agrega al artículo 20 del título 4 del texto Ordenado 1987, el siguiente literal:

D) Las derivadas de los ingresos comprendidos en el Impuesto a las Comisiones.

Hecho generador. - Créase un tributo que gravará los ingresos devengados por los sujetos pasivos de este impuesto en concepto de comisiones u otro tipo de retribuciones.

Monto imponible. - El monto imponible estará constituido por la contraprestación devengada, correspondiente a la prestación del servicio gravado.

Sujetos pasivos. - Serán sujetos pasivos quienes obtengan los ingresos de referencia en su calidad de mandatarios, comisionistas o consignatarios, mediadores, corredores de cambio, agentes de comercio exterior, despachantes de aduana, rematadores,

corredores y quiénes desempeñen actividades de similar naturaleza aunque tengan otra denominación.

Quedan exceptuados los profesionales universitarios en el ejercicio de su profesión.

- 4) Tasa - En 1991 la tasa máxima del impuesto será del 5%; a partir del 1º de enero de 1992 la tasa máxima será del 7% y a partir del 1º de enero de 1993 será del 9%.
- 5) Creación Tributo Tribunal de lo Contencioso Administrativo.- Créase un tributo que gravará los escritos que se presenten ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo por cada parte ya sea actor, demandado o tercerista.

El tributo a que refiere el artículo anterior será de N\$ 5.000,00 (nuevos pesos cinco mil). El Poder Ejecutivo actualizará anualmente dicha suma con vigencia al 1º de enero de cada año de acuerdo a la variación del Índice General de los Precios del Consumo.

- 6) Creación de un Impuesto Judicial y derogación de la Tasa de timbre Poder Judicial.- Los actos procesales que se indican en el artículo siguiente y que se realicen ante el Poder Judicial tributarán un impuesto cuyo valor se regulará de acuerdo con la siguiente escala:

Hasta N\$ 500.000: 1.000

De más de N\$ 500.000 hasta N\$ 1:000.000: 2.500

De más de N\$ 1:000.000 hasta N\$ 2:500.000: 4.000

De más de N\$ 2:500.000 hasta N\$ 5:000.000: 5.000

De más de N\$ 5:000.000 hasta N\$ 10:000.000: 6.000

De más de N\$ 10:000.000 hasta N\$ 25:000.000: 7.500

Desde N\$ 25:000.000 (nuevos pesos veinticinco millones) en adelante, el valor será de N\$ 7.500 (nuevos pesos siete mil quinientos) aumentado a razón de N\$ 2.000 (nuevos pesos dos mil) por cada N\$ 10:000.000 (nuevos pesos diez millones) o fracción excedente.

El tributo fijado en el artículo anterior gravará los siguientes actos procesales de las partes:

- A) Demanda principal, contestación, reconversión y contestación de la misma;

- B) Demanda en juicio monitorio y oposición de excepciones;
- C) Demanda incidental escrita y contestación;
- D) Escrito de iniciación en los procesos voluntarios;
- E) Comparecencia a cada audiencia de conciliación, preliminar o complementaria, en primera o segunda instancia;
- F) Interposición de recursos de apelación y casación y contestación a los mismos y acción y excepción de inconstitucionalidad;
- G) Escritos de prueba en los juicios que se rigen por el Código General del Proceso;
- H) Demanda de ejecución de sentencia y contestación.

En la intimación de pago de alquileres se deberá pagar:

- A) Cuando los alquileres mensuales no excedan de N\$ 20.000,00: N\$ 500,00;
Alquileres mensuales de más de N\$ 20.000,00 hasta N\$ 60.000,00: N\$ 1.000,00;
Alquileres mensuales de más de N\$ 60.000,00: N\$ 2.500,00;
- B) Cuando se trate de intimación o de desalojo de comodatarios precarios, pensionistas y huéspedes de hoteles: N\$ 2.500,00.

La Suprema Corte de Justicia recaudará este tributo y reglamentará la forma e instrumentación del mismo.

El Poder Ejecutivo actualizará anualmente la escala de montos y tributos correspondientes, con vigencia al 1° de enero de cada año, de acuerdo a la variación del Índice General de los Precios del Consumo.

- 7) Se deroga la Tasa – timbre Poder Judicial – Se derogan los artículos 546 a 560 de la ley 15.809, de 8 de abril de 1986.

Dentro de este período de gobierno también es importante destacar y reseñar la instancia del Presupuesto Nacional 1990 – 1994, dónde se introdujeron importantes cambios en materia tributaria, aun siendo una instancia apenas tres meses posterior a la Rendición de Cuentas y dentro del mismo año del Ajuste Fiscal de inicio de gobierno. El Presupuesto

Nacional para el período se plasma en la Ley N° 16.170 del 28-12-1990, dónde en la Sección VII Recursos – Artículos 617 al 649, se ubican las principales medidas con impacto tributario, cuyos aspectos más relevantes fueron los siguientes:

- 1) Exoneraciones radios del Interior del país – Se declaran incluidas en las exoneraciones del artículo 1° del Título 3 del Texto Ordenado 1987 a las radioemisoras AM y FM, con exclusión de las instaladas en el departamento de Montevideo.
- 2) Impuesto a los Sueldos o a las Retribuciones Personales - Las tasas establecidas en el artículo 14 de la Ley N° 16.107, de 31 de marzo de 1990, quedarán fijadas en:

I) Para las personas que perciban retribuciones, a partir del 12 de enero de 1991, serán:

- A) 2.5% quienes perciban hasta tres salarios mínimos nacionales mensuales.
- B) 5% quienes perciban más de tres y hasta seis salarios mínimos nacionales mensuales.
- C) 7.5% quienes perciban más de seis salarios mínimos nacionales mensuales, con excepción de los funcionarios públicos que no ocupen cargos electivos, políticos y de particular confianza, los que pagarán el 5.5%.

Los titulares de estos últimos cargos pagarán el 7.5%.

II) Para las personas que perciban retribuciones, jubilados y pensionistas, a partir del 1 de julio de 1991, serán:

- A) 2% quienes perciban hasta tres salarios mínimos nacionales mensuales.
- B) 4.5% quienes perciban más de tres y hasta seis salarios mínimos nacionales mensuales.

III) Para quienes perciban retribuciones, jubilados y pensionistas a partir del 19 de enero de 1992, serán:

- A) 1.5% quienes perciban hasta tres salarios mínimos nacionales mensuales.
- B) 4% quienes perciban más de tres salarios mínimos nacionales mensuales.

IV) Quienes perciban más de seis salarios mínimos nacionales mensual abonarán el 7% a partir del 1 de julio de 1991, con excepción de los funcionarios públicos que no ocupen cargos electivos, políticos y de particular confianza, los que abonarán las tasas establecidas en el apartado II) B) y III) B) para los períodos respectivos.

V) En el transcurso del año 1992, las tasas del impuesto quedarán establecidas en el 1% para quienes perciban hasta tres salarios mínimos nacionales mensuales y en el 2% para quienes perciban más de tres salarios mínimos nacionales mensuales.

VI) El Poder Ejecutivo en el ejercicio 1992, podrá disminuir los incrementos dispuestos por el artículo 15 de la Ley N° 16.107, de 31 de marzo de 1990.

- 3) Impuesto a la Circulación de vehículos terrestres a gasoil- Créase un impuesto anual que gravará la circulación de los vehículos automotores terrestres cuyo motor utilice el gasoil como combustible.

El monto del impuesto será de N\$:

A) Para vehículos de modelo hasta 1980 - 60.000

B) Para vehículos de modelo hasta 1990 - 90.000

C) Para vehículos de modelo posterior - 120.000

- 4) Impuesto a la Constitución de Sociedades Anónimas - La constitución de las sociedades anónimas estará gravada a partir de la vigencia de la presente ley, con un impuesto de control. Asimismo estarán gravados por este impuesto, los aumentos de capital.

Las tasas del referido impuesto serán:

A) En caso de constitución, el 1% sobre el capital social.

B) En el caso de aumentos de capital el 1% hasta veinte veces el monto a que refiere el artículo 279 de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989 y el 0.5% por el excedente.

Se deroga el Impuesto creado por el artículo 69 de la Ley N° 15.767 de 1985, de similares características.

- 5) Exoneraciones de IVA – Se sustituyen los literales G) y H) del numeral 1) del artículo 16 del Título 10 del Texto Ordenado 1987, por los siguientes:

G) Tabacos, cigarros y cigarrillos.

H) Combustibles derivados del petróleo, excepto fuel oil, entendiéndose por combustibles los bienes cuyo destino natural es la combustión.

- 6) IMESI del gasoil – Se modifican las tasas y afectaciones del gasoil, pasa del 12% a un 35% total.
- 7) IVA – Se extiende hasta el 31 de octubre de 1991 la tasa básica del 22%.
- 8) Sociedades Financieras de Inversión – Se interpreta que las sociedades regidas por la Ley N° 11.073, de 24 de junio de 1948, pueden realizar actividades comerciales en el exterior, por cuenta propia o de terceros o para terceros.
- 9) Reducción parcial del Impuesto para la DIGRA (Silos) – Se faculta al Poder Ejecutivo a fijar la tasa del impuesto creado en el artículo 321 de la Ley N° 15.809, de 8 de abril de 1986, entre un mínimo de 1.5% hasta un máximo del 2.5%.

Originalmente el impuesto se creó con una tasa general del 2,5% en la enajenación o transferencia a cualquier título de granos (trigos, maíz, sorgo, cebada cervecera, avena, girasol, soja y lino).

- 10) IRIC a los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados del Estado – Se incluyen cómo sujetos pasivo del artículo 5° del Título 4 del TO 87:

E) Los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para este impuesto las exoneraciones que gozaran.

Quedarán incluidas como rentas computables: se agrega al artículo 7° del Título 4 del TO 87 el siguiente literal:

D) Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado.

- 11) Creación del Impuesto a las Pequeñas Empresas - Los contribuyentes por cada empresa comprendida en el literal E) del artículo 21 TO 87 – que estaban exoneradas - pagarán un impuesto de N\$ 20.000 mensuales que se actualizará de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 99 del Código Tributario.
- 12) Impuesto al Patrimonio – Limitación de pasivos financieros - Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, solamente podrán deducir como pasivo las deudas contraídas en el país con bancos y casas financieras que operen en la República, a condición de que las mismas sean computables para el pago del Impuesto a los Activos Bancarios durante toda la vigencia del contrato.

Cuando existan activos en el exterior, activos exentos y bienes mencionados en el artículo 8º, se computará como pasivo el importe de las deudas deducibles que exceda el valor de dichos activos.

Otros cambios en el Impuesto al Patrimonio:

- Disminución del valor de valuación para:

i) Los bienes muebles del equipo industrial directamente afectado al ciclo productivo y que se adquieran con posterioridad al 1º de enero de 1988, se computarán por el 50% de su valor fiscal. ii) Se faculta al Poder Ejecutivo a conceder a las industrias manufactureras y extractivas una deducción complementaria de hasta el 25% patrimonio ajustado fiscalmente, en función de la distancia de su ubicación geográfica con respecto a Montevideo.

- Limitación en la deducción de pasivos; sólo se admitirá deducir como pasivo:

i) Las deudas contraídas en el país con Bancos y casas financieras que operen en la República, a condición de que las mismas sean computables para el pago del Impuesto a los Activos Bancarios durante toda la vigencia del contrato. A este último efecto, será prueba suficiente para el deudor, la constancia de tal extremo expedida por el acreedor.

ii) Las deudas contraídas con organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay.

iii) Las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor. Las deudas a que refiere este literal, cuyo acreedor sea una persona de Derecho Público, no serán deducibles.

iv) Las deudas por tributos y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales, cuyo plazo para el pago no haya vencido al cierre del ejercicio.

13) Impuesto al Patrimonio – Disminución de Tasas – Las tasas máximas para personas físicas pasaron de un 4,30% a un 3,00%, y la tasa para personas jurídicas pasó de un 12,8% a un 2,0%.

Las tasas del impuesto se aplicarán por escalonamientos progresionales sobre el patrimonio gravado, según la siguiente escala:

- 1) Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas:
 - A) Por hasta una vez el mínimo no imponible del sujeto pasivo 0.7%
 - B) Por más de una vez y hasta dos veces 1.1%
 - C) Por más de dos veces y hasta cuatro veces 1.4%
 - D) Por más de cuatro veces y hasta seis veces 1.9%
 - E) Por más de seis veces y hasta nueve veces 2.2%
 - F) Por más de nueve veces y hasta catorce veces 2.7%
 - G) Por el excedente 3.0%
 - 2) Las cuentas bancarias con denominación impersonal, las obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador 3.5%.
 - 3) Las personas jurídicas contribuyentes, cuya actividad sea Banco o casa financiera 2.8%
 - 4) Las restantes personas jurídicas contribuyentes 2.0%.
- 14) Exoneración IVA e IMESI a pequeñas compras del exterior – Se faculta al Poder Ejecutivo a exonerar del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Específico Interno, la introducción de bienes mediante encomiendas postales, hasta un equivalente en moneda nacional a US\$ 50 (cincuenta dólares), en las formas y condiciones que establezca.

Cuadro IV.1 - Principales eventos legales con impactos tributarios y regulatorios en el período 1° de marzo de 1990 al 1° marzo de 1995

Fecha aprobada Parlamento	Norma legal	Contenido tributario
31.03.1990	Ley 16.107	Banco de Previsión Social. Ajuste Fiscal Tributario y Aportación.
24.09.1990	Ley 16.134	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 1989. Capítulo VI Normas tributarias. Artículos 68 al 98.
28.12.1990	Ley 16.170	Presupuesto Nacional 1990 – 1994 Sección VII Recursos – Artículos 617 al 649 Artículo 635 - SAFI
06.09.1991	Ley 16.205	Contrato de Crédito de Uso.
29.10.1991	Ley 16.226	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 1990. Sección VII Recursos – Artículos 448 al 470
01.11.1992	Ley 16.320	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 1991. Sección VII Recursos – Artículos 476 al 490 Artículo 325 - Creación del Fondo de Reconversión Laboral, tasa de 0,25% sobre retribuciones gravadas.
26.11.1992	Ley 16.332	Créase un Fondo de Apoyo a la Citricultura.
21.05.1993	Ley 16.375	Se derogan y sustituyen disposiciones de las SAFI, leyes N° 11.073 y 12.276 respectivamente, referidas a las mismas.
17.08.1993	Ley 16.405	Tributo Cinco de Oro, juegos de azar
14.10.1993	Ley 16.426	Desmonopolización de los Seguros. Declárase libre la elección de las empresas aseguradoras para la celebración de contratos de seguros sobre todos los riesgos, en las condiciones que determine la ley.
11.01.1994	Ley 16.462	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 1992 Sección VII Recursos – Artículos 238 al 255 Artículo 248- se consideran como activos exentos para el IP los inmuebles rurales excluidas sus mejoras entre diciembre 1993 y noviembre 1995.
22.03.1994	Ley 16.469	Impuesto de Enseñanza Primaria. Reducción para Propiedades Inmuebles Rurales.
02.06.1994	Ley 16.492	BROU podrá elevar hasta en 3%, la alícuota que recauda por concepto de comisión sobre importaciones. Se establece un régimen de devolución de tributos que integran el costo de bienes exportados, a cuyo financiamiento queda afectada la totalidad del producido del incremento dispuesto.
25.07.1994	Ley 16.524	Créase un Fondo de Solidaridad. Tendrá como destino financiar sistema de becas para estudiantes de Universidad de la República y del Consejo de

		Educación Técnico Profesional. El Fondo se integrará con aportes anuales efectuados por todos los egresados en actividad.
10.11.1994	Ley 16.624	Creación Fondo Nacional de Música. Aporte 5% y 3% conjuntos extranjeros, de lo recaudado.
24.02.1995	Ley 16.694	Modificación alícuota impuesto a remates de toda clase de bienes muebles, inmuebles y semovientes. Impuesto a motores a gasoil.

Fuente: elaboración propia en base a los Bancos de Datos del Centro de Información Oficial (IMPO)

<http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi>, y del Parlamento del Uruguay

<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/leyes>.

V. **Presidencia de Julio María Sanguinetti – Partido Colorado 1995 - 2000**

El 1° de marzo de 1995 asume Julio María Sanguinetti la Presidencia de la República por segunda vez en el país. Regresa al Poder Ejecutivo quién ya fuera Presidente en el período de la transición democrática, al haber sido el primer período democrático posterior a la dictadura militar que finaliza formalmente en 1985 con la asunción del gobierno democrático presidido por el propio Sanguinetti, un hombre de extensa trayectoria política dentro de la corriente batllista del Partido Colorado.

Desde el punto de vista económico, y en grandes líneas, destaca el fuerte impacto internacional al inicio y al final del período de gobierno; para Nahum (2016, pág.393), la principal explicación internacional la debemos ubicar en la crisis mexicana y su “efecto tequila” que se expandió a nivel internacional y que llega hasta el año 1995; y más hacia el final del período de gobierno en la crisis asiática de mediados del año 1997 que se prolonga con el crack cambiario ruso de mediados del '98, y se acerca geográficamente y nos perjudica mucho más en sus efectos e impactos económicos con la devaluación brasilera de enero de 1999, por la ruptura del Plan Real. Similar situación plantea Oddone (2010, pág.149), que manifiesta que en 1999 las autoridades se comportaron, con un diagnóstico equivocado, como si los efectos derivados del Plan Real en Brasil fueran transitorios, y ésta situación, adicional a las restricciones institucionales y políticas propias de un año electoral, provocaron que el gobierno no estuviera dispuesto a tomar las medidas de corrección fiscal o de flexibilización cambiarias necesarias para el momento. La recesión económica iniciada en 1998 continuaría de manera agravada hasta finalizar el año 2002.

No obstante, entre los principales datos económicos debemos destacar el aumento del PIB para el período de gobierno en cifras de 2,35% acumulativo anual, con la pujanza y el crecimiento de los tres años intermedios del período, y dos años – al inicio y al final – de debilidad y caída del Producto por las razones externas mencionadas, más una caída del consumo provocado entre otras cosas de un nuevo “ajuste fiscal” que afecta el impuesto a los sueldos y el IVA. Entre los años 96 y 98 se recupera la demanda externa, la expansión del consumo y la inversión, con fuerte caída de la inflación. Hacia el año 1999 se inicia la caída de la demanda externa, del consumo interno y de la inversión, más los problemas y consecuencias en los niveles de empleo y un desempleo superior al 11%,

producto de la situación interna y una situación externa desfavorable dónde la devaluación brasilera tuvo su mayor impacto. El déficit fiscal mostró valores del orden del 1,5% al inicio del período, que baja, producto del mencionado ajuste fiscal, y vuelve a subir hacia el último año de gobierno con cifras del orden del 3,9% s/PIB, manteniendo de alguna manera las características propias de los ciclos electorales que se inician con el último año de gestión (Nahum, 2016).

Henry Finch (2014, pág.327), entiende que durante el segundo gobierno de Sanguinetti:

“la incrementada carga fiscal fue colocada más sobre los consumidores que sobre los productores, y la reaparición del crecimiento en 1996 produjo un creciente ingreso fiscal que ayudó a reducir el déficit”.

Por otra parte, y para tener una visión más amplia del escenario económico del período, es importante mencionar los cambios en un área de gran importancia como el de la seguridad social, que ya se había intentado modificar durante las dos administraciones de gobierno anteriores por importantes desequilibrios financieros, y que hacían inevitable la búsqueda de una reforma del Sistema de Seguridad Social. Finalmente, la reforma uruguaya – tal vez uno de los capítulos más exitosos de este período de gobierno - ocurre de forma mixta, con el mantenimiento de los criterios de solidaridad intergeneracional entre contribuyentes y beneficiarios, y la introducción del sector privado de fondos jubilatorios, dónde el BPS continuó recibiendo contribuciones obligatorias de los empleadores y una parte de las contribuciones de los empleados, y para un determinado nivel de ingresos, los empleados quedaban obligados a aportar a una cuenta de ahorro individual en un Fondo de Ahorro Provisional (AFAP). La incrementada carga fiscal transitoria sobre el BPS fue soportada en parte por un préstamo del BID (Finch, pág.328). Además de estas modificaciones se elevó la edad de jubilación de las mujeres a 60 años igual que para los hombres, se redujo la proporción entre beneficio y salario, o tasa de reemplazo, y se introdujo un sistema de registro individual de empleo, la denominada Historia Laboral. La reforma de las restantes cinco Cajas estatales y paraestatales autónomas, quedaron diferidas por ser políticamente aún más complejas, e incluso algunas de ellas siguen pendientes de reformas aún al año 2018.

A manera de resumen, en las principales modificaciones tributarias del período de gobierno de 1995 al 2000 las propuestas tuvieron un doble componente, es decir por un lado el aumento de los ingresos de algunos impuestos tradicionales al consumo y a los

sueldos, y por otro la promoción de inversiones a la actividad productiva vía exoneraciones de rentas y disminución de tasas de aportes patronales al BPS de manera de disminuir la carga impositiva sobre el sector privado. El período se inicia con un nuevo ajuste fiscal, después se formaliza la reforma de la seguridad social con un sistema mixto y de privatización parcial, se incluyen nuevos cambios en la tradicional ley de presupuesto quinquenal y se aprueba una ambiciosa ley de promoción de inversiones con exoneraciones amplias en el impuesto a la renta y al patrimonio de las empresas, a mitad del período de gobierno.

El ajuste por el lado de los ingresos tiene nuevamente cómo principales fuentes, el aumento de las tasas de IVA, de las tasas del Impuesto a los Sueldos (y jubilaciones y pensiones), aumento de las tasas de aportes personales (montepíos) al BPS, algunas modificaciones en el impuesto específico sobre bienes (IMESI) dónde se aumenta la tasa para vehículos por ejemplo, o bien el aumento en la tasa del impuesto a los activos bancarios (IMABA) que en realidad significaba un aumento directo sobre el costo del acceso al financiamiento o pasivos de las empresas, pues en la práctica los bancos trasladaban cómo gastos asociados al cliente el monto de dicho impuesto.

Respectos de los impuestos a las rentas de la actividad agropecuaria, se produce un cambio importante, en la medida que se deroga el IMAGRO, un impuesto de renta presunta sobre la producción de los campos respecto a la producción básica media del país, y se amplía la lista de bienes primarios alcanzados por el IMEBA, otro régimen simplificado de renta ficta o presunta cuyo monto imponible son las ventas que desde el sector agropecuario se realizan al sector industrial o estatal, y se practica la retención en oportunidad de la venta. Este régimen simplificado tenía – aún está vigente con restricciones por ventas o cantidad de hectáreas explotadas – la ventaja para el productor que sus costos de cumplimiento son muy bajos y desde el punto de vista financiero es muy eficiente pues se paga en oportunidad de la venta por vía de retención.

Otro tema a destacar es que se crean exoneraciones genéricas de impuestos en favor de las empresas periodísticas del Interior del país, un tema que ya en el período anterior, del Dr. Lacalle, había ocurrido en favor de las radioemisoras AM y FM también del Interior. Este tipo de exoneraciones, si bien puede tener explicación en procurar el mejor desarrollo de los medios de prensa, también debe su explicación en la red de intereses y sustentos

políticos locales que los partidos de gobierno, Blanco en el primer caso y Colorado en este segundo, tenían en el Interior de nuestro país.

Las medidas fiscales más destacadas del período consistieron en:

- Aumentaron las tasas del IVA, con un aumento de la tasa básica que pasa del 22% al 23%, y de la tasa mínima que pasa del 12% al 14%.
- Creación de un impuesto o anticipo que opera como mínimo del IRIC, que resulta de aplicar el Impuesto de Pequeñas Empresas incrementado en un 30% para todas las empresas de actividad industrial o de servicios.
- Aumento del IMESI, en particular en las tasas para vehículos, motos y similares, pasa del 22% a 30% o 25% para determinados casos.
- Modificaciones en el IMABA, primero con una reducción (casi eliminación) de las de tasas para prefinanciación de exportaciones; y posteriormente se aumenta la tasa general del 1,5% al 2%, provocando un aumento sustancial en el costo de los pasivos bancarios de las empresas.
- Aumento de tasas en el Impuesto a los Sueldos o Retribuciones Personales, dónde según las retribuciones y prestaciones nominales pagarán: 1% cuando perciban hasta el monto imponible equivalente a tres SMN mensuales, 3% si están entre los tres SMN y hasta el equivalente de seis de dichos salarios mensuales, y 6% cuando el monto imponible supere el equivalente a seis SMN mensuales. Las personas que perciben jubilaciones y pensiones servidas por instituciones estatales y no estatales de la seguridad social, pagarán: 1% si ganan hasta el monto imponible equivalente a tres SMN mensuales, 2% cuando el monto imponible supere los tres y hasta siete SMN mensuales, y 6% cuando el monto imponible supere el equivalente a siete SMN mensuales.
- Incremento de la tasa de Aporte Personal de Contribución de Seguridad Social al BPS; la tasa de aportación personal jubilatoria (montepío) sobre todas las asignaciones computables gravadas por las contribuciones especiales de seguridad social, en actividades amparadas por el Banco de Previsión Social, incluidas las rurales, será del 15%; asimismo los trabajadores rurales deberán aportar a los seguros sociales por enfermedad a una tasa del 3% sobre el total de sus asignaciones computables sujetas a montepío.

- Reducción de los Aportes Patronales de Contribuciones de Seguridad Social en la industria manufacturera, dónde se facultó al Poder Ejecutivo a reducir hasta en seis puntos porcentuales las tasas de aportes patronales a la Seguridad Social.
- Modificación del régimen de Seguridad Social por el cual el sistema previsional que se crea, se basa en un régimen mixto que recibe las contribuciones y otorga las prestaciones en forma combinada, una parte por el régimen de jubilación por solidaridad intergeneracional público y otra por el régimen de jubilación por ahorro individual obligatorio en el sistema privado.
- Se deroga el IMAGRO a partir del 1º de julio de 1995.
- Se amplía la lista de bienes alcanzados por el IMEBA y se modifican las tasas pasando a 1,5%, 2% y 2,5% para los distintos tipos de bienes agropecuarios.
- Se reduce la tasa general del Impuesto al Patrimonio para las actividades empresariales que combinan capital y trabajo, que disminuye de 2% a 1,5%; y se establecen beneficios en tanto se consideran activos exentos los bienes muebles directamente afectados al ciclo productivo industrial incorporados a partir del 1º de enero de 1991; y los inmuebles rurales se valuarán por el valor real (de catastro). Adicionalmente abatirán el Impuesto del ejercicio en el monto generado en el mismo ejercicio por concepto del IRIC con un límite máximo del abatimiento que ascenderá al 50% del IP.
- Se establecen exoneraciones genéricas de tributos para las empresas periodísticas del interior del país.
- Se reducen los Aportes Patronales para el sector agropecuario, por el cual las tasas de aportaciones de la escala, serán del 1,5 o/oo (uno con cinco por mil) para todos los tramos de hectáreas establecidos en la escala.
- Se establece cómo tal el Impuesto de Enseñanza Primaria a las propiedades inmuebles urbanas y suburbanas, y se quitan los inmuebles rurales de su base de imposición, y el Poder Ejecutivo transferirá de la recaudación del IMEBA e IRA, al Consejo de Educación Primaria igual importe a valores constantes al recaudado en 1994 por los inmuebles rurales.

- Se crea la Ley de Interés Nacional, Promoción y Protección de Inversiones que otorga importantes beneficios fiscales con alcance objetivo y subjetivo, cómo son la exoneración del Impuesto al Patrimonio de determinados bienes de activo fijo (además los referidos bienes se considerarán como activo gravado a los efectos de la deducción de pasivos), de exoneración de los Impuestos al Valor Agregado y Específico Interno, correspondientes a la importación de los bienes, y devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza de los mismos; y finalmente, exoneración del Impuesto al Patrimonio, de los Impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio, y a las Rentas Agropecuarias y al Patrimonio, las empresas cuyos proyectos de inversión sectores de actividad específica, sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo.

Apenas asumido el nuevo gobierno, en abril de 1995, se aprobó la Ley N° 16.697 denominada “Sector Productivo – Establécese nuevo régimen fiscal y la mejora de la competitividad”, el nuevo ajuste fiscal del gobierno que se iniciaba.

La exposición de motivos del proyecto de ley enviado al Parlamento por el Poder Ejecutivo comenzaba haciendo explícita la situación económica que reseñamos en los párrafos anteriores.

“... se instrumentan un conjunto de medidas de naturaleza tributaria, con la finalidad de lograr objetivos de carácter económicos financieros impostergables para el país.

El conjunto de consideraciones que se someten a consideración del Cuerpo persiguen abatir el nivel de inflación de nuestra economía y disminuir el déficit de la cuenta corriente del balance de pagos. Asimismo resulta prioritario dentro de la actual recesiva regional preservar los niveles de producción y empleo, evitando su desmejoramiento por factores externos.

En este sentido, el proyecto tiende a mejorar la competitividad del sector industrial, reduciendo la carga tributaria que pesa sobre el mismo, tanto en lo que se refiere a las industrias que dirigen su actividad hacia la exportación como hacia el mercado interno”.

Analizaremos por tanto las principales modificaciones que en materia tributaria derivan de la entrada en vigor de la Ley N°16.697 del 25 de abril de 1995, y que corresponden a:

- 1) IRIC pagos anticipados - El Poder Ejecutivo podrá exigir pagos a cuenta de éste impuesto, con independencia del resultado fiscal del ejercicio anterior o de que el ejercicio en curso sea el de inicio de actividades gravadas, pudiendo aplicar a tales efectos otros índices.

Quedarán eximidas de dichos pagos a cuenta aquellas empresas que justifiquen, a juicio de la administración, la inexistencia de utilidades fiscales previstas al fin del ejercicio.

- 2) IRIC – Impuesto mínimo, de Pequeñas Empresas incrementado en un 30% - Pagarán el impuesto a que refieren los incisos anteriores, incrementado en un 30%:

1. Los demás contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio cuyas rentas estén comprendidas en el literal A) del artículo 2º del presente Título, con excepción de aquellos que tengan la totalidad de sus rentas no gravadas.

2. Los contribuyentes del impuesto a las Actividades Agropecuarias cuyo ingreso neto supere el correspondiente a doscientas hectáreas de productividad básica media y los contribuyentes del impuesto a las Rentas Agropecuarias.

Aquellos contribuyentes cuyo impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, Impuesto a las Rentas Agropecuarias o impuestos a las Actividades Agropecuarias sean superiores a las cantidades abonadas por el impuesto del inciso anterior abonarán, por aquellos conceptos, únicamente el excedente.

- 3) IMESI - Forma y percepción del impuesto. El Poder Ejecutivo establecerá por reglamento la época de la percepción del impuesto y las formas de documentación y control del mismo, pudiendo establecer pagos a cuenta en base a las operaciones del contribuyente, sus importaciones u otros índices representativos.
- 4) IMESI o IVA en la energía eléctrica - En caso que el Poder Ejecutivo fije en cero la tasa del Impuesto Específico Interno que grava la energía eléctrica, el suministro de la misma quedará gravado por el Impuesto al Valor Agregado a la tasa básica.
- 5) IMESI – aumento de tasas para vehículos, pasa del 22% a 30% o 25% - Vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y toda otra clase de automotores, excepto aquellos que habitualmente se utilicen en tareas agrícolas: con motor diesel 30%; con motor impulsado con otros combustibles 25%.

- 6) IVA – se incluyen nuevos sujetos pasivos - Las cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto Ley N° 15.322.
- 7) IVA importación incrementada para no contribuyentes, anteriormente se realizaba incrementada 50% sobre el costo CIF más recargos - En las importaciones las tasas se aplicarán sobre el valor normal de aduanas más el arancel. Si la importación se efectuara a nombre propio y por cuenta ajena, o por no contribuyentes, la referida suma incrementada en un 50% a los efectos de la liquidación del tributo.
- 8) IVA – limitación en la deducción del IVA compras para servicios personales - Los sujetos pasivos a que refiere el literal B) del artículo 6° no podrán deducir el impuesto incluido en sus adquisiciones de:

A) Vehículos

B) Mobiliario y gastos de naturaleza personal.

La enajenación de bienes de activo fijo estará gravada cuando el sujeto pasivo haya deducido el impuesto correspondiente en oportunidad de su adquisición.

- 9) IVA – aumento de la tasa básica que pasa del 22% al 23%, y de la tasa mínima que pasa del 12% al 14% - Tasas. Se fijan las siguientes tasas:

A) Básica del 23%.

B) Mínima del 14%.

Se afecta al Banco de Previsión Social la recaudación correspondiente a siete puntos de la tasa básica.

- 10) IVA – se modifica la tasa a los intereses de préstamos a personas físicas no contribuyentes de rentas empresariales, salen de la tasa mínima y pasan a tasa la básica. Se deroga el literal C) del artículo 16 del Título 10 del TO 1991.
- 11) IVA – exoneraciones, se incluyen las Cooperativas de Ahorro y Crédito - Las operaciones bancarias efectuadas por los Bancos, Casas Bancarias y por las Cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982, con excepción del Banco de Seguros del Estado.

No quedan comprendidos en la presente exoneración los intereses de préstamos que se concedan a las personas físicas que no sean contribuyentes del IRIC, del IMAGRO o del IRA.

Los intereses de los préstamos otorgados por la División Crédito Social del BROU, por las cooperativas de Ahorro y Crédito, en tanto dichos préstamos sean otorgados a sus socios y no excedan las 350 UR (trescientas cincuenta Unidades Reajustables) por la Corporación Nacional para el Desarrollo, en los casos que admita la reglamentación, y los concedidos por el Banco Hipotecario del Uruguay destinados a la vivienda, quedan exonerados.

Los créditos y financiaciones otorgados mediante sistemas de tarjetas de crédito, órdenes de compra y similares estarán gravados en todos los casos.

- 12) IVA – exoneraciones – se eliminan las referidas a boletos y juegos de apuestas en general y se incluyen los existentes a la fecha – Se deroga el literal D) del numeral 1) del artículo 17 del Título 10 del TO 1991; pero se incluyen específicamente: Los juegos de azar existentes a la fecha de promulgación de la presente ley asentados en billetes, boletos y demás documentos relativos a juegos y apuestas, con excepción del "5 de Oro" y del "5 de Oro Junior.
- 13) IVA – las Pequeñas Empresas pagarán en la importación como no contribuyentes - Quienes se encuentren comprendidos en el literal E) del artículo 26 del Título 4; en ocasión de la importación, abonarán el tributo como no contribuyentes.
- 14) IVA – pagos a cuenta y designación de responsables sustitutos – Se faculta al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y percepción así como a exigir a los contribuyentes en ocasión de la importación de bienes gravados, pagos a cuenta del impuesto.
- 15) IVA e IMABA – instituciones financieras Cooperativas de Ahorro y Crédito – quedan incluidas en el IVA y en el IMABA. Se excluye el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias de las exoneraciones tributarias que gozan la Cooperativas de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto Ley N° 15.322.
- 16) IMABA – reducción de tasas para prefinanciación de exportaciones – Se sustituye el artículo 2° del Título 15 del TO 1991, por el siguiente:

Tasas. Las tasas del impuesto serán:

- A) De hasta 0,01% para los créditos correspondientes a operaciones de prefinanciación de exportaciones.

B) De hasta el 0,75% para los préstamos no incluidos en el literal anterior, otorgados a plazos no menores de tres años.

C) De hasta el 1,75% para el resto de los activos gravados.

17) Impuesto a los Sueldos o Retribuciones Personales, aumentos de tasas – Para las retribuciones y prestaciones nominales en efectivo o en especie del artículo 25 del Decreto Ley N° 15.294, serán las siguientes:

A) 1% hasta el monto imponible equivalente a tres SMN mensuales.

B) 3% cuando el monto imponible supere los tres SMN y hasta el equivalente de seis de dichos salarios mensuales.

C) 6% cuando el monto imponible supere el equivalente a seis SMN mensuales.

Para las personas que perciben jubilaciones y pensiones servidas por instituciones estatales y no estatales de la seguridad social, las siguientes:

A) 1% hasta el monto imponible equivalente a tres SMN mensuales.

B) 2% cuando el monto imponible supere los tres SMN mensuales y hasta el equivalente a siete de dichos salarios mensuales.

C) 6% cuando el monto imponible supere el equivalente a siete SMN mensuales.

18) Reducción de Aportes Patronales de Contribuciones de Seguridad Social, industria manufacturera- Se faculta al Poder Ejecutivo a reducir hasta en seis puntos porcentuales las tasas de aportes patronales a la Seguridad Social de la Industria manufacturera.

19) Modificación del régimen de Asignaciones Familiares¹⁰ - Se fija el monto de la Asignación Familiar en un 16% del Salario Mínimo Nacional por cada beneficiario, siempre que el contribuyente perciba ingresos que no superen el equivalente a seis Salarios Mínimos Nacionales mensuales.

¹⁰ Caristo, A., (2005): “Antes del año 1995 todos los hijos de trabajadores privados que cotizaban tenían derecho a recibir un mismo monto de AF por hijo que equivalía a un 8% del SMN. Como resultado del proceso inflacionario y de la política de fijación administrativa del Salario Mínimo Nacional (SMN) de décadas anteriores, la prestación monetaria de AF fue perdiendo poder adquisitivo en forma importante desvirtuándose en parte el objetivo para el cual fue creada. En la ley de reforma fiscal de 1995 se introdujeron cambios al programa de AF. Se dio un incremento del monto, y a la vez se focalizó el alcance de manera de dirigirlo a las familias de ingresos menores.”

El monto de la Asignación Familiar será el 8% del Salario Mínimo Nacional por cada beneficiario para el caso que el atributario perciba ingresos superiores a seis y hasta diez Salarios Mínimos Nacionales.

Quienes perciban ingresos superiores a diez Salarios Mínimos Nacionales mensuales no generarán derecho al cobro de beneficios por Asignaciones Familiares.

Para determinar el nivel de ingresos de los atributarios a que refieren los artículos anteriores se computarán los ingresos salariales de ambos cónyuges o del concubino que resida en el mismo domicilio del atributario.

20) Impuesto a los Sueldos – Se encomienda al Poder Ejecutivo, que cuando la situación presupuestal lo permita proponga prioritariamente al Poder Legislativo la disminución de la Tasa del Impuesto a las Retribuciones Personales.

El próximo evento de relevancia, al que hacíamos referencia en los párrafos anteriores dónde reseñamos el escenario económico para este período de gobierno, es la aprobación de la Ley N° 16.713 en setiembre de 1995, que modifica el sistema de seguridad social. La relevancia de esta ley no está en la cuestión tributaria propiamente dicha, sino y fundamentalmente, en el régimen de condiciones, prestaciones, y beneficios del sistema, por ello no entraremos en el análisis particular de la norma. No obstante, la ley incorpora un aumento en los aportes personales (montepíos) al BPS, situando la tasa de aportes en un 15%, y provoca un cambio relevante en un área de absoluta relevancia económica, social y en lo que refiere a la calidad y magnitud del gasto público social. Los pilares del nuevo régimen o sistema de seguridad social, los encontramos reflejados en las siguientes definiciones:

“Artículo 1º.- Ámbito objetivo de aplicación y principio de universalidad. El sistema previsional que se crea por la presente ley se basa en el principio de universalidad y comprende en forma inmediata y obligatoria a todas las actividades amparadas por el Banco de Previsión Social. ...

Artículo 4º.- Régimen mixto. El sistema previsional que se crea, se basa en un régimen mixto que recibe las contribuciones y otorga las prestaciones en forma combinada, una parte por el régimen de jubilación por solidaridad intergeneracional y otra por el régimen de jubilación por ahorro individual obligatorio.

Artículo 181.- Incremento de tasa de aporte personal. A partir de la vigencia de la presente ley la tasa de aportación personal jubilatoria (montepío) sobre todas las asignaciones computables gravadas por las contribuciones especiales de seguridad social, en actividades amparadas por el Banco de Previsión Social, incluidas las rurales a que refiere la Ley N° 15.852, de 24 de diciembre de 1986, será del 15% (quince por ciento).

A partir de la misma fecha, los trabajadores rurales comprendidos en la referida ley deberán aportar a los seguros sociales por enfermedad a una tasa del 3% (tres por ciento) sobre el total de sus asignaciones computables sujetas a montepío”.

Posteriormente, en enero de 1996, con la aprobación del Presupuesto Nacional para todo el período de gobierno en la Ley N° 16.736, se introducen nuevas modificaciones en materia tributaria, en particular en la Sección Recursos que abarca los artículos 643 al 693. Algunas de las modificaciones, las más representativas, de mayor impacto económico o por su impacto en la estructura y diseño del sistema tributario, correspondieron a las siguientes:

- 1) IRIC - se introducen cambios en algunos aspectos de la liquidación del impuesto: exención por dividendos o utilidades acreditados o pagados a personas del exterior cuando no puedan hacer uso del crédito fiscal; en gastos incrementados para mejorar las condiciones y medio ambiente de trabajo a través de la prevención; en límites para la deducción de gastos de publicidad y propaganda; en la posibilidad de optar por el régimen general de IRIC e IVA para las Pequeñas Empresas cuyos ingresos no superen el monto referido en el literal E), etc.
- 2) IMAGRO – Se deroga a partir del 1° de julio de 1995, el Impuesto a las Actividades Agropecuarias.
- 3) IRA - Con la derogación del IMAGRO, se incluye la opción en el IRA por la cual: los contribuyentes podrán optar por tributar este impuesto o el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA). En todos los casos, los contribuyentes deberán liquidar un mismo impuesto por todas las explotaciones de que sean titulares.

Se consideran gastos del ejercicio en que se realicen:

- e) Los de implantación de bosques protectores o de rendimiento, con excepción de los que se beneficien con el subsidio a que refieren el artículo 45 de la Ley N° 16.002,

de 25 de noviembre de 1988, y el artículo 251 de la Ley N° 16.170, de 28 de diciembre de 1990.

- 4) IMEBA – Se amplía la lista de bienes alcanzados por el impuesto y se modifican las tasas - Se grava la primera enajenación a cualquier título, realizada por los productores, a quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, a Administraciones Municipales y a Organismos Estatales, de los bienes siguientes:

- A) Lanas y cueros ovinos y bovinos.
- B) Ganado bovino y ovino.
- C) Ganado suido.
- D) Cereales y oleaginosos.
- E) Leche.
- F) Productos derivados de la avicultura.
- G) Productos derivados de la apicultura.
- H) Productos derivados de la cunicultura.
- I) Flores y semillas.
- J) Productos hortícolas y frutícolas.
- K) Productos cítricos.

Estarán gravadas además las exportaciones de bienes comprendidos en los literales A) a K) del inciso primero realizadas por los productores. Quedarán gravadas asimismo, la manufactura, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen los contribuyentes del IRIC.

Monto imponible.- El monto imponible estará constituido por el precio de los bienes gravados excluido este impuesto.

Tasas.- Para todos los hechos generadores a que refiere el artículo 1º, las tasas máximas serán las siguientes:

- 1) 2.5% para los bienes mencionados en los literales A) y B).

2) 2% para los bienes mencionados en los literales D), E) y K).

3) 1.5% para los bienes mencionados en los literales C), F), G), H), I), y J).

El Poder Ejecutivo podrá fijar con los límites señalados, tasas diferenciales para cada hecho generador y para los distintos bienes gravados.

5) IVA – se incluyen algunas modificaciones de menor impacto:

En el caso de prestaciones de servicios de tracto sucesivo, tales como los seguros y los reaseguros, el hecho generador se considerará configurado mensualmente.

Para explotaciones agropecuarias, se fijan períodos de liquidación cuatrimestral para aquellos contribuyentes que en función de características tales como el nivel de ingresos, naturaleza del giro, forma jurídica o por la categorización de contribuyentes que realice la Administración.

Se elimina exoneración para frutas, verduras y productos hortícolas, cuando para estos productos corresponda una tasa mayor que cero en los hechos imposables referidos en el IMEBA.

Se establece un régimen de devolución del IVA incluido en las compras en plaza e importaciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de diarios, periódicos y revistas; y similar situación para máquinas agrícolas y bienes a emplearse en la producción agropecuaria.

6) IMESI - se incluyen algunas modificaciones, postergando el impuesto a la ocasión de la primera transferencia luego de tres años de adquiridos para automóviles adquiridos o importados para ser arrendados por las empresas cuya actividad consiste en el arrendamiento de automóviles sin chofer que estén autorizadas por el Ministerio de Turismo siempre que el vehículo tenga una cilindrada de hasta 1.800 centímetros cúbicos. Si la cilindrada es superior o si se trata de automóviles adquiridos o importados para remises, el Impuesto deberá abonarse en ocasión de la primera transferencia que se realice durante el transcurso de los cinco años contados desde la adquisición o importación del vehículo.

7) Impuesto al Patrimonio – se incluyen como sujetos pasivos en el artículo 1º a las sociedades, los titulares de empresas unipersonales, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados del Estado, y los titulares de explotaciones agropecuarias siempre

que el patrimonio afectado a dichas explotaciones exceda el 50% del monto mínimo no imponible correspondiente a personas físicas y sucesiones indivisas.

8) Impuesto al Patrimonio – otras modificaciones:

Abatimiento con IRIC - Los sujetos pasivos del literal B) del artículo 1º del Título 14 del Texto Ordenado 1991, abatirán el Impuesto del ejercicio en el monto generado en el mismo ejercicio por concepto del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio. El límite máximo del abatimiento ascenderá al 50% del Impuesto al Patrimonio generado en el ejercicio.

Bienes muebles del equipo industrial – Se consideran activos exentos a los efectos del Impuesto al Patrimonio, los bienes muebles directamente afectados al ciclo productivo industrial incorporados a partir del 1º de enero de 1991, siempre que el período transcurrido entre el cierre del ejercicio de la incorporación y la fecha de determinación del patrimonio no exceda los cinco años. A los efectos del cómputo de pasivos los citados bienes serán considerados activos gravados.

Inmuebles Rurales – Los inmuebles rurales se valuarán por el valor real aplicable para la liquidación del impuesto correspondiente al Ejercicio 1994, el que se reajustará anualmente a partir del mismo según el Índice de Precios Mayoristas Agropecuarios publicado por el Banco Central del Uruguay.

Tasas – se modifica, disminuye de 2% a 1,5%, la tasa para sociedades, actividades empresariales y explotaciones agropecuarias, por el siguiente:

Los restantes contribuyentes: por el patrimonio afectado directamente a obtener rentas comprendidas en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, Impuesto a las Rentas Agropecuarias o Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios 1.5%.
Por el resto del patrimonio 2.0%.

Activos exentos, bienes inmuebles rurales, se extiende la exoneración otorgada en la Ley N° 16.462, y se consideran como activo exento a los efectos de la liquidación del Impuesto al Patrimonio, los bienes inmuebles destinados a la explotación agropecuaria excluidas sus mejoras a partir del 1º de diciembre de 1995.

Facultades al Poder Ejecutivo para reducir hasta un 50% las tasas fijadas para la liquidación del Impuesto al Patrimonio.

9) IMABA – se aumenta la tasa del 1,5% al 2%: Tasas.- Las tasas del impuesto serán:

A) De hasta el 0,01% para los créditos correspondientes a operaciones de prefinanciación de exportaciones.

B) De hasta el 2% para el resto de los activos gravados.

10) Exoneraciones genéricas de tributos – Se declaran incluidas en las exoneraciones del artículo 1º del Título 3 del Texto Ordenado 1991, a las empresas periodísticas del interior del país.

11) Aportes Patronal al BPS sector agropecuario – se reducen aportes patronales para el sector agropecuario: Las tasas de aportaciones de la escala, en la redacción dada por el artículo 13 de la Ley N° 16.107, de 31 de marzo de 1990, serán del 1,5 o/oo (uno con cinco por mil) para todos los tramos de hectáreas establecidos en la citada escala.

12) Impuesto de Enseñanza Primaria – se denomina Impuesto de Enseñanza Primaria al tributo generado por el artículo 636 de la Ley N° 15.809, abril de 1986, y se quitan los inmuebles rurales de su base de imposición: se establece un impuesto anual de enseñanza primaria que gravará a las propiedades inmuebles urbanas y suburbanas. El Poder Ejecutivo transferirá de la recaudación del IMEBA e IRA, al Consejo de Educación Primaria igual importe a valores constantes al recaudado en 1994 por los inmuebles rurales.

13) Impuesto a los Sueldos o Retribuciones Personales – se autoriza a rebajar la tasa máxima de jubilados y pensionistas, del 6%, escalonada a 4% y 2%: Se autoriza al Poder Ejecutivo a rebajar la tasa establecida en el literal C) del artículo 24 de la Ley N° 16.697, de 25 de abril de 1995, en los valores siguientes:

A) 2% (dos por ciento) en el primer semestre de 1996.

B) 2% (dos por ciento) en el segundo semestre de 1996.

En caso de utilizar plenamente esta autorización, la tasa que regirá a partir del 1º de enero de 1997, será de 2%.

Una de las leyes tributarias más trascendentes del segundo período de gobierno de Julio María Sanguinetti es la denominada comúnmente “ley de inversiones”, la Ley N° 16.906 de Interés Nacional, Promoción y Protección de Inversiones, de enero de 1998, y que aún sigue vigente y con importante aplicación durante todos estos años.

A pesar de haber tenido cambios importantes en materia de decretos reglamentarios e instrumentación de criterios para orientar la inversión y otorgar los beneficios, pues ha

habido una evolución importante desde una mayor discrecionalidad del Poder Ejecutivo al inicio de la aplicación de la norma, hasta una mayor objetividad y previsibilidad para los inversores en los criterios aplicados para asignar los beneficios de la ley a partir del 2005, en cualquier caso y con altibajos, la referida ley ha tenido un rol importante cómo promoción de inversiones, en particular a la inversión extranjera directa. Si bien la ley explícitamente habla de inversores nacionales y extranjeros, y no se establecen discriminaciones o diferencias para unos u otros, las grandes inversiones – y por ende los principales beneficios tributarios – han sido de inversores de capital extranjero.

El régimen de beneficios tributarios de la Ley N° 16.906, tiene un conjunto de medidas objetivas que derivan de la inversión en determinados activos productivos definidos en el artículo 7°, cómo bienes muebles, equipamiento y mejoras en los sectores industrial y agropecuario, y por otra parte un conjunto de medidas subjetivas, dónde se otorga facultad al Poder Ejecutivo de conceder los beneficios establecidos en los artículos 8° y 9° a aquellas actividades y empresas declaradas promovidas a tales efectos, por orientar sus inversiones en el sentido del desarrollo de las actividades detalladas en el artículo 11°, cómo ser incorporar progreso técnico para mejora de la competitividad, que faciliten el aumento y la diversificación de las exportaciones, y que generen empleo productivo, entre otras.

Las principales características y sistema de beneficios a la inversión productiva que se expresan en la Ley de Interés Nacional, Promoción y Protección de Inversiones son los siguientes:

“Artículo 1°.- Interés nacional.- Declárase de interés nacional la promoción y protección de las inversiones realizadas por inversores nacionales y extranjeros en el territorio nacional.

...

Artículo 6°.- Alcance subjetivo.- Son beneficiarios de las franquicias establecidas en este Capítulo, los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, del Impuesto a las Rentas Agropecuarias y del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, que realicen actividades industriales o agropecuarias.

Los beneficios establecidos en el presente Capítulo y los que otorgue el Poder Ejecutivo, en aplicación de las facultades legales que se le confieren en el mismo, operarán en forma general y automática para todos los sujetos a que refiere el inciso anterior.

Artículo 7º.- Alcance objetivo.- Se entiende por inversión a los efectos de este Capítulo, la adquisición de los siguientes bienes destinados a integrar el activo fijo o el activo intangible:

- A) Bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo.
- B) Equipos para el procesamiento electrónico de datos.
- C) Mejoras fijas afectadas a las actividades industriales y agropecuarias.
- D) Bienes inmateriales tales como marcas, patentes, modelos industriales, privilegios, derechos de autor, valores llave, nombres comerciales y concesiones otorgadas para la prospección, cultivos, extracción o explotación de recursos naturales.
- E) Otros bienes, procedimientos, invenciones o creaciones que incorporen innovación tecnológica y supongan transferencia de tecnología, a criterio del Poder Ejecutivo.

Artículo 8º.- Beneficios fiscales.- Otorgase a los sujetos a que refiere el artículo 6º, los siguientes beneficios:

- A) Exoneración del Impuesto al Patrimonio de los bienes de activo fijo comprendidos en los literales A) y B) del artículo 7º, adquiridos a partir de la vigencia de la presente ley. Los referidos bienes se considerarán como activo gravado a los efectos de la deducción de pasivos.

La presente exoneración no operará en el caso de que los bienes referidos deban valuarse en forma ficta.

- B) Exoneración de los Impuestos al Valor Agregado y Específico Interno, correspondientes a la importación de los bienes a que refiere el literal anterior, y devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza de los mismos.

Artículo 9º.- Beneficios fiscales.- Facúltase al Poder Ejecutivo a otorgar en forma general, para los sujetos definidos en el artículo 6º, los siguientes beneficios:

- A) Exoneración del Impuesto al Patrimonio, en las condiciones establecidas en el literal A) del artículo anterior, a los bienes comprendidos en los literales C) a E) del artículo 7º.

- B) Establecimiento, a los efectos de los Impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio, a las Rentas Agropecuarias y al Patrimonio, de un régimen de

depreciación acelerada, para los bienes comprendidos en los literales A) a E) del artículo 7°.

Artículo 10.- Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 25 de la Ley N° 16.697, de 25 de abril de 1995, facúltase al Poder Ejecutivo a disminuir hasta tres puntos de la alícuota de aportes patronales a la seguridad social a la industria manufacturera.

Artículo 11.- Actividades y empresas promovidas.- Podrán acceder al régimen de beneficios que establece este Capítulo, las empresas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo, de acuerdo con lo dispuesto en la presente ley.

Asimismo, la declaratoria promocional podrá recaer en una actividad sectorial específica, entendiéndose por tal, el conjunto de emprendimientos conducentes a producir, comercializar o prestar, según corresponda, determinados bienes o servicios.

Se tendrán especialmente en cuenta a efectos del otorgamiento de los beneficios, aquellas inversiones que:

- A) Incorporen progreso técnico que permita mejorar la competitividad.
- B) Faciliten el aumento y la diversificación de las exportaciones, especialmente aquellas que incorporen mayor valor agregado nacional.
- C) Generen empleo productivo directa o indirectamente.
- D) Faciliten la integración productiva, incorporando valor agregado nacional en los distintos eslabones de la cadena productiva.
- E) Fomenten las actividades de las micro, las pequeñas y las medianas empresas, por su capacidad efectiva de innovación tecnológica y de generación de empleo productivo.
- F) Contribuyan a la descentralización geográfica y se orienten a actividades industriales, agroindustriales y de servicios, con una utilización significativa de mano de obra e insumos locales.

...

Artículo 15.- Beneficios fiscales.- Se entenderán aplicables a las actividades o proyectos de inversión comprendidos en lo dispuesto por el artículo 11, las facultades conferidas al Poder Ejecutivo de otorgar los beneficios fiscales establecidos en el Decreto-Ley N° 14.178, de 28 de marzo de 1974, y sus normas modificativas y complementarias”.

Cuadro V.1 Principales eventos legales con impactos tributarios y regulatorios en el período 1° de marzo de 1995 al 1° marzo de 2000

Fecha aprobada Parlamento	Norma legal	Contenido tributario
25.04.1995	Ley 16.697	Ajuste Fiscal. Se establece Nuevo Régimen Fiscal y la Mejora de la Competitividad del Sector Productivo.
03.09.1995	Ley 16.713	Seguridad Social. Créase el Sistema Previsional para todas las actividades amparadas por el BPS.
05.01.1996	Ley 16.736	Presupuesto Nacional 1995 – 1999 Sección VII Recursos – Artículos 643 al 693
26.06.1996	Ley 16.757	Tasa de promoción y control vitivinícola.
20.06.1997	Ley 16.833	Impuesto de Enseñanza Primaria. Reducción para Propiedades Inmuebles Rurales devengado en 1995.
03.07.1997	Ley 16.840	Se deroga el tributo del 10/100 a adjudicatarios de licitaciones públicas, licitaciones abreviadas, o contrataciones directas, creado por art.520 Ley 16.736.
14.08.1997	Ley 16.853	Tasa sobre ingresos brutos Empresas Públicas. Se faculta al Tribunal de Cuentas a fijar una tasa de hasta el 1,5 0/1000 sobre los ingresos brutos de las empresas industriales y comerciales del Estado.
25.09.1997	Ley 16.869	Modificaciones al Código Tributario, Mora; régimen de pago en dólares.
25.09.1997	Ley 16.870	Impuesto al Patrimonio y a la Enajenación de Bienes Agropecuarios. Imputaciones al Impuesto al Patrimonio.
31.12.1997	Ley 16.904	Impuesto a las Retribuciones. Cambio alícuotas.
07.01.1998	Ley 16.906	Declárase de interés nacional la promoción y protección de las inversiones realizadas por inversores nacionales y extranjeros en el territorio nacional.
02.07.1998	Ley 16.978	Impuestos a las Rentas Agropecuarias o Enajenación de Bienes Agropecuarios. Abatimiento Impuesto al Patrimonio.
22.07.1998	Ley 16.986	Vehículos para discapacitados.
31.07.1998	Ley 16.991	Exoneración Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales Cooperativas de Vivienda y Fondos Sociales
25.11.1998	Ley 17.042	Cuando el PE fije en cero la tasa del Impuesto Específico Interno que grava el gas y el supergás, el suministro de los mismos quedará alcanzado por el IVA a la tasa básica.
10.09.1999	Ley 17.166	Impuesto a concursos, sorteos o competencias. Juegos de azar.

Fuente: elaboración propia en base a los Bancos de Datos del Centro de Información Oficial (IMPO)

<http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi>, y del Parlamento del Uruguay

<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/leyes>.

VI. Presidencia de Jorge Batlle – Partido Colorado 2000 - 2005

El 1º de marzo del año 2000 asume Jorge Batlle Ibañez la Presidencia de la República, integrante del Partido Colorado y perteneciente a una de las familias más importantes de la clase política del Uruguay, hijo del Presidente y destacado político Luis Batlle Berres, pero con un discurso político de economía liberal que lo diferenciaba de la tendencia estatista del batllismo tradicional, de su familia y de la corriente mayoritaria de su partido.

Desde el punto de vista económico y financiero será recordado este período cómo uno de los más traumáticos de la historia moderna del país. Nahum (2016, pág.400) en breves palabras, resume los principales acontecimientos económicos del período mencionando que:

“Por culpa de factores externos: crisis brasileña de 1999; crisis argentina de 2001; la fiebre aftosa, que cerró los mercados externos; sequías e inundaciones, que afectaron al agro. Pero también por factores internos: impericia en el manejo de la economía por economistas que siguieron aplicando recetas neo liberales fracasadas; falta de control sobre el sistema bancario por el Banco Central, que hizo posible el fraude; recurso desmedido al endeudamiento externo que comprometió el futuro nacional; consiguiente disminución de la inversión, lo que aumentó el desempleo y bajo el ingreso familiar y los niveles de vida y varios otros rubros que se manifestaron en cifras abrumadoras para el país. Por ejemplo: el PBI de 20.000 millones de dólares en el año 2000 a 11.000 millones en el año 2003; la tasa de inflación de 5,1% a 10,2%; la deuda externa de 8.900 a 11.000 millones de dólares, igual que un año de Producto...”

Por varios de estos factores, es posible afirmar según Gabriel Oddone (2010), que entre 1998 y el año 2001 la política económica estuvo siempre detrás de los acontecimientos, sea porque muchos de los acontecimientos ocurrieron aun cuando tuvieran una baja probabilidad de que así fuera, o bien por sobrestimación de que finalmente ocurrieran aquellos eventos favorables para el esquema de política económica del gobierno. Adicionalmente, en 2002 se produce un importante agravamiento de la crisis iniciada tres años antes, por la repercusión de la crisis argentina que luego de varios meses de corrida bancaria se traslada a nuestro país, la pérdida del *investment grade*, y el abrupto aumento del indicador del riesgo país; todo ello provoca un gran impacto, en particular sobre el sistema financiero, pero que en general significaron reducciones de niveles de ingreso,

restricciones de acceso al crédito, alto nivel de endeudamiento en el sector agropecuario, y reducciones de exportaciones de bienes y servicios desde Uruguay.

La imagen que proyecta el historiador Gerardo Caetano (2015, pág.97) es gráfica sobre el estado de situación del país post crisis del 2002:

“la conjugación de todos estos factores llevó al país a los umbrales del despeñadero. Luego de un agobiante feriado bancario, en aquella semana inolvidable de los saqueos y rumores de finales de julio y comienzos de agosto de 2002 – en este caso específico con un protagonismo muy fuerte de Batlle a partir de su controvertida amistad y adhesión política al entonces presidente norteamericano George W. Bush – el gobierno pudo contar con el respaldo directo de un préstamo *punte* otorgado por el gobierno norteamericano, lo que permitió el acuerdo con los organismos financieros internacionales y evitar el default. Quedaban sin embargo la terribles secuelas sociales de la crisis...”.

A manera de resumen de lo analizado, veremos que el gobierno del Presidente Jorge Batlle, período 2000 – 2005, estuvo signado por ajustes fiscales durante la mayor parte del período, al menos hasta fines del año 2003, dónde finalmente se logran reducir las tasas del Impuesto a las Retribuciones Personales. Claramente durante este período siguieron aumentándose los impuestos al consumo, en particular por el efecto agregado con la creación del COFIS y el aumento del impuesto específico para varios productos. En la misma línea que gobiernos anteriores vemos el aumento de las tasas – llegando en el período a máximos históricos - del Impuesto a las Retribuciones Personales, que gravaba a los empleados y funcionarios dependientes, jubilados y servicios personales contratados por el Estado. Se observa también la inclusión en el IVA de los servicios vinculados a la salud de los seres humanos y la creación de varios impuestos heterodoxos en distintos sectores de actividad.

En paralelo, procurando amentar la actividad económica de los sectores productivos y el aumento del empleo, se otorgan reducciones – en algunos casos totales y llegando las tasas al 0% - de los aportes patronales para el sector agropecuario, industria manufacturera, transporte, e industria de la construcción para obra privada; más reducciones en el aporte por concepto de Seguros Sociales por Enfermedad; y adicionalmente se reducen las alícuotas para la Contribución Inmobiliaria Rural, y se otorga la exoneración del Impuesto al Patrimonio para el sector agropecuario.

El mayor peso de los ajustes fiscales fue soportado por los sectores de ingresos fijos que tributan mayormente por rentas de trabajo dependiente y por consumo (IRP más IVA, COFIS, IMESI, Tasa Consular, etc.), pues más allá del incremento de la tasa del IRIC y el IRA al 35% o la creación de impuestos en algunos sectores de actividad (Compañías de Seguros, Comisionistas, Servicios de Salud, Telecomunicaciones, Tarjetas de Crédito, etc.) o el aumento del IMABA, el mayor peso neto del ingreso fiscal (considerando fuertes reducciones de aportes patronales en diversos sectores y reducción de impuestos al sector agropecuario) estuvo basado en los impuestos al consumo y el IRP. No debemos olvidar que nuestro sistema tributario siguió sin tener un impuesto general que alcanzara de manera uniforme a las distintas rentas de las personas físicas, y sin gravar además las rentas del capital, y las rentas de trabajo independiente, por ejemplo de los profesionales universitarios.

Resulta ilustradora la opinión personal del Ministro de Economía y Finanzas de la época, Cr. Alberto Bensión, que citado por Díaz (2018, pág.524)¹¹ y respecto del segundo “ajuste fiscal” decía:

“...en lo fundamental propusimos un aumento de las tasas del IRP, IRIC, IRA y el impuesto a las comisiones. En el caso del IRP hubo además una extensión a los pasivos de acuerdo a su nivel de ingresos, y en el caso del IVA, se propuso que alcanzara a dos rubros que hasta entonces habían quedado fuera de su ámbito, como el transporte de pasajeros (a la tasa mínima del 14%) y el consumo de agua (a la tasa del 23%)”.

Ya sobre finales del período de gobierno, el 30 de julio de 2004 – Decreto 270/004 – y en función del compromiso de eliminar aquellos aumentos de tributos originados en la situación de dificultades excepcionales que tuvo que afrontar nuestro país, se reducen tasas del Impuesto a las Retribuciones Personales, tasas del Impuesto a las a las Rentas de la Industria y Comercio y del Impuesto a las Rentas Agropecuarias, y se realiza el abatimiento del COFIS aplicable al suministro de bienes y servicios públicos.

En particular reiteramos los cambios y efectos más importantes:

- Se crea el Impuesto Específico a los Servicios de Salud.
- Se crea el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS) que grava las importaciones de bienes industrializados y las

¹¹ Extraído de Alberto Bensión. (2004). *La crisis del 2002. Mi gestión frente al cataclismo bancario*. Montevideo. Fin de Siglo.

enajenaciones a cualquier título de dichos bienes, sean nacionales o importados, realizadas a organismos estatales, a las empresas y a quienes se encuentren incluidos en el hecho generador del IVA o del IMESI, con una tasa del 3%. Posteriormente se agregan a la lista de bienes gravados, a los servicios públicos prestados por las empresas estatales (agua, energía eléctrica, telecomunicaciones).

- Se sustituye el Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros, por el nuevo denominado Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras, dónde se modifican y aumentan las tasas en los seguros principales.
- Se crea un impuesto que gravará con una alícuota de hasta el 10% las cesiones o permutas de los derechos sobre la prestación de la actividad de un deportista realizadas por las instituciones a personas jurídicas del exterior.
- Aumento del IMESI para diversos productos, particularmente se destaca para las categorías de vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y toda otra clase de automotores.
- Se crea un Impuesto “monotributo” para la actividad comercial en la vía pública.
- Se gravan con el IMABA a los préstamos otorgados a contribuyentes del IRIC por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, que no actúen en el país mediante sucursal, agencia o establecimiento; y se crea, y posteriormente aumenta su tasa el impuesto de Control del Sistema Financiero. Esto encarece nuevamente los costos de acceso al financiamiento de las empresas, pues los impuestos se trasladan íntegros a las empresas titulares del préstamo, adicionados a los intereses.
- Se crea un anticipo de IRIC que quedará cómo impuesto mínimo obligatorio.
- Se reimplanta la Tasa Consular y posteriormente se aumenta hasta el 2% del valor CIF de importación.
- Se crea al Impuesto a las Telecomunicaciones (ITEL), que grava las comunicaciones salientes mediante la utilización de líneas de teléfonos celulares, las de larga distancia internacional y las realizadas desde telefonía fija a teléfonos celulares móviles.
- Se crea el Impuesto a las Tarjetas de Crédito.

- Se aumenta y se modifica el ICOSA; aumenta la tasa para la constitución de las SA y se establece un impuesto anual por cada cierre de ejercicio.
- Se aumentó a 35% las tasas de los impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio y a las Rentas Agropecuarias. El mismo retorna al 30% con los ejercicios finalizados a partir del 31 de agosto de 2004 según el Decreto 270/004.
- Aumentó a 10,50% la tasa del Impuesto a las Comisiones. Se fija en 9% a partir de los hechos generadores acaecidos a partir del 1° de agosto de 2004, según Decreto 270/004.
- Aumento de las Tasas para todos los hechos generadores del Impuesto a las Retribuciones Personales:
 - Retribuciones y prestaciones nominales, en efectivo o en especie, derivadas de servicios personales prestados al Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la relación, con excepción de las referidas en el literal b): Desde la escala 1 hasta 3 SMN 0%, hasta la escala 9 por más de 35 SMN 20%.
 - Las derivadas de servicios personales prestados en régimen de incompatibilidad total por los Magistrados del Poder Judicial y del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Fiscales y Técnicos Profesionales del Ministerio Público, Fiscal, Procurador y Subprocurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, Fiscales de Gobierno, Secretarios y Prosecretarios Letrados de la Fiscalía de Corte y de la Suprema Corte de Justicia, Defensores de Oficio y Actuarios del Poder Judicial y los que se desempeñan en el Servicio de Abogacía de la Suprema Corte de Justicia: Desde la escala 1 hasta 3 SMN 0%, hasta la escala 4 por más de 29 SMN 10,5%.
 - Retribuciones y prestaciones derivadas de los restantes servicios personales excluidas jubilaciones y pensiones: Desde la escala 1 hasta 3 SMN 0%, hasta la escala 10 por más de 50 SMN 18%.

- Jubilaciones y pensiones, servidas por entidades estatales y no estatales: Desde la escala 1 hasta 3 SMN 1%, hasta la escala 14 por más de 60 SMN 20%.
- Sobre el final del período se reducen, según el Decreto 270/004, a la siguiente situación a partir del 1° de agosto de 2004:
 - a) retribuciones y prestaciones nominales
 - las comprendidas entre 0 y 3 Salarios Mínimos Nacionales: 0%
 - las de más de 3 y hasta 6 Salarios Mínimos Nacionales: 2%
 - las de más de 6 Salarios Mínimos Nacionales: 6%
 - b) jubilaciones y pensiones, servidas por entidades estatales y no estatales:
 - las comprendidas entre 0 y 6 Salarios Mínimos Nacionales: 0%
 - las de más de 6 Salarios Mínimos Nacionales: 2%
- Se consagran reducciones (en algunos casos exoneraciones) de aportes patronales al BPS y disminuciones en el aporte por concepto de Seguros Sociales por Enfermedad. Reducción a cero % los aportes patronales en el sector agropecuario, en los aportes patronales en la industria manufacturera privada, y se faculta al Poder Ejecutivo a extender esta reducción a las empresas estatales por las mismas actividades en cuanto estuvieren en libre competencia; reducción a cero % los aportes patronales en el transporte de carga y de pasajeros urbano y suburbano, y reducción hasta 1 punto porcentual el aporte patronal en los servicios (no industria manufacturera, transporte, o rurales).
- Exoneración del Impuesto al Patrimonio el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias. Esta exoneración regirá para ejercicios cerrados a partir del 1° de enero de 2001.
- Se rebaja en un 25% por única vez año 2000, y posteriormente en un 18% la alícuota de la Contribución Inmobiliaria Rural a partir del 2001.
- Se faculta a exonerar del ITP, los actos y hechos gravados por dicha norma cuando tuvieren por objeto inmuebles rurales incluidos en proyectos de inversión en actividades agropecuarias.

- Se exonera del IRIC a las rentas correspondientes a fletes para el transporte marítimo de bienes al exterior de la República.
- Se faculta a reducir hasta en un 100% los aportes patronales jubilatorios de la industria de la construcción, correspondientes a obras privadas.

A efectos de reseñar en detalle las principales medidas normativas en términos tributarios comenzaremos analizando la Ley de Urgencia N° 17.243 de los primeros meses de asumido el gobierno, la ley de presupuesto para todo el período en sus artículos referentes a la cuestión tributaria, la creación de impuestos como el Específico a los Servicios de Salud, y el de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS), y las leyes aprobadas en plena crisis del año 2002, como lo fueron la Ley N° 17.453 de ajuste fiscal y la N° 17.502 de estabilidad financiera.

En la Ley de Urgencia N° 17.243, “Condiciones en que se desarrollan las Actividades Productivas”, se incorpora al ordenamiento tributario, algunos cambios, y entre ellos destacamos los siguientes:

- 1) Aportes Patronales al BPS “Fomento a la Inversión y el Empleo” – se fija de forma definitiva en 6,5% la tasa de aportes patronales jubilatorios de la industria manufacturera al BPS. La tasa general de aportación se ubicaba en 12,5% para las restantes actividades de industria y comercio.
- 2) Disminución del Aporte Patronal al BPS para el sector agropecuario - las tasas de aportaciones de la escala establecida en el artículo 3° de la Ley N° 15.852, será del 1,143 o/oo (uno con ciento cuarenta y tres por mil), para todos los tramos de hectáreas establecidos en la citada escala. La reducción porcentual operada afectará exclusivamente a los componentes patronales jubilatorios de la contribución patronal rural global.

Se exonera de la aportación patronal sobre dependientes - con excepción de las correspondientes a la DISSE, al BSE y al Impuesto a las Retribuciones Personales - y de la aportación patronal sobre el titular y su cónyuge colaborador, a todas las empresas amparadas por dicha ley que exploten predios con extensiones inferiores a las 100 hectáreas, índice CONEAT 100, y no ocupen, además del titular de la misma y su cónyuge, más de dos dependientes.

La reducción y la presente exoneración regirán entre el 1º de enero y el 31 de diciembre del año 2000.

- 3) Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales – Se faculta al Poder Ejecutivo a exonerar del ITP, los actos y hechos gravados por dicha norma cuando tuvieren por objeto inmuebles rurales incluidos en proyectos de inversión en actividades agropecuarias.

Durante el plazo de un año los sujetos pasivos del ITP no pagarán el mismo cuando los actos y hechos gravados por dicha norma tuvieren por objeto inmuebles rurales que: i) se incorporen al patrimonio de sociedades anónimas con acciones al portador; y ii) su superficie no superare el equivalente a 1.000 hectáreas, índice CONEAT 100.

Se exonera del ITP a los contribuyentes de los Impuestos, IRIC, IRA e IMEBA, por las enajenaciones de inmuebles que realicen con destino al abatimiento de sus pasivos financieros. Asimismo, estarán exonerados del tributo quienes enajenen inmuebles y destinen el producido de tales operaciones a aportes de capital en las entidades deudoras a que hace referencia el inciso anterior, a efectos de que éstas cancelen sus pasivos financieros.

- 4) Otros beneficios Ley de Inversiones – Se incorpora a los beneficios comprendidos en la Ley N° 16.906 las actividades desarrolladas por agrupamientos o conjuntos de productores agropecuarios tendientes a la reducción de costos y aplicación de nuevas tecnologías que hagan posible mejorar los volúmenes de producción y la rentabilidad de sus establecimientos, sean aquéllos inversores o usuarios.

Las asociaciones de empresas que producen o comercializan bienes o prestan servicios podrán tramitar y obtener en favor de sus afiliados y para proyectos específicos, los beneficios previstos en la Ley N° 16.906.

- 5) Contribución Inmobiliaria Rural – Se rebaja en un 25% por única vez, la alícuota de la Contribución Inmobiliaria Rural cuyo pago deba efectuarse en el año 2000.
- 6) Impuesto al Patrimonio - No están comprendidas en la base imponible del Impuesto al Patrimonio establecido en el Título 14 del TO 1996 las mercaderías depositadas en régimen de puerto libre, ni las depositadas en las zonas francas, cuyos titulares sean personas físicas o jurídicas radicadas en el exterior.

La Ley de Presupuesto N° 17.296 del 21.02.2001 para el quinquenio 2000 – 2004 establece un capítulo referido a Normas Tributarias, pero siempre dentro del sistema tributario general, es decir ajustes y modificaciones, pero dentro de un mismo sistema y coincidentemente con los presupuestos que hemos analizados en los períodos anteriores desde 1990; los cambios seguían la lógica de modificaciones parciales, o incluso comúnmente se les denominó “parches”, al régimen tributario vigente. Dentro de esta ley consideramos algunas de las modificaciones más relevantes y que merecen señalarse.

- 1) Exoneración de IVA a las importaciones de vehículos de transporte colectivo de personas por calles, caminos o carreteras nacionales destinados a la prestación de servicios regulares de carácter departamental, nacional o internacional.
- 2) Se rebaja en un 18% la alícuota de la Contribución Inmobiliaria Rural cuyo pago deba efectuarse a partir del año 2001, (artículo 448).
- 3) IVA a los servicios de Salud – se elimina la exoneración y se gravan con el IVA a la tasa mínima los servicios vinculados a la salud humana, fuera de la relación de dependencia.

Están excluidos del hecho imponible a que refiere el inciso anterior, los servicios prestados por organismos estatales y por las instituciones de asistencia médica colectiva por los servicios correspondientes a la cobertura de asistencia médica básica cuya contraprestación se fija por la Administración.

Respecto a los prestadores no comprendidos en el inciso anterior, que brinden asistencia médica a sus afiliados en régimen de prepago, inclusive los servicios de emergencia móvil, el Poder Ejecutivo exonerará la cuota parte de los servicios correspondientes a la asistencia médica básica.

- 4) IRIC rentas de actividades internacionales – Se faculta al Poder Ejecutivo a establecer procedimientos para la determinación de las rentas de fuente uruguaya en los casos de rentas provenientes parcialmente de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente dentro del país, que no estén previstas en los incisos que anteceden (artículo 21 Título 4 TO 96).
- 5) Se sustituye el Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros, por el nuevo Título 6, denominado Impuesto a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras, dónde se modifican – y aumentan en los seguros principales – las tasas para las distintas primas:

Estructura.- Créase un impuesto que recaerá sobre los ingresos brutos percibidos por las entidades públicas o privadas que desarrollen actividad aseguradora.

Hecho generador.- Constituye hecho generador del impuesto la percepción de ingresos brutos derivados de la contratación, renovación, prórroga o ampliación de seguros o reaseguros que cubran riesgos radicados en el país o que refieran a personas residentes en el país.

Sujetos pasivos.- Son contribuyentes de este impuesto el Banco de Seguros del Estado y las demás entidades aseguradoras, sus agencias, sucursales o establecimientos.

Tasas.- Para los Seguros o Reaseguros Generales, entendiendo por tales los que cubren los riesgos de pérdida o daño en las cosas o en el patrimonio, las tasas del impuesto serán:

- a) Incendio, de hasta el 15% (quince por ciento).
- b) Vehículos automotores o remolcados, de hasta el 7,5% (siete con cinco por ciento) en los años 2001 y 2002 y de hasta el 10% (diez por ciento) desde el 1° de enero de 2003.
- c) Robo y riesgos similares, de hasta el 5%
- d) Responsabilidad civil, de hasta el 5%
- e) Caución, de hasta el 5%
- f) Transporte, de hasta el 5%
- g) Marítimos, de hasta el 2%
- h) Otros, de hasta el 5%

Para los Seguros o Reaseguros de Vida, entendiendo por tales los que aseguran los riesgos de las personas, garantizando un capital, una póliza saldada o una renta, para el asegurado o sus beneficiarios, dentro o al término de un plazo, las tasas del impuesto serán:

- a) Vida, de hasta el 0,5%
- b) Otros, de hasta el 0,5%

Afectaciones.- Del producido del impuesto que grava a las pólizas de incendio, se verterá en la Dirección Nacional de Bomberos un 20% para la ampliación, funcionamiento y mantenimiento de sus servicios en toda la República y un 40% para la compra de vehículos equipados para la lucha contra el fuego y salvamento, de material y de equipamiento de seguridad apropiados para la función.

- 6) Se amplía la imputación del crédito por IVA a los exportadores a el pago de los aportes previsionales. En los casos de exportaciones podrá deducirse el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integren directa o indirectamente el costo del producto exportado; si por este concepto resultare un crédito a favor del exportador, éste será devuelto o imputado al pago de otros impuestos o aportes previsionales, en la forma que determine el Poder Ejecutivo, el que queda facultado para adoptar otros procedimientos para el cómputo de dicho crédito.
- 7) IVA Tasa mínima – se incluye la venta de paquetes turísticos locales organizados por agencias o mayoristas, locales o del exterior.
- 8) Modificaciones en la base imponible del IMESI. Se faculta al Poder Ejecutivo a establecer el monto sujeto a impuesto mediante una base específica por unidad física enajenada o importada. Si por aplicación de la citada base específica, el monto imponible fuese inferior al determinado en virtud de los criterios ad-valorem a que refiere el inciso primero, el Poder Ejecutivo podrá establecer una base imponible complementaria por dicha diferencia.
- 9) Aumento del IMESI – de 30% diesel y 25% otros combustibles - para las categorías de vehículos automotores, motos, motonetas, bicimotos y toda otra clase de automotores, excepto aquellos que habitualmente se utilicen en tareas agrícolas, que quedan en:
 - Con motor diesel de pasajeros 60% (sesenta por ciento).
 - Con motor diesel utilitario 35% (treinta y cinco por ciento).
 - Restantes automotores de pasajeros 40% (cuarenta por ciento).
 - Restantes automotores utilitarios 10% (diez por ciento).

Los motores diesel no incorporados a los vehículos hasta el 60% (sesenta por ciento).

- 10) IMESI - Se modifican los montos imposables correspondientes a la primera enajenación a cualquier título de los combustibles, que se determinará en base a un

monto fijo por unidad física enajenada o afectada al uso del fabricante o importador. Se deroga para los bienes citados el sistema de determinación de alícuotas.

- 11) IRIC e IMABA – se incluyen como sujetos pasivos de los mencionados impuestos a los: Fondos de inversión cerrados de crédito.
- 12) Se faculta al Poder Ejecutivo a dejar sin efecto el régimen de deducciones establecido por el Decreto-Ley N° 15.360, de 24 de diciembre de 1982.
- 13) Cesión derechos de deportistas profesionales - Créase un impuesto que gravará con una alícuota de hasta el 10% las cesiones o permutas de los derechos sobre la prestación de la actividad de un deportista realizadas por las instituciones a que hace referencia el artículo 2° del Decreto-Ley N° 14.996, de 26 de marzo de 1980, a personas jurídicas del exterior, independientemente del lugar de celebración del contrato, domicilio, residencia o nacionalidad.

El producido del tributo se destinará en un 50% al Ministerio de Deporte y Juventud para la promoción de actividades deportivas, especialmente en las etapas de la niñez y la juventud, y un 50% al Fondo Nacional de lucha contra el SIDA.

- 14) IMESI para vehículos de arrendadoras – se posterga hasta la primera transferencia para vehículos mayores a 2.000 centímetros cúbicos. En el caso de automóviles adquiridos o importados para ser arrendados por las empresas cuya actividad consiste en el arrendamiento de automóviles sin chofer que estén autorizadas por el Ministerio de Turismo, se aplicará lo dispuesto en el inciso anterior, siempre que el vehículo tenga una cilindrada superior a los 2000 centímetros cúbicos. Esta exoneración regirá cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo. Si la cilindrada es igual o inferior a los 2000 centímetros cúbicos, el impuesto deberá abonarse en ocasión de la adquisición o importación del vehículo. En el caso de automóviles adquiridos o importados para remises, el impuesto deberá abonarse en ocasión de la primera transferencia que se realice durante el transcurso de los cinco años contados desde la adquisición o importación del vehículo.
- 15) IVA servicios postales – Se faculta al Poder Ejecutivo a gravar con el IVA a la tasa básica los servicios postales que presta la Administración Nacional de Correos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2° de su Carta Orgánica.
- 16) IRIC e IRA - deducción de gastos indirectos, financieros y no financieros, cambio en la forma de asignación. El monto deducible de los gastos no financieros afectados en forma parcial a la obtención de rentas gravadas se obtendrá aplicando un coeficiente

técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa. Una vez definido el criterio, el mismo no podrá ser alterado por el contribuyente sin autorización expresa o tácita de la Administración. Se entenderá por autorización tácita el transcurso de 90 días de presentada la solicitud sin adoptarse resolución.

Los gastos financieros no podrán deducirse en forma directa. El monto de los citados gastos deducibles, se obtendrá aplicando al total de las diferencias de cambio e intereses perdidos admitidos, el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activo valuados según normas fiscales. Al solo efecto del cálculo de este coeficiente los saldos a cobrar por exportaciones a deudores del exterior, se considerarán activos generadores de rentas gravadas, siempre que las rentas derivadas de las operaciones de exportación que den origen a dichos créditos constituyan asimismo rentas gravadas.

- 17) IVA – pasa de Tasa básica a Tasa mínima el suministro de energía eléctrica a las Intendencias Municipales con destino al alumbrado público.
- 18) Se crea un impuesto denominado "de Control del Sistema Financiero" que gravará a los contribuyentes comprendidos en el Título 15 del Texto Ordenado de 1996. La tasa del impuesto será de hasta 0,18% (cero con dieciocho por ciento) anual, calculada sobre el total del monto de los créditos de los sujetos pasivos, computables para la liquidación del IMABA.
- 19) Declárase que la inmunidad impositiva establecida por el artículo 463 de la Ley N° 16.226, de 29 de octubre de 1991, no tendrá aplicación cuando la misma implique un trato discriminatorio para los bienes de producción nacional ofrecidos en plaza con respecto a los importados. Consecuentemente la inmunidad impositiva no comprenderá la importación como hecho generador en el Impuesto Aduanero Único y Recargos a la Importación, Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto Específico Interno (IMESI) en su caso.
- 20) Se faculta al Poder Ejecutivo a exonerar las rentas provenientes de actividades lucrativas, desarrolladas en el extranjero por personas físicas o jurídicas del exterior, con mercaderías de procedencia extranjera que se movilicen en tránsito aduanero por el territorio nacional.
- 21) Impuesto a las retribuciones personales (IRP) – Se reduce de 1% a 0% hasta el monto imponible equivalente a tres salarios mínimos nacionales mensuales. Este porcentaje ascenderá al 1% cuando sea de aplicación la afectación sobre sueldos fictos de los

afiliados activos de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios.

- 22) Derogación IP para explotaciones agropecuarias – Se faculta al Poder Ejecutivo a disminuir hasta su derogación el Impuesto al Patrimonio para los titulares de explotaciones agropecuarias para el ejercicio 2003, siempre que las disponibilidades del Tesoro Nacional lo permitan.
- 23) Tasa Consular - Reimplántese la tasa consular derogada por el artículo 473 de la Ley N° 16.226, de 29 de octubre de 1991.
- 24) El Poder Ejecutivo podrá disminuir las tasas del ICOME y las contribuciones especiales a la seguridad social de las empresas públicas, exclusivamente si da cumplimiento con las metas de déficit a que hace referencia el artículo 621 de la presente ley.
- 25) Impuesto a las retribuciones personales - Créase un impuesto que gravará las retribuciones y prestaciones nominales, en efectivo o en especie, derivadas de servicios personales prestados al Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales o no estatales, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la relación. Serán contribuyentes las personas que perciban las retribuciones y las prestaciones mencionadas en el inciso anterior, siempre que las mismas superen los veintinueve salarios mínimos nacionales mensuales. Serán sujetos pasivos en calidad de responsables los empleadores indicados en el inciso precedente.

El impuesto se liquidará mensualmente y la tasa aplicable será del 3% (tres por ciento).

- 26) Exoneración de IVA a los servicios prestados hoteles fuera de alta temporada.
- 27) Impuesto “monotributo” para la actividad comercial en la vía pública: Alcance subjetivo - los titulares de empresas unipersonales de reducida dimensión económica que desarrollen actividad comercial en la vía pública y en espacios públicos, tanto ambulantes como estables, podrán optar por pagar en sustitución de las contribuciones especiales de seguridad social generadas por su propia actividad, y de todos los impuestos nacionales vigentes, excluidos los que gravan la importación, un único tributo.

Estarán comprendidos en la definición del inciso anterior, exclusivamente aquellos contribuyentes que cumplan con la totalidad de las siguientes condiciones:

A) Ocupen como máximo cuatro personas, incluyendo al titular de la empresa unipersonal.

B) Los ingresos derivados de su actividad comercial no superen en el ejercicio el límite establecido en el literal E) del artículo 33 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

C) Realicen sus ventas de bienes y prestaciones de servicios al contado, sin la utilización de tarjetas de crédito, órdenes de compras o similares, ni el otorgamiento de financiación propia.

D) No exploten más de un puesto simultáneamente.

Obligación tributaria unificada - El monto del tributo único resultará de calcular sobre un sueldo ficto equivalente a un salario mínimo nacional, las tasas aplicables por concepto de contribuciones de seguridad social e impuestos recaudados por el BPS vigentes, con exclusión del denominado complemento de cuota mutual. El tributo único no incluye las contribuciones de seguridad social e impuestos aplicables sobre las remuneraciones de los dependientes, las cuales se regularán por las normas existentes a la vigencia de la presente ley.

En marzo de 2001 se crea mediante la Ley N° 17.309 el Impuesto Específico a los Servicios de Salud, que gravará los mencionados servicios vinculados a la salud de los seres humanos dentro del territorio nacional, con una tasa del 3% que se aplicará por la contraprestación correspondiente a la prestación del servicio.

Casi inmediatamente, a fines de mayo del mismo 2001, se aprueba la Ley N° 17.345 que crea el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS), un impuesto al consumo diseñado como un IVA mayorista con efecto cascada.

El Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS) grava las importaciones de bienes industrializados y las enajenaciones a cualquier título de dichos bienes, sean nacionales o importados, realizadas a organismos estatales, a las

empresas y a quienes se encuentren incluidos en el hecho generador del IVA o del IMESI.

La Tasa será de hasta el 3% y la materia imponible está constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o por el valor del bien importado. En la entrega de bienes, la alícuota se aplicará sobre el importe total neto contratado o facturado, excluido el IVA. En las importaciones la alícuota se aplicará sobre la suma del valor en aduana más el arancel, incrementada en hasta un 21,75%.

La afectación del impuesto será para el Banco de Previsión Social.

Adicionalmente, y dentro de la Ley N° 17.345, se consagran exoneraciones del Impuesto al Patrimonio y reducciones de Aportes Patronales al BPS, en particular destacamos:

- Exoneración del Impuesto al Patrimonio el patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias. Esta exoneración regirá para ejercicios cerrados a partir del 1° de enero de 2001. El crédito fiscal emergente de los anticipos y de los pagos del saldo del Impuesto al Patrimonio del ejercicio cerrado en el año 2001, realizados hasta la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, será exigible a partir del 1° de enero de 2002.
- Aporte patronal en el agro – se reduce a cero la alícuota de los componentes patronales jubilatorios de la contribución patronal rural global; y se disminuye en un 50% el aporte patronal al BPS del sector rural correspondiente a los Seguros Sociales por Enfermedad.
- Aporte patronal en la industria manufacturera privada - se reduce a cero el aporte jubilatorio patronal al BPS, y se faculta al Poder Ejecutivo a extender esta reducción a las empresas estatales por las mismas actividades en cuanto estuvieren en libre competencia; y se disminuye en 2,5 puntos porcentuales el aporte patronal al BPS correspondiente a los Seguros Sociales por Enfermedad.
- Aporte patronal en el transporte – se faculta a reducir a cero la alícuota de los aportes jubilatorios patronales al BPS de las empresas de transporte terrestre.
- Aporte patronal en los servicios – se faculta Poder Ejecutivo a disminuir hasta un punto porcentual el aporte jubilatorio patronal al BPS de los sectores de actividad

privada no comprendidos en los artículos 18 y 19 (industria manufacturera y transporte) ni en la Ley N° 15.852(rurales), con cargo a los recursos provenientes del COFIS.

En el verano del año 2002, cuando la crisis económica y financiera inicia el período de lo que sería a la postre una de las crisis más importantes en la historia económica del Uruguay, se aprueba la Ley N° 17.453 denominada como “Medidas tendientes al Ajuste Fiscal”: en la exposición de motivos, el miembro informante del gobierno Alejandro Atchugarry, quién posteriormente fuera designado como Ministro de Economía y Finanzas, sobre el proyecto de ley a consideración, establecía:

“Vamos a intentar hacer los comentarios que nos merece el proyecto de ley denominado "de responsabilidad fiscal", enviado por el Gobierno para tratar de mantener la situación controlada en un momento en que es realmente difícil.

... Naturalmente, sería diferente si la economía hubiera crecido en un contexto regional distinto y sin las dificultades locales. Debemos tener en cuenta que la recaudación está muy fuertemente vinculada, como lo están todos los sistemas tributarios del mundo, porque cuando una economía decrece, cualquier sistema tributario tiene obstáculos para extraer la misma cantidad absoluta de dinero, ya que ello supone una mayor cantidad relativa cuando la economía no crece o decrece.

Ese contexto y cuatro años con un déficit de esta naturaleza, suponen hoy al país la fuerte necesidad de controlar el déficit de este año, todo ello en medio de grandes dificultades regionales. Todo control del déficit, obviamente, tampoco ayuda a la necesidad imperiosa que tenemos de crecer, ya sea a través de la vía tributaria o por el recorte de gastos. Sin embargo, si no lo controlamos, va a obstruir más las posibilidades de crecimiento...”.

Los principales cambios e impuestos afectados fueron:

- 1) Impuesto Adicional a las Retribuciones Personales – Se crea un impuesto adicional al Impuesto a las Retribuciones y Prestaciones. El adicional correspondiente a las retribuciones del sector público gravará las retribuciones superiores a 20 salarios mínimos nacionales y su alícuota será de 4%. A partir de los 30 salarios mínimos dicha alícuota se incrementará un 1% y luego se aplicará un 1% por cada 10 salarios mínimos nacionales hasta un máximo del 7%.

Para las restantes retribuciones, el adicional gravará aquellas que superen los 25 salarios mínimos nacionales con una alícuota del 3% y se incrementará en un 1% por cada 5 salarios mínimos nacionales hasta un máximo del 6%.

- 2) Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio - Se crea un anticipo que quedará cómo impuesto mínimo obligatorio; el impuesto incrementado, en función del impuesto que pagan las pequeñas empresas o del literal E), y que variará en 5 escalas, en relación a los ingresos generadores de rentas comprendidas que hayan obtenido en el ejercicio anterior.

Se exonera del IRIC a las rentas correspondientes a fletes para el transporte marítimo de bienes al exterior de la República.

- 3) Impuesto al Valor Agregado – Se faculta al Poder Ejecutivo a designar al Instituto Nacional de Vitivinicultura (INAVI), agente de percepción del Impuesto al Valor Agregado por el impuesto correspondiente a las enajenaciones de vinos que realicen los productores e importadores de dicho bien. Si el precio de venta fuese inferior al precio mínimo señalado, la diferencia de impuesto resultante por tal concepto se considerará percepción definitiva, no dando derecho a crédito ni pudiéndose imputar a otras operaciones gravadas.

Se faculta al Poder Ejecutivo a incluir entre los juegos gravados por el IVA, a los juegos de azar denominados "Tómbola", "Quiniela" y "Quiniela Instantánea". Cuando se ejerza dicha facultad deberá aplicarse, para los juegos citados y para los denominados "5 de Oro" y "5 de Oro Junior", un régimen de liquidación preceptivo.

- 4) Impuesto Específico Interno - El suministro de gas, gas natural, gas líquido y supergás destinados a ser utilizados como combustible de vehículos automotores deberán tributar este impuesto en igualdad de condiciones que el gasoil.
- 5) Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias – Se grava con el Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias a los préstamos otorgados a contribuyentes del IRIC por personas físicas domiciliadas en el exterior o personas jurídicas constituidas en el exterior, que no actúen en el país mediante sucursal, agencia o establecimiento. No estarán incluidos los préstamos otorgados por organismos internacionales de crédito que integre la República Oriental del Uruguay.

- 6) Tasa de Control del Sistema Financiero – Se fija en hasta el 0,36% (cero con treinta y seis por ciento) la alícuota máxima de la tasa de Control del Sistema Financiero, creado por el artículo 580 de la Ley N° 17.296, de 21 de febrero de 2001.
- 7) Impuesto a las Telecomunicaciones - Se crea el Impuesto a las Telecomunicaciones (ITEL), que gravará las siguientes comunicaciones salientes:
 - a) las realizadas mediante la utilización de líneas de teléfonos celulares;
 - b) las de larga distancia internacional;
 - c) las realizadas desde telefonía fija a teléfonos celulares móviles.

Serán contribuyentes del tributo que se crea, los sujetos pasivos del IVA que presten los referidos servicios de telefonía y comunicación.

El Impuesto correspondiente a la utilización de líneas fijas y celulares será de base específica, la que se determinará por la cantidad de minutos en el aire y variará de acuerdo al tipo de operación, según el siguiente detalle:

- a) comunicaciones salientes en las que se utilice una línea celular: \$ 0,40 (cuarenta centésimos de peso uruguayo) por minuto o fracción efectivamente utilizado;
 - b) comunicaciones salientes de larga distancia internacionales realizadas mediante la utilización de líneas fijas o celulares: \$ 2,00 (dos pesos uruguayos) por minuto o fracción efectivamente utilizados;
 - c) comunicaciones salientes realizadas desde telefonía fija a teléfonos celulares: \$ 0,40 (cuarenta centésimos de peso uruguayo) por minuto o fracción efectivamente utilizados.
- 8) Impuesto a las tarjetas de crédito - Se crea un impuesto que gravará a las entidades emisoras de tarjetas de crédito.

El impuesto será de hasta 0,10 UR (diez centésimos de unidad reajutable) mensual por cada tarjeta vigente al cierre de cada mes.

- 9) Impuesto a las Comisiones - Las comisiones obtenidas por las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional estarán gravadas por el Impuesto a las Comisiones, sin perjuicio de las condiciones de principalidad y habitualidad a que refiere el artículo 4° del Título 17 del Texto Ordenado 1996.

- 10) Impuesto al Patrimonio – Se faculta al Poder Ejecutivo a disminuir el límite máximo (establecido en el 50%) de abatimiento del IP a que refiere el inciso segundo del artículo 47 del Título 14 del Texto Ordenado 1996.
- 11) Tasa consular - La tasa consular a que refiere el artículo 585 de la Ley N° 17.296, tendrá como destino Rentas Generales. Dicha tasa se aplicará a las importaciones y su cuantía será de hasta el 2% del valor CIF de los bienes importados.

Apenas 3 meses después de la Ley N° 17.453, se presenta, y se aprueba finalmente el 29 de mayo de 2002, otro ajuste fiscal vía la Ley N° 17.502, denominada “Ley de Estabilidad Financiera”, expresión concreta y gráfica de lo que estaba viviendo el país, el momento de mayor expresión de la crisis financiera más importante en la historia moderna del Uruguay. La mencionada Ley N° 17.502 es exclusivamente de ajustes fiscales por medio de cambios tributarios, los que consistieron básicamente en:

- 1) IVA - Pasan a gravarse con la tasa básica del IVA a los honorarios profesionales obtenidos fuera de la relación de dependencia, derivados de la prestación de servicios vinculados a la salud de los seres humanos. No estarán gravados los honorarios cuando constituyan rentas gravadas por el IRIC, cuando sean obtenidos por Instituciones de Asistencia Médica Colectiva, o cuando sean obtenidos por otros prestadores de servicios de salud en régimen de prepago.
- 2) Exoneración del Impuesto Específico a los Servicios de Salud - Se exoneran del Impuesto Específico a los Servicios de Salud, a los servicios gravados con el IVA de acuerdo a lo dispuesto por el artículo anterior.
- 3) IRIC e IRA – Se fijan en el 35% las tasas de los impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio y a las Rentas Agropecuarias, para los hechos generadores acaecidos a partir de la entrada en vigencia de la presente ley.
- 4) Impuesto a las Comisiones – Se fijan en el 10,50% la tasa del Impuesto a las Comisiones aplicable a los hechos generadores acaecidos a partir de la entrada en vigencia de la presente ley.
- 5) Impuesto a las Retribuciones y Prestaciones Personales - Tasas – Se fijan las siguientes tasas para todos los hechos generadores del impuesto creado por el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.294, de 23 de junio de 1982:

a) Retribuciones y prestaciones nominales, en efectivo o en especie, derivadas de servicios personales prestados al Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y demás personas públicas estatales, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la relación, con excepción de las referidas en el literal b):

Salarios mínimos nacionales			
Escala	Más de	Hasta	Tasas
1	0	3	0%
2	3	6	3%
3	6	10	7,5%
4	10	15	10%
5	15	20	12%
6	20	25	14%
7	25	30	16%
8	30	35	18%
9	35		20%

b) Ídem: derivadas de servicios personales prestados en régimen de incompatibilidad total por los Magistrados del Poder Judicial y del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Fiscales y Técnicos Profesionales del Ministerio Público, Fiscal, Procurador y Subprocurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, Fiscales de Gobierno, Secretarios y Prosecretarios Letrados de la Fiscalía de Corte y de la Suprema Corte de Justicia, Defensores de Oficio y Actuarios del Poder Judicial y los que se desempeñan en el Servicio de Abogacía de la Suprema Corte de Justicia.

Salarios mínimos nacionales			
Escala	Más de	Hasta	Tasas
1	0	3	0%
2	3	6	3%
3	6	29	7,5%
4	29		10,5%

c) Retribuciones y prestaciones derivadas de los restantes servicios personales excluidas jubilaciones y pensiones:

Salarios mínimos nacionales			
Escala	Más de	Hasta	Tasas
1	0	3	0%
2	3	6	3%
3	6	10	7,5%
4	10	15	9%
5	15	25	10%
6	25	30	13%
7	30	35	14%
8	35	40	15%
9	40	50	17%
10	50		18%

d) Jubilaciones y pensiones, servidas por entidades estatales y no estatales:

Salarios mínimos nacionales			
Escala	Más de	Hasta	Tasas
1	0	3	1%
2	3	6	2%
3	6	10	4%
4	10	15	7,5%
5	15	20	10%
6	20	25	11%
7	25	30	12%
8	30	35	13%
9	35	40	14%
10	40	45	15%
11	45	50	16%
12	50	55	17%
13	55	60	18%
14	60		20%

- 6) COFIS – Se faculta al Poder Ejecutivo a gravar con el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social a las importaciones de agua y de energía eléctrica, y a las siguientes enajenaciones y prestaciones de bienes y servicios públicos, cualquiera sea el adquirente o usuario:
- a) Suministro de agua.
 - b) Servicios de telecomunicaciones.
 - c) Suministro de energía eléctrica.
 - d) Otros bienes y servicios públicos que determine el Poder Ejecutivo, con excepción de los combustibles.
- 7) Aportes patronales de la Industria de la Construcción – Se faculta al Poder Ejecutivo, dando cuenta a la Asamblea General, a reducir hasta en un 100% los aportes patronales jubilatorios de la industria de la construcción, correspondientes a obras privadas. La facultad no alcanza a aquellas obras en las que el Estado sea el comitente, adquirente o concedente. Dicha facultad podrá ejercerse durante el plazo de dos años.
- 8) Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA) - Se modifica el impuesto; aumenta la tasa para la constitución de las SA y se establece un impuesto anual por cada cierre de ejercicio. Las sociedades anónimas estarán gravadas con un impuesto de control, el que se aplicará en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal.

Las tasas aplicables serán las siguientes:

- a) 1,50% (uno con cincuenta por ciento) para la constitución de la sociedad.
- b) 0,75% (cero con setenta y cinco por ciento) para cada cierre del ejercicio.

El impuesto correspondiente al cierre del ejercicio fiscal podrá imputarse al Impuesto al Patrimonio de dicho período. Si resultara un excedente por tal concepto, el mismo no dará derecho a devolución.

Finalmente, durante el período de gobierno encabezado por el Presidente Jorge Batlle, queremos hacer mención a la Ley N° 17.706 de fecha 4 de noviembre de 2003, por la cual se reducen las tasas del Impuesto a las Retribuciones Personales que habían llegado previamente a su máximo histórico con la Ley N° 17.502 ya analizada, así como también debemos destacar lo establecido respecto a la mejora de la gestión de la Dirección General

Impositiva, que marcará el inicio de una nueva era para la Administración Tributaria y que como veremos, se terminará de concretar en el próximo período de gobierno. Los principales cambios introducidos en la Ley N° 17.706 consistieron en:

- 1) Disminución de las tasas del Impuesto a las Retribuciones Personales – Se modifica a partir del 1° de enero de 2004, las tasas del impuesto creado por el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.294, de 23 de junio de 1982, para los tramos de ingresos que a continuación se detallan:

A) Retribuciones y prestaciones nominales, en efectivo o en especie, derivadas de servicios personales, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la relación:

De más de 3 SMN (tres salarios mínimos nacionales) y hasta 6 SMN (seis salarios mínimos nacionales): 2% (dos por ciento).

B) Jubilaciones y pensiones, servidas por entidades estatales y no estatales:

Hasta 3 SMN (tres salarios mínimos nacionales): 0% (cero por ciento).

De más de 3 SMN (tres salarios mínimos nacionales) y hasta 6 SMN (seis salarios mínimos nacionales): 0% (cero por ciento).

- 2) Mejora de la gestión de la Dirección General Impositiva - El Poder Ejecutivo dará prioridad a la mejora de la gestión y equipamiento de la Dirección General Impositiva. A tales fines y en la cantidad estrictamente necesaria a su cumplimiento, dicha Dirección podrá destinar hasta el 25% de la mejora real de su recaudación, a incrementar sus rubros presupuestales. De todo lo cual dará cuenta a la Asamblea General y ésta a las Comisiones de Hacienda y Presupuesto de ambas Cámaras.

Se establece un régimen de desempeño en dedicación exclusiva, remuneraciones extraordinarias e incompatibilidades para funcionarios de la Dirección General Impositiva, que será reglamentado por el Poder Ejecutivo, con la prohibición de realizar tareas que se declaren incompatibles, que se aplicará en forma gradual y optativa, vinculado directamente al incremento real de la recaudación derivado de la mejor gestión del Organismo. El Poder Ejecutivo establecerá igualmente un régimen optativo de desempeño, sin dedicación exclusiva, y de incompatibilidades de alcance general para los funcionarios de dicha Dirección, no comprendidos en lo dispuesto en el inciso anterior.

Cuadro VI.1 Principales eventos legales con impactos tributarios y regulatorios en el período 1° de marzo de 2000 al 1° marzo de 2005

Fecha aprobada Parlamento	Norma legal	Contenido tributario
29.06.2000	Ley 17.243	Ley de Urgencia. Condiciones en que se desarrollan las Actividades Productivas. Cap. I Fomento inversión y empleo, aportes a la seguridad social. Cap. II Agropecuaria. Cap. III Pequeñas y Medianas Empresas. Cap. VIII Mejora de la Administración - Sección 9° Normas tributarias.
25.01.2001	Ley 17.292	Ley de Urgencia. Administración Pública y Empleo. Fomento y Mejoras. Sección I Fomento del empleo. Sección XI Zonas Francas. Sección XII Fomento del deporte - Cap. 2 De las Sociedades Anónimas Deportivas.
21.02.2001	Ley 17.296	Presupuesto Nacional 2000 – 2004 Sección VII Recursos – Cap. I Normas Tributarias - Artículos 551 al 601
30.03.2001	Ley 17.309	Créase el Impuesto Específico a los Servicios de Salud que gravará la prestación de servicios de salud.
05.04.2001	Ley 17.311	Se exonera del IVA las enajenaciones de carne bovina originada en la faena de ganado proveniente del departamento de Artigas.
31.05.2001	Ley 17.345	Créase el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS). Disposiciones relativas a la reducción de costos para la producción, reducción Aportes Patronales al BPS.
26.07.2001	Ley 17.379	Créase el Fondo de Reconversión del Sector Azucarero con dotación anual equivalente al producido por el IMESI del azúcar refinado en envases y/o paquetes de hasta 10 Kg.
17.09.2001	Ley 17.399	Se exonera del IVA a los intereses de préstamos destinados a la adquisición de propiedades inmuebles nuevas.
26.10.2001	Ley 17.408	Se establece para los inmuebles ubicados en el departamento de Artigas una reducción adicional del 16%, con respecto a la alícuota de la Contribución Inmobiliaria Rural.
14.12.2001	Ley 17.433	Gastos en certificación bajo las normas de calidad internacionalmente admitidas, podrán computarse por una vez y media su monto real.
17.12.2001	Ley 17.436	Microempresas, en cuanto a personal ocupado y volumen de ventas netas anuales, tributarán el Impuesto creado por el art. 642 de la Ley N° 16.170 y los aportes patronales al BPS, de acuerdo a una escala.
10.01.2002	Ley 17.451	Modificaciones al Fondo de Solidaridad. Se integrará mediante una contribución especial efectuada por los

		egresados. Créase una contribución adicional creado por la Ley N° 16.524.
28.02.2002	Ley 17.453	Se adoptan medidas tendientes al Ajuste Fiscal.
29.05.2002	Ley 17.502	Ley de Estabilidad Financiera.
30.05.2002	Ley 17.503	Créase el Fondo de Reconstrucción y Fomento de la Granja. IVA agropecuario frutas, flores y hortalizas
18.09.2002	Ley 17.555	Reactivación económica. Industria de la Construcción. Exoneración genérica de impuestos a empresas periodísticas - equiparación empresas de Montevideo con las del Interior – art.82.
18.09.2002	Ley 17.556	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2001 Artículo 84 – Aportes Patronales UdelaR. Artículo 161 - alícuotas IRP.
02.11.2002	Ley 17.582	Créase el Fondo de Financiamiento de la Actividad Lechera, se financiará mediante la retención del equivalente a \$ 0,84 por litro.
13.12.2002	Ley 17.598	Tasa de Control de la Unidad Reguladora de Servicios de Energía y Agua (URSEA). Artículo 17.
11.07.2003	Ley 17.663	Créase el Fondo de Financiamiento y Recomposición de la Actividad Arroceras, se financiará mediante una retención del 5% del valor FOB del total de exportaciones de arroz.
15.07.2003	Ley 17.671	Se extiende la exoneración del IVA a los intereses de préstamos en moneda extranjera con destino a la adquisición de inmuebles.
27.10.2003	Ley 17.703	Ley de Fideicomiso. Capítulo VI Disposiciones tributarias, artículos 36 al 46
04.11.2003	Ley 17.706	Disminución de tasas del Impuesto a las Retribuciones Personales. Mejora gestión Dirección General Impositiva.
26.12.2003	Ley 17.725	IVA e IRIC Transportistas terrestres de pasajeros
07.01.2004	Ley 17.738	Modificación de Estructura Orgánica, Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios.
10.01.2004	Ley 17.741	Fondo Nacional de Teatro. Aporte 1% del total recaudado por espectáculo realizado por elenco nacional; y 5% realizado por un elenco extranjero, y 3% elenco mixto.
21.05.2004	Ley 17.777	Constitución de Asociaciones y Sociedades Agrarias, Contratos Agrarios Colectivos y de Integración.
22.07.2004	Ley 17.794	Cooperativas de producción y trabajo – exoneración art.5°
30.07.2004	Decreto 270/004	Reducción de tasas del IRP; de tasas del IRIC y del IRA; tasa del Impuesto a las Comisiones, y del COFIS aplicable al suministro de bienes y servicios públicos.
20.08.2004	Ley 17.802	Exoneración exhibición y distribución películas cine.
07.09.2004	Ley 17.820	Créase la Tasa de Control del Marco Regulatorio de Comunicaciones.

15.10.2004	Ley 17.841	Créase, con carácter transitorio, un impuesto cuyo producido será destinado exclusivamente a la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.
21.10.2004	Ley 17.845	Plan de regularización del Impuesto de Enseñanza Primaria.

Fuente: elaboración propia en base a los Bancos de Datos del Centro de Información Oficial (IMPO)

<http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi>, y del Parlamento del Uruguay

<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/leyes>.

VII. Presidencia de Tabaré Vázquez – Frente Amplio 2005 - 2010

El 1° de marzo de 2005 asume Tabaré Vázquez la Presidencia de la República por el Frente Amplio, coalición de partidos de izquierda fundada en el año 1971 que llega al gobierno nacional por primera vez en la historia, pues si bien ya gobernaba la ciudad de Montevideo desde el año 1990 - dónde el propio Tabaré Vázquez Rosas asumió como Intendente de Montevideo - y ya en las elecciones nacionales de 1999 resultó el partido más votado, había perdido la carrera por la Presidencia en la segunda vuelta electoral.

El primer Gobierno de izquierda recibía un país con una situación económica y social particularmente compleja, luego que el país atravesara la difícil crisis económica y financiera del año 2002, de la que reseñamos sus principales características en el capítulo anterior. Por ello es que una de las primeras acciones de gobierno – y bandera fundamental durante la campaña electoral – fue la creación del Ministerio de Desarrollo Social mediante la Ley N° 17.866 de marzo del 2005, que elaboraría el Plan de Atención a la Emergencia Social, dirigido a atender la urgencia alimentaria, y hacia fines del año 2005 habría logrado duplicar el número de hogares asistidos, en un entorno de los 80.000 hogares (Nahum, 2016, pág406).

En lo que refiere a las políticas laborales y de empleo, la otra medida - que también fuera de las reivindicaciones históricas del Frente Amplio - implantada desde el inicio del período de gobierno fue la reinstalación de los Consejos de Salarios, que al decir de Nahum (206, pág.406), “suspendidos por los neoliberales gobiernos anteriores que, privilegiando las decisiones del *mercado* en realidad resguardaban la superioridad económica de las patronales”, logrando – junto a otras medidas de carácter económico – elevar el salario real y elevar el consumo interno.

Para Nahum (2016), otras medidas de carácter económico a destacar al inicio del período serían la austeridad fiscal y el pago puntual de los compromisos de la deuda, todo ello sin la abierta intervención de organismos internacionales, decisiones que redundaron en mejora de la calificación internacional y reputación del país, y ampliaron las perspectivas para el ingreso de inversión extranjera directa en actividades productivas en nuestro país.

La otra medida de carácter económico tributario, que había formado parte de las propuestas electorales del partido que llegaba al gobierno y que había formado parte de discusiones relevantes desde el punto de vista político, económico y hasta filosófico,

durante la campaña electoral previa, sería la Reforma Tributaria y la implementación del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

El IRPF se implementaría en éste período de gobierno por segunda vez en la historia del país, luego del intento fallido¹² que significó la reforma tributaria de la década de los ´60 llevada adelante por el Partido Nacional, y que introdujo el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas la primera vez, creado en los artículos 1º al 67 de la Ley N° 12.804 del 30 de noviembre de 1960, con vigencia a partir del 1 de julio de 1961.

La discusión por la Reforma Tributaria llevada adelante desde el 2005, aprobada finalmente en la Ley N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006, pero con entrada en vigencia a partir del 1º de julio de 2007, muestran que la misma no estuvo exenta de discusiones y polémicas al interior del partido de gobierno y hacia los diversos grupos de interés que serían afectados por ella; por ello tal vez la “historia simple”, al decir de Rius (2012), y el caso de éxito que ha significado la misma para muchos análisis de procesos de reformas tributarias, ocultan parcialmente algunas de las dificultades en su implementación, que también interesan analizar.

Esta reforma tributaria comenzó a proponerse en los planteos electorales del Frente Amplio desde la elección nacional de 1999, con el propósito de simplificar el sistema tributario - que cómo vimos venía de muchos años de ajustes fiscales parciales - e incorporar el impuesto a las rentas de las personas físicas y disminuir la significativa participación de los impuestos al consumo (el IVA, el IMESI, y posteriormente el COFIS).

David Eibe analizando “La Reforma Tributaria” (Bergara, 2016, pág. 60), respecto a la situación del sistema tributario previo a la reforma, establecía que:

“Esta suerte de construcción “aluvional” de la estructura impositiva supuso en cierto sentido la resignación de una visión estratégica de la política tributaria, privilegiando su condición de instrumento recaudatorio al servicio de la coyuntura. Sin embargo, incluso

¹² Azar et al. (2009, pág.120)...”En los hechos esta reforma fue limitada en la medida que los impuestos indirectos derogados eran de poca cuantía y no se prosiguió con la supresión de otros impuestos al consumo. Por otro lado, el rendimiento del sistema de imposición a la renta fue muy exiguo, debido a los altos “mínimos no imponibles” y al conjunto de exoneraciones previstas para las actividades agropecuarias e industriales. Aún así, el establecimiento del impuesto a la renta significó una reforma profunda de nuestra estructura tributaria, siendo una de sus innovaciones principales la exacción a la productividad media del predio, independientemente de que este fuera explotado o no. El objetivo de esta medida incrementar la productividad pecuaria que se encontraba estancada desde las primeras décadas del siglo XX”.

considerando este último aspecto, la estructura vigente al comienzo del siglo (XXI) distaba mucho de ser eficiente: su complejidad y las dificultades que entrañaba su gestión generaban una brecha muy significativa entre los objetivos de recaudación ínsitos en su diseño normativo y la realidad.”

El gobierno que se iniciaba en marzo 2005, se propuso alcanzar tres objetivos con la reforma tributaria, que conjuntamente con los requisitos y pilares del nuevo sistema, se expusieron en un documento de consulta pública. Los objetivos incluían:

- i. Promover una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria, relacionando carga tributaria con capacidad contributiva de los agentes; por aquello de que *“pague más el que tiene más”* reiterado por el Presidente Tabaré Vázquez.
- ii. Promover una mayor eficiencia del sistema en sentido amplio, más simplificado, racionalizado, y vinculado a la capacidad de gestión de la administración tributaria.
- iii. Adecuar la política tributaria al estímulo a la inversión productiva y el empleo, cómo forma de consolidar el crecimiento.

Los pilares básicos de la reforma comprendían:

- i. La simplificación de la estructura impositiva
- ii. La racionalización de las bases imponibles y de las exoneraciones que las afectaban, de manera de eliminar distorsiones sectoriales
- iii. La introducción del Impuesto a la Renta de las personas Físicas cómo instrumento de mayor equidad en la estructura impositiva
- iv. El enfoque dinámico de la responsabilidad fiscal, en un proceso de avance gradual hacia los objetivos señalados.

Para Eibe (Bergara, 2016, pág.61), quién fuera uno de los técnicos integrantes de la Comisión Técnica, fue:

“... evidente que los atributos incluidos en el documento de consulta pública constituían un manifiesto transparente sobre los fines perseguidos: mayor equidad, mejora en la eficiencia, estímulo a la inversión, suficiencia, simplificación, equilibrio de objetivos. A partir de estas orientaciones, claras e inequívocas, fue que se diseñaron los instrumentos normativos concretos que dieron contenido al nuevo sistema tributario”.

Para Rius (2012, págs. 5-6) algunos elementos se alinearon de forma tal que resultaron en una “feliz coincidencia de factores conocidos como facilitadores de las mismas” (reformas que introducen impuestos de tasas progresivas). Los principales elementos destacados por Andrés Rius refieren a que:

- la misma comienza a gestarse al inicio del gobierno, a máxima distancia de un evento electoral;
- con una propuesta técnicamente viable, y mayorías parlamentarias disciplinadas y comprometidas políticamente con el cambio;
- se presenta cómo disociada de cualquier condicionalidad respecto a los organismos multilaterales de crédito;
- previo a la reforma se había iniciado el proceso de fortalecimiento de la administración tributaria, a su reestructura administrativa, y a la dedicación “exclusiva” real de sus funcionarios de carrera.

El proceso de implementación de la reforma en 2006 pasó por distintas instancias de discusión y validación: discusión académica, trabajo en Comisión especial¹³, consulta pública sobre los lineamientos básicos de la reforma, y negociación al interior del gobierno.

La negociación interna en el gobierno se produjo entre el equipo del Ministerio de Economía y Finanzas y los sectores políticos de la coalición gobernante que plantearon algunas modificaciones al proyecto original, que sin cuestionar la estructura y propuesta general, se orientaban en el siguiente sentido: balancear las cargas nominales sobre rentas de trabajo y rentas de capital en el impuesto a las personas y/o en el que grava a las empresas; exenciones que – supuestamente – mejorarían el sesgo distributivo de la reforma; y otro conjunto de planteos que apuntaban al estímulo a las actividades productivas con mayores efectos esperados sobre la generación de empleo. La principal diferencia o crítica, se encontraba en la modalidad de impuesto dual adoptado en el IRPF, y los reclamos se centraron sobre la tasa del impuesto a la renta personal que recaería sobre las rentas del capital (máxima 12%) vs. las rentas de trabajo (máximo 25%), sin contemplar las posibles diferencias entre tasas medias y marginales o bien los efectos de

¹³ La Comisión técnica especial incluyó a técnicos reconocidos, tanto del partido de gobierno como afines a partidos de la oposición o independientes. Fue coordinada por el Subsecretario del Ministerio de Economía y Finanzas, Mario Bergara, y estuvo integrada por los siguientes técnicos: Alberto Barreix, Leonardo Costa, David Eibe, Carlos Grau, Gabriel Lagomarsino, Jerónimo Roca y Hugo Vallarino.

otros impuestos sobre las ganancias de capital (impuesto a la renta de actividades económicas más imposición sobre dividendos).

Por ello desde algunos sectores del partido de gobierno, de algunos sectores de los sindicatos fuertes en sectores de ingresos medios y medios-altos (bancarios y municipales, por ejemplo), más los partidos de oposición contrarios a la reforma, centraron su discurso en que la misma golpearía principalmente a las clases medias.

Estas posiciones contrarias a la reforma, tenían parte de sus fundamentos en aspectos o cambios introducidos en el sistema tributario menos visibles para los ciudadanos o contribuyentes, que Rius (2012, págs. 12-14) los focaliza en:

- i. La existencia de impuestos directos “más directos que otros” oscurece la comprensión del contribuyente/votante medio sobre la forma en que se distribuyen las cargas del nuevo régimen en la sociedad¹⁴.
- ii. La complejidad de cálculo y carácter asimétrico, de los impuestos eliminados o reducidos respecto a los creados (eliminación COFIS y reducción tasas de IVA vs. creación de IRPF), son potenciadas por la reducida magnitud de los cambios netos generados.
- iii. Existía cierta incertidumbre sobre quiénes serían los ganadores y quiénes los perdedores, generales, e incluso de los resultados considerados individualmente, pues ello requeriría previamente que los contribuyentes conocieran con mayor precisión su ubicación en la escala de ingresos de la sociedad, situación que no se cumplía.

“En suma, las razones del eventual éxito de la reforma uruguaya del 2006-07 deben buscarse en factores que permitieron superar complejidades de información, conocimientos y cálculos que hacen virtualmente imposible que una reforma profunda y orientada a la eficiencia y equidad reciba apoyos vocales y activos desde el electorado” (Rius, 2012, pág.17).

Las características del sistema tributario anterior definido como un “archipiélago tributario” (Romano, 2008), con una estructura tributaria atípica para el mundo entero, donde una de sus características más notorias era la ausencia de un impuesto global que gravara las rentas de las personas físicas, conjuntamente con un elevado nivel de evasión,

¹⁴ Rius cita y agradece al Ec. Juan Pablo Jiménez (CEPAL) por este concepto.

eran sin dudas, la causas principales de cambio que procuraban los precursores de la reforma.

Para los investigadores de CINVE, “*Para entender la economía del Uruguay*”, la estructura impositiva del país mostraba serios problemas de inequidad e ineficiencia (2007, pág.187). La inequidad se visualiza principalmente en relación al IVA, pero no solamente, en relación al IVA, el 10% de los hogares más pobres pagan en promedio el equivalente al 9,1% de sus ingresos, mientras el 10% de los hogares más ricos pagan el equivalente al 5,7% de sus ingresos. En relación al IMESI, los valores son respectivamente 1,6% y 1,3%; y en relación al IRP son 0,6% y 1,3%.

La ineficiencia se reflejaba en la existencia de un número importante de tributos de baja recaudación que agregaban complejidad al sistema y distorsionaban la actividad económica: 92% de la recaudación de la DGI provenía de 7 impuestos, mientras el restante 8% provenía de otros 21 impuestos. Los impuestos que representaban la mayor recaudación eran: el IVA, el IMESI, el IRIC, el IRP, el IP, y los aranceles sobre el comercio exterior.

Ambas, la inequidad y la ineficiencia, se veían agravados por una elevada evasión tributaria, que se estimaba, en general en valores cercanos al 20%, pero en particular para el caso del IVA, se estimaba que podía llegar al 40%. Estos porcentajes son notoriamente superiores que algunos de la región: Chile 24%, Argentina 30% y Ecuador 21%. Los niveles de presión tributaria, la gestión de la Administración Tributaria, y la complejidad del sistema tributario en general, constituían los aspectos fundamentales que explican los altos niveles de evasión existentes (CINVE varios autores, 2007, pág.187).

La estructura tributaria en el total de la recaudación de la DGI, según lo expresado en la exposición de motivos del proyecto de ley enviado al Parlamento¹⁵, se integraba con un 5,20% de impuestos directos y un 13,61% de impuestos indirectos, para un total de 18,81% (% del PIB 2005).

A manera de resumen de cuáles fueron los principales cambios fiscales introducidos durante el gobierno de Tabaré Vázquez en el período 2005 – 2010, podemos decir que los mismos estuvieron centrados en la aplicación de la Reforma Tributaria, con la ley N° 18.083 y posteriormente la Ley N° 18.314 que crea el IASS, para gravar los ingresos de

¹⁵ <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/29054>

jubilaciones y pensiones luego que se declararan inconstitucionales algunos artículos del IRPF que sometían a imposición por rentas personales a éste tipo de ingresos; finalmente la Ley N° 18.341 de finales de agosto de 2008, con algunas modificaciones en el IRPF, cómo ser habilitación para liquidar por núcleo familiar, y el aumento del MNI individual a 84 BPC, o la inclusión de los derechos de autor con la tasa del 7% en la rentas de Categoría I – Capital.

Las medidas más destacadas de la reforma y del período en general, consistieron en:

- Derogación de un conjunto de impuestos de baja recaudación; se derogaron los siguientes tributos:
 - Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP).
 - Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS).
 - Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA).
 - Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOSIFI).
 - Impuesto Específico a los Servicios de Salud (IMESSA).
 - Impuesto a las Pequeñas Empresas (IPEQUE).
 - Impuesto a las Comisiones (ICOM).
 - Impuesto a las Telecomunicaciones (ITEL).
 - Impuesto a las Tarjetas de Crédito (ITC).
 - Impuesto a las Ventas Forzadas (IVF).
 - Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA).
 - Impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas.
 - Impuesto a la Compraventa de Bienes Muebles en Remate Público.
 - Impuesto a los Concursos, Sorteos y Competencias (ICSC).
- Creación del IRAE, que sustituye y unifica a los anteriores impuestos a las rentas empresariales, el IRIC y el IRA, en un impuesto unificado, y disminución de la tasa del impuesto, del 30% al 25%; adicionalmente incorporó, la ampliación del aspecto objetivo del hecho generador del impuesto considerando empresariales - con

independencia del factor que las generara - a las sociedades comerciales (con alguna excepción), y la inclusión de normas anti-abuso tendientes a evitar estrategias de elusión, cómo por ejemplo la comúnmente denominada “regla candado”.

- Introducción del régimen de Precios de Transferencia; y definiciones fundamentales en materia de fiscalidad internacional, como ser el de residencia y establecimiento permanente.
- Se suspende a partir de la entrada en vigencia de la ley la creación de sociedades anónimas financieras de inversión (SAFI's), y se eliminan a partir del 1º de enero de 2011; correspondían a las sociedades de régimen off-shore del Uruguay.
- Creación del IRPF, un impuesto anual de carácter personal y directo, que gravará las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas, con un régimen denominado “dual” que divide a las rentas en dos categorías:
 - Las rentas de Categoría I (de Capital) gravadas a una tasa proporcional (la tasa general 12%) y sin mínimo no imponible, de acuerdo al siguiente detalle:
 - Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año, en instituciones de intermediación financiera 3%
 - Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil 3%
 - Intereses correspondientes a los depósitos, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste 5%
 - Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE 7%
 - Restantes rentas 12%

Para los incrementos patrimoniales la base imponible – cómo criterio general – se determina por la diferencia entre el precio de venta y el costo actualizado del bien, no obstante, para las transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles adquiridos antes de la vigencia de la reforma, y para un conjunto de operaciones con bienes muebles, se aplica un sistema de determinación ficta del monto imponible.

- Las rentas de la Categoría II (de Trabajo), quedan gravadas con escalas y tasas progresionales, deducciones personales (aportes jubilatorios, aportes FONASA,

Fondo de Reconversión Laboral, Fondo de Solidaridad y adicionales, y un ficto por hijos menores a cargo) y mínimo no imponible, con la siguiente escala de tramos de renta y las alícuotas correspondientes:

- Hasta el Mínimo no Imponible General de 60 BPC Exento
 - Más del MNIG y hasta 120 BPC 10%
 - Más de 120 BPC y hasta 180 BPC 15%
 - Más de 180 BPC y hasta 600 BPC 20%
 - Más de 600 BPC y hasta 1.200 BPC 22%
 - Más de 1.200 BPC 25%
- Creación del IRNR, un Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) que gravará las rentas de fuente uruguaya, obtenidas por personas físicas y otras entidades, no residentes en la República. Las alícuotas del impuesto se aplicarán en forma proporcional de acuerdo con el siguiente detalle:
 - Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año en instituciones de intermediación financiera 3%
 - Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil 3%
 - Intereses correspondientes a los depósitos, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste 5%
 - Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE 7%
 - Restantes rentas 12%
 - Creación del IASS, que gravará los ingresos correspondientes a jubilaciones y pensiones, denominado Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social, con escalas y tasas que se aplicarán de forma progresional. A tal fin el total de ingresos gravados se incluirá en la escala a que refiere este artículo, aplicándose a la porción de ingreso en cada tramo la tasa que corresponda, de acuerdo con el siguiente detalle:
 - Hasta 96 BPC Exento
 - Más de 96 BPC y hasta 180 BPC 10%

- Más de 180 BPC y hasta 600 BPC 20%
- Más de 600 BPC 25%
- Disminución de las tasas del IVA, que se fijan las siguientes alícuotas:
 - A) Básica del 22% (antes 23%).
 - B) Mínima del 10% (antes 14%).
- Modificación de tasas en el Impuesto al Patrimonio, con una propuesta de reducción gradual, en el entendido que las rentas generadas a partir de la presente ley comenzarán a ser gravadas en su totalidad, situación que no sucedía hasta ese momento, dónde en algunos casos el único tributo que gravaba las manifestaciones de riqueza (capital) era el Impuesto al Patrimonio. Las tasas del impuesto se aplicarán sobre el patrimonio gravado según la siguiente escala:
 - A) Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas:
 - 1) Por hasta 1 vez el mínimo no imponible de sujeto pasivo 0,70%
 - 2) Por más de 1 vez y hasta 2 veces 1,10%
 - 3) Por más de 2 y hasta 4 veces 1,40%
 - 4) Por más de 4 y hasta 6 veces 1,90%
 - 5) Por más de 6 y hasta 9 veces 2,00%
 - 6) Por más de 9 y hasta 14 veces 2,45%
 - 7) Por el excedente 2,75%

Reducción gradual en el tiempo:

- A partir del año 2008, las tasas correspondientes a las escalas 6) a 7) se reducirán en un 0,25% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa inferior al 2% en los ejercicios comprendidos entre el año 2008 y el año 2010 inclusive.
- A partir del año 2011, las tasas correspondientes a las escalas 2) a 7) se reducirán en un 0,20% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa

inferior al 1% en los ejercicios comprendidos entre el año 2011 y el año 2015 inclusive.

- A partir del año 2016, las tasas correspondientes a las escalas 1) a 7) se reducirán en un 0,10% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa inferior al 0,10%.

En el caso de los sujetos no residentes que no tributen el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, el abatimiento de tasas a que refieren los incisos anteriores tendrá como límite inferior la alícuota del 1,5%.

B) Las obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador 3,5%

C) Las personas jurídicas contribuyentes, cuya actividad sea Banco, Casa Financiera o se encuentren comprendidas en el artículo 16 2,8%

D) Los restantes contribuyentes 1,5%.

- Se crea la Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero, que se devengará por las actividades reguladas por el BCU; serán sujetos pasivos de la referida tasa todas las entidades supervisadas por el BCU.
- Se incluye una modificación que mediante el impuesto al Patrimonio se procuraba “nominativizar” a las explotaciones agropecuarias, permaneciendo el beneficio de exoneración del impuesto sólo para aquellas explotaciones que se realizarán bajo formas jurídicas de sociedades personales nominativas, o bien por personas físicas.
- Limitación de la tradicional figura del “secreto bancario”; levantamiento del mismo a efectos de la administración tributaria ante denuncia fundada en sede penal.
- Creación de la figura Monotributo para quienes realicen actividades empresariales de reducida dimensión económica, y cumplan con las condiciones subjetivas establecidas y además los ingresos derivados de la actividad no superen en el ejercicio el 60% del límite establecido en el literal E) del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, no realicen la explotación de más de un puesto o de un pequeño local, y enajenen bienes y presten servicios exclusivamente a consumidores finales.
- Reducción y unificación de tasa de los Aportes Patronales de la Seguridad Social; aplicación de una tasa genérica del 7,5% (antes era de 12,5%) para la alícuota del

aporte patronal jubilatorio al Banco de Previsión Social para todas las remuneraciones que constituyan materia gravada a efectos de las contribuciones especiales de seguridad social.

- Se faculta al Poder Ejecutivo a dar publicidad de los montos de las exoneraciones y demás beneficios tributarios otorgados a los contribuyentes en aplicación de regímenes promocionales.
- Quedarán sujetos únicamente a aportación a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios los profesionales universitarios con actividades amparadas en dicha Caja, salvo que se cumplan como dependiente de una persona física o jurídica. Adicionalmente, cuando la relación del profesional universitario sea con personas físicas o jurídicas cuya actividad sea la de prestadores de servicios personales profesionales universitarios, no habrá relación de dependencia cuando así lo determine la libre voluntad de las partes.
- Se incluyen en las exoneraciones dispuestas por el artículo 1° del Título 3 a las empresas periodísticas y de radiodifusión, siempre que sus ingresos en el ejercicio no superen los 2.000.000 UI (dos millones de unidades indexadas).
- Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, tasa del 7% en rentas de Categoría I – Capital.
- Habilitación para liquidar IPRF por núcleo familiar.
- Aumento del Mínimo No Imponible para personas físicas a 84 BPC, y se fija para Núcleo familiar en 168 BPC.
- Reducción tasa del IVA hasta 9 puntos, por pagos con tarjeta de crédito o débito en operaciones turísticas.

Para un mejor análisis detallado del proyecto de ley enviado al Parlamento en marzo de 2006, señalamos textos (parciales) de la exposición de motivos del Poder Ejecutivo, la discusión parlamentaria y los Informes de Comisión de Hacienda, de la finalmente Ley Nº 18.083 “Sistema Tributario - se establece su modificación integral”, que nos permiten visualizar mejor las posiciones y los argumentos técnicos-políticos, que finalmente quedaron expresados a favor y en contra de la Reforma Tributaria:

Exposición de motivos del proyecto de ley enviado al Parlamento en marzo 2006, que establece:

“Antecedentes

Dentro de los cambios estructurales comprometidos en el Plan de Gobierno, la reforma del sistema tributario tiene una importancia singular, ya que de su éxito depende, en buena medida, la posibilidad de desarrollar aquellas políticas que permitan mejorar la calidad de vida de los uruguayos.

Para llevar adelante esta iniciativa, el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía y Finanzas conformó una Comisión de Trabajo con expertos de dilatada trayectoria en distintas disciplinas vinculadas a la tributación, con el objetivo de elaborar una propuesta que habría de ser sometida a un proceso de consulta pública. El citado documento, puesto a consideración de la opinión pública en noviembre de 2005, generó una amplia participación de la ciudadanía, actuando individualmente y a través de las más diversas organizaciones. Las opiniones recibidas fueron rigurosamente analizadas, a la luz de la defensa del interés colectivo que debe guiar la acción gubernamental, así como del estado del actual proceso de mejora de gestión en la Administración Tributaria.

Más allá del alcance de las medidas que se proponen -las que naturalmente podrán ser objeto de controversia, dada la natural sensibilidad que genera el tema tributario- es esencial que las mismas puedan aplicarse efectivamente, ya que el peor de los fracasos es el que deriva de la brecha entre las normas aprobadas por el Parlamento y su efectiva aplicación, brecha que se manifiesta en las múltiples conductas de evasión y elusión.

En cualquier caso, el proceso de elaboración de la reforma constituye una experiencia inédita, que se inscribe en las mejores tradiciones democráticas de nuestro país.

La situación actual y los objetivos de la reforma

Durante varias décadas, nuestro país ha carecido de una visión estratégica en materia tributaria. Las modificaciones introducidas al sistema se han vinculado en general a situaciones de desequilibrio fiscal, así como a presiones sectoriales que derivaron en exoneraciones asociadas a cuestiones coyunturales, no siempre motivadas por propósitos de interés general. De este proceso devino una estructura caracterizada por una excesiva participación de la imposición al consumo con tasas nominales muy elevadas, un sistema de imposición a la renta parcial, y la proliferación de impuestos pequeños, de baja recaudación. Se trata en síntesis de un sistema inequitativo y complejo. ...”

Informes de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes, dónde fijan su posición final respecto del proyecto de ley, los distintos Partidos Políticos del gobierno y de la oposición¹⁶:

1) Comisión de Hacienda - INFORME EN MAYORÍA (Encuentro Progresista - Frente Amplio)

“Señores Representantes:

... Como ya opinamos¹⁷, cuando dimos la discusión sobre el fondo del asunto, creemos que este proyecto es beneficioso para los intereses de nuestro país y por tanto hubiéramos deseado no tener que postergar su aplicación para poder adelantar la mayor equidad tributaria e incentivos a la producción que el mismo incluye; pero también decíamos, no podemos permitir que se falle en su implementación.

A modo de ejemplo, no hace muchos días, aparecía publicada en la prensa una encuesta donde quedaba demostrada la falta de información de la ciudadanía, al extremo de que aquellos que serán los más beneficiados por esta reforma, manifestaron sus dudas con respecto al proyecto.

Debemos reconocer, con actitud autocrítica, que el proyecto de ley estuvo en discusión más tiempo del pensado en nuestra Cámara, pero también es de justicia reconocer que, gracias al aporte de la sociedad civil y los compañeros parlamentarios, ese tiempo fue utilizado en la búsqueda de mejorar el proyecto en algunas formulaciones de equidad e incentivos a la inversión productiva, sin modificar la estructura vertebral del mismo, sus objetivos y polares.

El proyecto de ley, remitido por el Poder Ejecutivo venía con la fecha de 1º de enero de 2007 como entrada en vigencia. La voluntad del Gobierno y de su Bancada es que la Reforma comience a regir cuanto antes, pero es necesario contar con un plazo prudencial para comunicar a la población un nuevo régimen tributario, que en sí mismo es un tema complejo. ...”

¹⁶ <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/29054/tramite>

¹⁷ ...”El trabajo que se inicia de aplicar esta reforma significa la concreción de un compromiso político mayor de este gobierno con la población de nuestro país.

Significa un cambio estructural progresista en múltiples sentidos como se ha fundamentado largamente. Sometida a la prueba de la realidad se evaluará y corregirá como corresponda pero ya con su diseño actual, esta reforma es extraordinariamente más justa que el sistema tributario vigente en el del Uruguay.”

Sala de la Comisión, 25 de octubre de 2006.

ROBERTO CONDE Miembro Informante ALFREDO ASTI - EDUARDO BRENTA - GONZALO MUJICA - PABLO PÉREZ GONZÁLEZ - HÉCTOR TAJAM

Sala de la Comisión, 14 de diciembre de 2006. ALFREDO ASTI Miembro Informante
EDUARDO BRENTA - ANA CARDOZO - JAVIER CHA - PABLO PÉREZ
GONZÁLEZ - HÉCTOR TAJAM

2) Comisión de Hacienda - INFORME EN MINORÍA (Partido Nacional)

“Señores Representantes:

La presente reforma tributaria propuesta por el Gobierno y respaldada por el Frente Amplio, es injusta y fiscalista. Castiga el trabajo y el multiempleo. Incrementa los costos del consumo de los más humildes. Violenta la Constitución, facultando al Poder Ejecutivo a fijar impuestos. Transfiere recursos de los sectores productivos. Reduce jubilaciones. Desconoce la familia, premiando a los que no tienen hijos. Aumenta la presión del Estado sobre los ciudadanos. Elimina la capacidad de ahorro.

En nombre del Partido Nacional vamos a expresar nuestro voto contrario al proyecto en general y en particular, en función de argumentos básicos que tienen que ver con cuestionamientos a los tres aspectos fundamentales del proyecto. El Gobierno, cuando presentó el proyecto, nos dijo que respondía a tres metas: simplicidad, equidad y fomento de la inversión, y nosotros entendemos que esta iniciativa no cumple con ninguno de estos tres cometidos. ...”

Sala de la Comisión, 14 de diciembre de 2006. JOSÉ CARLOS CARDOSO Miembro Informante
JORGE GANDINI - CARLOS GONZÁLEZ ÁLVAREZ

3) Comisión de Hacienda - INFORME EN MINORÍA (Partido Colorado)

“Señores Representantes:

Recibidas las modificaciones introducidas, al proyecto de ley sobre modificaciones al Sistema Tributario por la Cámara de Senadores y analizadas las mismas, mantenemos en todos sus términos el informe realizado en oportunidad del tratamiento del mismo en la Cámara de Representantes¹⁸.

Por los fundamentos dados en esa oportunidad, reiteramos que el cambio de fecha en la vigencia de aplicación de la ley, no cambia en nada la opinión vertida por lo que se solicita al Cuerpo la no aprobación de las mismas”.

Sala de la Comisión, 14 de diciembre de 2006. JOSÉ AMORÍN Miembro Informante

¹⁸ “...Es por todos estos motivos y por los que expresaremos en Sala al realizar el Informe en Minoría del Partido Colorado que rechazamos enfáticamente este proyecto de ley que va a crear un aumento de la presión tributaria cuyo peso caerá sobre los sectores trabajadores y de ingresos medios de nuestro país.”
Sala de la Comisión, 25 de octubre de 2006. JOSÉ AMORÍN Miembro Informante

4) Comisión de Hacienda - INFORME EN MINORÍA (Partido Independiente)

“Señores Representantes:

Vuestra asesora ha analizado las modificaciones introducidas por la Cámara de Senadores al proyecto de ley de Reforma Tributaria aprobado por la Cámara de Representantes. Tales modificaciones refieren especialmente a la fecha de vigencia del proyecto. Hasta hace menos de un mes, el Ministro de Economía y Finanzas, contador Danilo Astori seguía insistiendo que la reforma se comenzaría a aplicar a partir del 1º de enero de 2007. Una muestra más de la improvisación y de la falta de respeto con que el Gobierno ha manejado éste y otros temas nacionales, en su relación con el Parlamento de la República.

El Partido Independiente rechaza esta reforma tributaria, por lo que consecuentemente desaprueba la entrada en vigencia -cualquiera sea esa fecha- de este brutal incremento de la presión tributaria del que van a ser objeto las familias uruguayas.

Tal como lo expresamos en nuestro informe en minoría al considerar este proyecto en nuestra Cámara, la reforma tributaria es la primera gran señal que emite el nuevo Gobierno a un año de iniciado su período, y por tanto, cobra especial significación develar algunos de los carriles por donde discurre la propuesta. ...”

Sala de la Comisión, 14 de diciembre de 2006. IVÁN POSADA Miembro Informante

Las principales modificaciones tributarias que introdujo la Reforma Tributaria expresada en la Ley N° 18.083 de fecha 27 de diciembre de 2006, y con vigencia al 1º de julio 2007, consistieron en:

1) Derogaciones - Se derogan los siguientes tributos:

- Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP).
- Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS).
- Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA).
- Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOSIFI).
- Impuesto Específico a los Servicios de Salud (IMESSA).
- Impuesto a las Pequeñas Empresas (IPEQUE).

- Impuesto a las Comisiones (ICOM).
- Impuesto a las Telecomunicaciones (ITEL).
- Impuesto a las Tarjetas de Crédito (ITC).
- Impuesto a las Ventas Forzadas (IVF).
- Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA).
- Impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas.
- Impuesto a la Compraventa de Bienes Muebles en Remate Público.
- Impuesto a los Concursos, Sorteos y Competencias (ICSC).

Se faculta al Poder Ejecutivo a establecer la fecha a partir de la cual quedarán derogados los Impuestos a la Compra de Moneda Extranjera, a los Ingresos de las Entidades Aseguradoras y para el Fondo de Inspección Sanitaria.

2) Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)

Estructura.- Se crea un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza.

Rentas comprendidas.- Constituyen rentas comprendidas:

- A) Las rentas empresariales.
- B) Las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles.
- C) Las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de ingresos que determine el Poder Ejecutivo.

Sujetos pasivos.- Serán sujetos pasivos:

- A) Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación.
- B) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.

C) Las asociaciones agrarias, las sociedades agrarias y las sociedades civiles con objeto agrario.

D) Los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, no rigiendo para este impuesto las exoneraciones que gozasen.

E) Los fondos de inversión cerrados de crédito.

F) Los fideicomisos, excluidos los de garantía.

G) Las personas físicas y los condominios, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas.

H) Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el artículo 5º del Título 3 de este Texto Ordenado.

I) Los grupos de interés económico.

Tasa.- La tasa del impuesto será del 25% sobre la renta neta fiscal.

Régimen de Precios de Transferencia – Las operaciones realizadas entre partes vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta.

3) Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión (SAFI)

A partir de la entrada en vigencia de la presente ley no podrán iniciarse trámites de aprobación de estatutos ni constituirse sociedades anónimas con el objeto previsto en la Ley N° 11.073, de 24 de junio de 1948.

A partir del 1º de enero de 2011, las sociedades anónimas financieras de inversión, se adecuarán preceptivamente al régimen general de tributación, en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo, el que podrá disponer la aplicación de las normas sobre documentación y contabilidad establecidas para las sociedades en general, por la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989.

4) Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Naturaleza del impuesto.- Créase un impuesto anual de carácter personal y directo, que gravará las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas y que se denominará Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Hecho generador. Rentas comprendidas.- Estarán comprendidas las siguientes rentas obtenidas por los contribuyentes:

A) Los rendimientos del capital.

B) Los incrementos patrimoniales que determine la ley.

C) Las rentas del trabajo. Se considerarán rentas del trabajo las obtenidas dentro o fuera de la relación de dependencia, los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario.

D) Las imputaciones de renta que establezca la ley.

Sujetos pasivos. Contribuyentes.- Serán contribuyentes de este impuesto las personas físicas residentes en territorio nacional.

Sistema dual.- Para la determinación del Impuesto, las rentas se dividirán en dos categorías:

La categoría I incluirá a las rentas derivadas del capital, a los incrementos patrimoniales, y a las rentas de similar naturaleza imputadas por la ley de conformidad con lo dispuesto por el artículo 7° de este Título.

La categoría II incluirá a las rentas derivadas del trabajo, referidas por el literal C) del artículo 2° de este Título salvo las comprendidas en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y a las rentas de similar naturaleza imputadas por la ley, según lo establecido en el inciso anterior.

Los contribuyentes liquidarán el impuesto por separado para cada una de las categorías.

Categoría I – Rendimientos de Capital, Incrementos Patrimoniales y Rentas Imputadas

Rendimientos de capital. Definición.- Constituirán rendimientos de capital, las rentas en dinero o en especie, que provengan directa o indirectamente de elementos

patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, siempre que los mismos no se hallen afectados a la obtención por parte de dicho sujeto de las rentas comprendidas en los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas, de los No Residentes, así como de ingresos comprendidos en el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios.

Incrementos patrimoniales. Definición.- Constituirán rentas por incrementos patrimoniales las originadas en la enajenación, promesa de enajenación, cesión de promesa de enajenación, cesión de derechos hereditarios, cesión de derechos posesorios y en la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, de bienes corporales e incorporales.

Tasas.- Las alícuotas del impuesto de este Capítulo se aplicarán en forma proporcional, de acuerdo al siguiente detalle:

- Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año, en instituciones de intermediación financiera 3%
- Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil 3%
- Intereses correspondientes a los depósitos, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste 5%
- Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE 7%
- Restantes rentas 12%

Categoría II Rentas de Trabajo

Rentas del trabajo.- Constituirán rentas del trabajo las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, las correspondientes a subsidios de inactividad compensada con excepción de las establecidas en el inciso segundo del literal C) del artículo 2º de este Título y las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza.

Escalas progresionales.- El impuesto correspondiente a las rentas del trabajo se determinará mediante la aplicación de tasas progresionales vinculadas a una escala de rentas. A tales efectos la suma de las rentas computables se ingresará en la escala,

aplicándose a la porción de renta comprendida en cada tramo de la escala la tasa correspondiente a dicho tramo.

Escala de rentas.- A los efectos de lo establecido en el artículo anterior, se fija la siguiente escala de tramos de renta y las alícuotas correspondientes:

- Hasta el Mínimo no Imponible General de 60 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC) Exento
- Más del MNIG y hasta 120 BPC 10%
- Más de 120 BPC y hasta 180 BPC 15%
- Más de 180 BPC y hasta 600 BPC 20%
- Más de 600 BPC y hasta 1.200 BPC 22%
- Más de 1.200 BPC 25%

Deducciones.- Los contribuyentes podrán deducir los siguientes conceptos:

A) Los aportes jubilatorios al Banco de Previsión Social, al Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, a la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial, a la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, a la Caja Notarial de Seguridad Social y a las Sociedades Administradoras de Fondos Complementarios de Previsión Social.

B) Los aportes a la ex DISSE, al Fondo de Reconversión Laboral, al Fondo Sistema Notarial de Salud y a las Cajas de Auxilio o Seguros Convencionales.

C) La prestación destinada al Fondo de Solidaridad y su adicional.

D) Por atención médica a los hijos menores de edad a cargo del contribuyente 6,5 BPC anuales por hijo. La presente deducción se duplicará en caso de hijos, mayores o menores, legalmente declarados incapaces, así como en aquellos que sufran de discapacidades graves, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación. Idénticas deducciones se aplicarán en caso de personas bajo régimen de tutela y curatela.

E) Por atención médica los jubilados y pensionistas podrán deducir 12 BPC anuales.

F) En el caso de los afiliados activos y pasivos de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, los montos pagados.

5) Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)

Estructura.- Créase el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) que gravará las rentas de fuente uruguaya, obtenidas por personas físicas y otras entidades, no residentes en la República.

Hecho generador.- Constituirán rentas comprendidas en el hecho generador del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, obtenidas por los contribuyentes del tributo.

Las rentas computables se clasificarán en:

- A) Rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles.
- B) Rendimientos del trabajo.
- C) Rendimientos del capital.
- D) Incrementos patrimoniales.

Sujetos pasivos. Contribuyentes.- Serán contribuyentes de este impuesto las personas físicas y demás entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 10 del Título 4 de este Texto Ordenado, que regula el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.

Tasa.- Las alícuotas del impuesto se aplicarán en forma proporcional de acuerdo con el siguiente detalle:

- Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año en instituciones de intermediación financiera 3%
- Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil 3%
- Intereses correspondientes a los depósitos, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste 5%

- Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE
7%
- Restantes rentas 12%

6) Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)

Se agrega al inciso primero del artículo 1° del Título 9 del Texto Ordenado 1996, los siguientes literales:

L) Productos derivados de la ranicultura, helicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares.

M) Otros productos agropecuarios que determine el Poder Ejecutivo.

7) Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Caracteres generales.- El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles".

Se agrega al artículo 2° del Título 10 del Texto Ordenado 1996, el siguiente literal:

D) Por agregación de valor en la construcción sobre inmuebles se entenderá la realización de obras bajo la modalidad de administración, cuando tales inmuebles no se hallen afectados a la realización de actividades que generen ingresos gravados por el Impuesto al Valor Agregado ni rentas computables para el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) por parte del titular de la obra.

Tasas.- Se fijan las siguientes tasas:

A) Básica del 22% (veintidós por ciento).

B) Mínima del 10% (diez por ciento).

El Poder Ejecutivo reducirá gradualmente la tasa básica del tributo hasta alcanzar el 20% cuando los resultados de la aplicación de la presente ley aseguren el cumplimiento de los compromisos presupuestales asumidos en relación al resultado fiscal. Toda vez que se produzca una reducción de la referida alícuota, la misma no podrá volver a aumentarse salvo que medie autorización legal.

8) Impuesto Específico Interno (IMESI)

Valores imponibles.- A partir del 1° de enero de 2008, la facultad otorgada al Poder Ejecutivo para establecer la base imponible del Impuesto Específico Interno (IMESI) quedará restringida a los siguientes conceptos:

- A) El precio de venta sin impuestos del fabricante o importador al distribuidor mayorista.
- B) Un monto fijo por unidad física enajenada.
- C) Un monto fijo por unidad enajenada más un complemento ad-valorem determinado por la diferencia entre el monto a que refiere el literal A) y el referido monto fijo.

9) Impuesto al Patrimonio (IP)

Sujeto pasivo.- Créase, con destino a Rentas Generales, un impuesto anual que recaerá sobre el patrimonio de:

A) Las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas, siempre que su patrimonio fiscal exceda del mínimo no imponible respectivo.

B) Quienes estén mencionados en el artículo 3° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley, con excepción de:

1. Los incluidos en el literal E) del artículo 52 del Título 4 de este Texto Ordenado, salvo que se encuentren comprendidos en el literal A) del artículo 3° del mismo Título.
2. Los comprendidos en el literal H) del artículo 9° del Título 4 de este Texto Ordenado.
3. Los que realicen actividades agropecuarias y ejerzan la opción de liquidar el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley.

C) Quienes están comprendidos en el inciso final del artículo 5° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por la presente ley.

D) Las personas jurídicas constituidas en el extranjero, incluidas en el artículo 5° del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, de este Texto Ordenado.

Tasas.- Las tasas del impuesto se aplicarán sobre el patrimonio gravado según la siguiente escala:

A) Las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas:

- 1) Por hasta 1 vez el mínimo no imponible de sujeto pasivo 0,70%
- 2) Por más de 1 vez y hasta 2 veces 1,10%
- 3) Por más de 2 y hasta 4 veces 1,40%
- 4) Por más de 4 y hasta 6 veces 1,90%
- 5) Por más de 6 y hasta 9 veces 2,00%
- 6) Por más de 9 y hasta 14 veces 2,45%
- 7) Por el excedente 2,75%

A partir del año 2008, las tasas correspondientes a las escalas 6) a 7) se reducirán en un 0,25% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa inferior al 2% en los ejercicios comprendidos entre el año 2008 y el año 2010 inclusive.

A partir del año 2011, las tasas correspondientes a las escalas 2) a 7) se reducirán en un 0,20% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa inferior al 1% en los ejercicios comprendidos entre el año 2011 y el año 2015 inclusive.

A partir del año 2016, las tasas correspondientes a las escalas 1) a 7) se reducirán en un 0,10% anual. Dicha reducción no podrá determinar una tasa inferior al 0,10%.

En el caso de los sujetos no residentes que no tributen el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, el abatimiento de tasas a que refieren los incisos anteriores tendrá como límite inferior la alícuota del 1,5%.

B) Las obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador 3,5%

C) Las personas jurídicas contribuyentes, cuya actividad sea Banco, Casa Financiera o se encuentren comprendidas en el artículo 16 2,8%

D) Los restantes contribuyentes 1,5%.

Entidades con capital al portador y entidades no residentes.- La exoneración dispuesta por el artículo 16 de la Ley N° 17.345, de 31 de mayo de 2001, y el abatimiento establecido en el artículo 47 del Título 14 del Texto Ordenado 1996, no regirán para aquellas entidades que cumplan con alguna de las siguientes hipótesis:

A) Sean entidades residentes y tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.

B) Sean entidades no residentes, salvo cuando se trate de personas físicas.

Cuando las participaciones patrimoniales sean nominativas, pero los titulares de las mismas no sean personas físicas, la referida participación nominativa se considerará al portador a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo.

Levantamiento voluntario del secreto bancario.- La Dirección General Impositiva (DGI) podrá celebrar acuerdos con los contribuyentes en los que éstos autoricen, para un período determinado, la revelación de operaciones e informaciones amparadas en el secreto profesional a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982.

Para quienes otorguen la autorización referida en el inciso anterior, la DGI podrá reducir el término de prescripción de sus obligaciones tributarias. En tal caso, los términos de cinco y diez años establecidos por el artículo 38 del Código Tributario, podrán reducirse a dos y cuatro años respectivamente.

Levantamiento del secreto bancario.- Cuando la administración tributaria presente una denuncia fundada al amparo del artículo 110 del Código Tributario, y solicite en forma expresa y fundada ante la sede penal el levantamiento del secreto bancario a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982, las empresas comprendidas en los artículos 1° y 2° de dicha norma quedarán relevadas de la obligación de reserva sobre las operaciones e informaciones que estén en su poder, vinculadas a las personas físicas y jurídicas objeto de la solicitud, siempre que no medie en un plazo de treinta días hábiles, pronunciamiento en contrario del Fiscal competente o del Juez de la causa. En tal hipótesis, el levantamiento del referido secreto alcanzará exclusivamente a las operaciones en cuenta corriente y en caja de ahorro.

Alcance del secreto bancario.- Se interpreta que no está incluida en el secreto profesional a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982, la información que la administración tributaria solicite a las instituciones de intermediación financiera comprendidas en dicha norma, en relación a las obligaciones tributarias originadas en su condición de contribuyentes. Dicha información no podrá ser utilizada por la Administración en relación a terceros.

Se faculta a la Dirección General Impositiva (DGI) y al Banco de Previsión Social (BPS), bajo resolución fundada, para el cobro de los tributos que recauda y/o administra, incluidas las multas, recargos y demás sanciones, a solicitar en los juicios ejecutivos que inicie y en las medidas cautelares que solicite, el embargo de las cuentas bancarias de los sujetos pasivos y de los responsables solidarios, sin necesidad de otra identificación que el nombre completo o la razón o denominación social del demandado o cautelado, conjuntamente con cualquier número identificadorio.

10) Monotributo

Quienes realicen actividades empresariales de reducida dimensión económica, y cumplan con las condiciones establecidas en los artículos siguientes, podrán optar por pagar en sustitución de las contribuciones especiales de seguridad social generadas por su propia actividad, y de todos los impuestos nacionales vigentes, excluidos los que gravan la importación, una prestación tributaria unificada, que se denominará Monotributo.

Estarán comprendidos en la definición a que refiere el inciso anterior exclusivamente, los siguientes sujetos:

- A) Las empresas unipersonales, incluidas aquellas en las que el titular ejerza la actividad con su cónyuge o concubino colaborador, siempre que tales empresas no tengan más de un dependiente.
- B) Las sociedades de hecho integradas por un máximo de dos socios, sin dependientes.
- C) Las sociedades de hecho integradas exclusivamente por familiares, con hasta un cuarto grado de consanguinidad o un segundo de afinidad, siempre que el número de socios no supere a tres y la sociedad no tenga dependientes.

Alcance objetivo.- Podrán optar por el régimen a que refiere el artículo anterior los sujetos a que refiere dicho artículo que cumplan simultáneamente con las siguientes condiciones:

A) Los ingresos derivados de la actividad no superen en el ejercicio el 60% (sesenta por ciento) del límite establecido en el literal E) del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, para los sujetos comprendidos en el literal A) del artículo anterior. Para los restantes sujetos, el límite ascenderá al 100% (cien por ciento) del monto establecido en el referido literal.

B) Desarrollen actividades de reducida dimensión económica, no realizando la explotación de más de un puesto o de un pequeño local, simultáneamente.

C) Ejercen una única actividad sujeta a afiliación patronal; salvo en el caso de los productores rurales, en la hipótesis en que complementen los ingresos derivados de la producción de bienes en estado natural de su establecimiento, con la enajenación en forma accesoria de otros bienes agropecuarios, en estado natural o sometidos a algún proceso artesanal.

D) Enajenen bienes y presten servicios exclusivamente a consumidores finales. El Poder Ejecutivo podrá establecer excepciones a esta condición, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes enajenados y de los servicios prestados.

Determinación del Monotributo.- El monto mensual del Monotributo resultará de aplicar la suma de las alícuotas correspondientes a los tributos recaudados por el Banco de Previsión Social vigentes, con exclusión del denominado complemento de cuota mutual, sobre un sueldo ficto equivalente a 5 BFC (cinco Bases Fictas de Contribución).

La existencia de cónyuge o concubino colaborador, en el caso de las empresas unipersonales, o de socios, determinará una aportación patronal adicional idéntica por la actividad de cada uno de tales integrantes.

El Monotributo no sustituye a los tributos aplicables sobre las remuneraciones de los dependientes, los cuales se regularán por las normas existentes a la vigencia de la presente ley.

El Poder Ejecutivo podrá aumentar el sueldo ficto en una escala de 6 a 10 BFC (seis a diez Bases Fictas de Contribución), teniendo en cuenta las actividades desarrolladas, la dimensión del local y otros índices similares.

11) Aportes Patronales

Contribuciones especiales de seguridad social. Aporte patronal jubilatorio - Tasa genérica-. Se fija en el 7,5% la alícuota del aporte patronal jubilatorio al Banco de Previsión Social, que se aplicará sobre todas las remuneraciones que constituyan materia gravada a efectos de las contribuciones especiales de seguridad social.

No estarán comprendidos en la referida unificación de tasas los contribuyentes de la aportación civil, que continuarán tributando por las alícuotas de aportación vigentes, con excepción de los entes autónomos y servicios descentralizados del dominio industrial y comercial del Estado, quienes aportarán conforme lo dispuesto en el inciso precedente.

La alícuota fijada no modifica la contribución especial por servicios bonificados.

El Poder Ejecutivo adecuará las tasas correspondientes al Aporte Unificado de la Construcción por las actividades comprendidas por el Decreto-Ley N° 14.411, de 7 de agosto de 1975, de conformidad con lo dispuesto por el artículo anterior.

Asimismo realizará la correspondiente adecuación de la Contribución Patronal Rural por las actividades de empresas rurales comprendidas por la Ley N° 15.852, de 24 de diciembre de 1986. Dicha aportación se determinará en base a la superficie, de conformidad a lo dispuesto en la referida ley.

El aporte patronal jubilatorio de las radioemisoras del interior del país y de la prensa escrita, se adecuará a la tasa genérica establecida en el artículo anterior, de acuerdo a la siguiente escala:

Desde el 1° de julio de 2007 2,5%

Desde el 1° de enero de 2008 5,0%

Desde el 1° de enero de 2009 7,5%

Se adecúa el aporte patronal jubilatorio de la Intendencia Municipal de Montevideo al de los restantes municipios, de acuerdo a la siguiente escala:

Desde el 1° de julio de 2007 18,5%

Desde el 1° de enero de 2008 17,5%

Desde el 1° de enero de 2009 16,5%

12) Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero

Estructura.- se crea la Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero, que se devengará por las actividades reguladas por el Banco Central del Uruguay.

Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos de la referida tasa todas las entidades supervisadas por el Banco Central del Uruguay:

- A) Las instituciones que integran el sistema de intermediación financiera.
- B) Las casas de cambio.
- C) Las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional.
- D) Las empresas de seguros y reaseguros y mutuas de seguros.
- E) Las Bolsas de Valores, corredores de bolsa y agentes de valores.
- F) Emisores de oferta pública, las administradoras de Fondos de Inversión, los fiduciarios profesionales, los fondos de inversión y los fideicomisos financieros de oferta pública.
- G) Otros sujetos regulados.

Determinación de la tasa.- La Tasa de Control Regulatorio del Sistema Financiero será determinada por el Poder Ejecutivo previa propuesta fundada por el Banco Central del Uruguay según el siguiente detalle:

- A) Para los sujetos pasivos de los literales A) y B) del artículo 96 de la presente ley, la tasa no podrá superar el 1°/oo (uno por mil) del promedio anual del total de los activos propios radicados en el país que administren.
- B) Para los sujetos pasivos de los literales C), E) y F) del artículo 96 de la presente ley, la tasa no podrá superar el 2°/oo (dos por mil) del promedio anual del total de comisiones cobradas.

C) Para los sujetos pasivos del literal D) del artículo 96 de la presente ley, la Tasa no podrá superar el 2°/oo (dos por mil) de los ingresos brutos anuales de fuente uruguaya.

D) Para los restantes sujetos la tasa no podrá superar el 2°/oo (dos por mil) del promedio anual del total de los activos que administren o de las comisiones que perciban.

13) Normas Varias

Renuncias fiscales.- Se faculta al Poder Ejecutivo a dar publicidad de los montos de las exoneraciones y demás beneficios tributarios otorgados a los contribuyentes en aplicación de regímenes promocionales, tales como los establecidos en la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998, y en la Ley N° 15.939, de 28 de diciembre de 1987. Tal publicidad podrá realizarse en relación a los beneficiarios en forma individual o sectorial.

Quedarán sujetos a aportación a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios los profesionales universitarios con actividades amparadas en dicha Caja, salvo que se cumplan como dependiente de una persona física o jurídica.

Cuando la relación del profesional universitario sea con personas físicas o jurídicas cuya actividad sea la de prestadores de servicios personales profesionales universitarios, no habrá relación de dependencia cuando así lo determine la libre voluntad de las partes debiendo existir facturación de honorarios profesionales por el lapso que fije el contrato de arrendamiento de servicios u obra, asociación, u otro análogo de acuerdo a las exigencias que dicte la reglamentación.

En ningún caso se deberá aportar a más de un instituto de seguridad social por un mismo

14) Otras Derogaciones y Vigencia

Exoneraciones genéricas.- Se sustituye el artículo 110 del Título 3 del Texto Ordenado 1996, por el siguiente: Se incluye en las exoneraciones dispuestas por el artículo 1° de este Título a las empresas periodísticas y de radiodifusión, siempre que sus ingresos en el ejercicio no superen los 2.000.000 UI (dos millones de unidades indexadas)".

Vigencia.- Las disposiciones de esta ley para las que no se haya establecido una vigencia específica, regirán desde el 1° de julio de 2007.

Posteriormente de aprobada la Ley, con la promoción de asociaciones de jubilados y partidos políticos de oposición, se promueven sendos recursos de inconstitucionalidad por el IRPF a jubilaciones y pensiones, y la Suprema Corte de Justicia en las Sentencias 48 y 49/2008 establecen la Acción de Inconstitucionalidad del IRPF a jubilados (art. 2 literal c), 30 y 33 del Título 7 del Texto Ordenado 1996 en la redacción dada por el art. 8 de la Ley N° 18.083).

La Suprema Corte de Justicia, por mayoría de sus integrantes naturales, entiende que procede hacer lugar al accionamiento de inconstitucionalidad planteado en autos por violentar el art. 8 de la Constitución Nacional.

Sentencia N° 49/008: Por los fundamentos expuestos¹⁹, la Suprema Corte de Justicia, por mayoría, Falla:

“Declarase inconstitucional e inaplicable al caso concreto el art. 8 de la ley N° 18.083²⁰ de 27 de diciembre de 2006, en cuanto modifica el título 7 del texto ordenado de 1996 en

¹⁹ “Se estima que la norma cuestionada viola el art. 8 de la Constitución.

Éste dispone que “todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos y las virtudes”.

A juicio de la mayoría de la Corta se infringe dicha disposición constitucional de dos maneras, a saber: 1) porque se trata de forma igualitaria a aquellas personas que están en distinta posición jurídica y, 2) porque se legisla en forma diferente respecto de aquéllos que están en igual situación jurídica.

En lo relativo al primer punto, se entiende que los activos, o sea aquéllos que trabajan y perciben por ello una contraprestación, están en diferente situación que los pasivos, los que, después de haber aportado a la seguridad social durante toda su vida activa, reciben una prestación como retribución a lo ya vertido en las arcas del Estado por tal concepto.

Por otra parte, se trata en forma desigual a aquéllos que están en igual situación, al considerar el tratamiento de las jubilaciones y pensiones por un lado, y el de otras prestaciones a la seguridad social referidas en el art. 2 lit. C), por otro, en forma diferente.

Es evidente que mientras todas son prestaciones a la seguridad social en las cuales no existe actividad generadora de renta, el tratamiento impositivo es absolutamente desigual, ya que se grava con el impuesto a la renta a las jubilaciones y pensiones y no se grava con dicho impuesto a las demás prestaciones.”

²⁰ Artículo 2) ... C) Las rentas del trabajo. Se considerarán rentas del trabajo las obtenidas dentro o fuera de la relación de dependencia, los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario.

Artículo 30) Rentas del trabajo.- Constituirán rentas del trabajo las obtenidas por la prestación de servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, las correspondientes a subsidios de inactividad compensada con excepción de las establecidas en el inciso segundo del literal C) del artículo 2° de este Título y las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza.

sus arts. 2 lit. C en cuanto la referida disposición incluyó como hecho generador del tributo entre las rentas comprendidas, a: “las jubilaciones pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza”; 30 y 33, con excepción de lo dispuesto en el inciso segundo en tanto establece: “no estarán incluidas las generadas en aportes realizados a instituciones de previsión social no residentes, aun cuando sean servidas por los organismos a que refiere el inciso anterior”, a partir del 1° de julio de 2007.”

Es producto de ésta situación frente al IRPF sobre jubilaciones y pensiones, que se promueve y se aprueba la Ley N° 18.314 “Régimen Tributario de Jubilaciones y Pensiones” del 4 de julio de 2008, que en base a informes de abogados constitucionalistas recibidos por el gobierno, se recogen los cambios necesarios para gravar dichas rentas, y que la normativa quede a resguardo de nuevas acciones o recursos de inconstitucionalidad.

- 1) Naturaleza del impuesto - Créase un impuesto que gravará los ingresos correspondientes a jubilaciones y pensiones, denominado Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS).
- 2) Hecho generador - Estarán gravados los ingresos correspondientes a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad similares, servidos por instituciones públicas y privadas, residentes en la República. No estarán comprendidos en el hecho generador los ingresos por jubilaciones y pensiones originados en aportes a instituciones de previsión social no residentes, aun cuando tales ingresos sean pagados por entidades residentes.
- 3) Contribuyentes - Serán contribuyentes las personas físicas, en tanto sean titulares de los ingresos gravados.

Artículo 33) Jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividades de similar naturaleza.- Las jubilaciones y pensiones que tendrán la condición de rentas comprendidas serán las servidas por el Banco de Previsión Social, el Servicio de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas, la Dirección Nacional de Asistencia Social Policial, la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios, la Caja Notarial de Seguridad Social y por cualquier otra entidad residente en la República, pública o privada, que otorgue prestaciones de similar naturaleza.

No estarán incluidas las generadas en aportes realizados a instituciones de previsión social no residentes, aun cuando sean servidas por los organismos a que refiere el inciso anterior.

La renta computable estará constituida por el importe íntegro de la jubilación, pensión o prestación de pasividad correspondiente.

- 4) Base imponible - La base imponible estará constituida por la suma de los ingresos gravados, devengados en el ejercicio. En el caso de que existan rentas en especie, el Poder Ejecutivo establecerá los criterios de valuación aplicables.
- 5) Tasas progresionales- Las alícuotas del tributo se aplicarán de forma progresional. A tal fin el total de ingresos gravados se incluirá en la escala a que refiere este artículo, aplicándose a la porción de ingreso en cada tramo la tasa que corresponda, de acuerdo con el siguiente detalle:
 - Hasta 96 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC) Exento
 - Más de 96 BPC y hasta 180 BPC 10%
 - Más de 180 BPC y hasta 600 BPC 20%
 - Más de 600 BPC 25%
- 6) Transitorio - Los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas que obtengan, en el período comprendido entre el 1° de enero y el 30 de junio de 2008, rentas gravadas por ese tributo originadas en jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza, deberán realizar, por todas las rentas comprendidas en la Categoría II del tributo (rentas del trabajo), una liquidación de dicho impuesto al 30 de junio de 2008, fecha en que se considerará configurado el mismo.

Si los sujetos a que refiere el inciso anterior obtuvieran, en el período comprendido entre el 1° de julio y el 31 de diciembre de 2008, rentas incluidas en la citada Categoría II, gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, deberán efectuar la liquidación correspondiente por dicho período.
- 7) Vigencia- Las disposiciones establecidas en esta ley regirán a partir del 1° de julio de 2008.

Cuadro VII.1 Principales eventos legales con impactos tributarios y regulatorios en el período 1° de marzo de 2005 al 1° marzo de 2010

Fecha aprobada Parlamento	Norma legal	Contenido tributario
30.05.2005	Decreto 166/005	Se aprueba la reestructura de la DGI y el régimen de desempeño en dedicación exclusiva para los funcionarios de la Unidad Ejecutora 005 "Dirección General Impositiva", Inciso 05 "Ministerio de Economía y Finanzas.
19.12.2005	Ley 17.930	Presupuesto Nacional 2005 – 2009 Sección VII Recursos – Cap. I Normas Tributarias - Artículos 460 al 473
26.12.2005	Ley 17.934	Actividad Turística – se establecen beneficios tributarios
24.10.2006	Ley 18.046	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2005
20.11.2006	Ley 18.057	Tasa transporte marítimo y fluvial. Créase una tasa que gravará el transporte marítimo y fluvial de pasajeros con una alícuota de hasta un 2% la que se aplicará sobre el precio del pasaje.
27.11.2006	Ley 18.064	Créase un adicional al Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales, que tengan por objeto inmuebles rurales. El producido de este adicional será destinado al Instituto Nacional de Colonización
19.12.2006	Ley 18.078	Se exonera de toda clase de timbres judiciales y profesionales, a los juicios tramitados por los consultorios jurídicos gratuitos.
27.12.2006	Ley 18.083	Reforma del Sistema Tributario. Se derogan, crean y modifican diversas normas.
07.01.2007	Ley 18.092	Titularidad del Derecho de Propiedad sobre Inmuebles Rurales y Explotaciones Agropecuarias. Declárase de interés general que los titulares del derecho de propiedad sobre los inmuebles rurales y las explotaciones agropecuarias sean personas físicas o sociedades personales.
27.04.2007	Ley 18.125	Modificación de la Carta Orgánica del BHU. Artículo 15 exoneraciones tributarias.
12.05.2007	Ley 18.127	Se otorga a los fideicomisos financieros que se estructuren de acuerdo al mecanismo previsto en el Reglamento del Programa de Crédito Global Multisectorial III, un tratamiento tributario especial.
18.05.2007	Ley 18.131	Créase el Fondo Nacional de Salud (FONASA). Aportes de funcionarios de un 3% sobre el total de las retribuciones sujetas a montepío y Aportes a cargo del organismo empleador de los funcionarios, del 5% sobre las mismas remuneraciones.

11.06.2007	Ley 18.138	Se exonera de gravámenes impuestos por el literal H) del artículo 71 de la Ley N° 17.738, a la importación, por parte del Ministerio de Salud Pública y de la Administración de los Servicios de Salud del Estado, de todo tipo de equipo e instrumental médico y de equipo, instrumental y material odontológico.
02.08.2007	Ley 18.164	Se exonera del IVA por un plazo de sesenta días las enajenaciones de cortes de carne vacuna.
31.08.2007	Ley 18.172	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2006. Sección VII Recursos – Cap. I Normas Tributarias - Artículos 310 al 324
27.10.2007	Ley 18.184	Mecanismos de importación en admisión temporaria, de toma de stock y de régimen devolutivo ("draw back").
14.11.2007	Ley 18.195	Fomento y la regulación de la producción, la comercialización y la utilización de agro-combustibles. Régimen tributario, artículos 20 a 23. Faculta al PE a exonerar a los agro-combustibles nacionales de los tributos que recaigan sobre los mismos. Queda exonerado el biodiesel nacional del IMESI por un período de 10 años. Exoneración IP e IRAE a empresas productoras.
27.12.2007	Ley 18.242	Fomento, la regulación, la promoción y el desarrollo de la producción láctea.
27.12.2007	Ley 18.245	Contribución Inmobiliaria Rural para inmuebles forestados. Exoneración para bosques de madera de calidad y bosques naturales.
26.03.2008 04.04.2008	Sentencias SCJ N° 48 y 49/2008	Declaración de inconstitucionalidad del art. 8 de la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria, referente al IRPF a las jubilaciones, pensiones y pasividades de similar naturaleza.
16.05.2008	Ley 18.284	Créase el Instituto del Cine y el Audiovisual del Uruguay (ICAU). Recursos derivados de la aplicación de los artículos 235 y siguientes de la Ley N° 17.930.
03.06.2008	Ley 18.301	Se deroga el artículo 1° de la Ley N° 16.492. Se deroga el artículo 585 de la Ley N° 17.296. Comisión sobre importaciones y Tasa Consular, percibidas por el BROU.
04.07.2008	Ley 18.314	Créase un impuesto que gravará los ingresos correspondientes a jubilaciones y pensiones, denominado Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS).
25.07.2008	Ley 18.323	Consortio de Exportación, creación y regulación de su funcionamiento. Art. 13 - Neutralidad fiscal.
14.08.2008	Ley 18.332	Exoneraciones del impuesto de contribución inmobiliaria rural para montes cítricos.
30.08.2008	Ley 18.341	Modificaciones al Sistema Tributario
06.10.2008	Ley 18.362	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2007

		Sección VII Normas Tributarias – Artículos 488 al 493.
24.10.2008	Ley 18.401	Modificación Carta Orgánica del Banco Central del Uruguay
24.10.2008	Ley 18.407	Regular la constitución, organización y funcionamiento de las Cooperativas y del sector cooperativo. Artículo 218 régimen tributario y exoneraciones.
24.12.2008	Ley 18.440	Cooperativas de profesionales de la salud. Artículos 6 y 7, régimen tributario y exoneraciones aportes patronales BPS.
08.01.2009	Ley 18.462	Instituto Nacional de Vitivinicultura (INAVI). Modificación estructura y funcionamiento. El producto de la Tasa de promoción y control vitivinícola - creada por el Artículo 149 Ley N° 15.903 - será vertido en el BROU a nombre del INAVI.
26.01.2009	Decreto 56/009	Reglamentación de los artículos 38 a 46 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, que establecen un régimen de Precios de Transferencia.
11.02.2009	Ley 18.464	Otorgar a las Instituciones de Asistencia Médica Colectiva un crédito de hasta seis puntos porcentuales del IVA.
11.05.2009	Ley 18.485	Ley de Partidos Políticos. Exonerados de todo tributo.
13.09.2009	Ley 18.570	Régimen especial de facilidades de pago de obligaciones por aportes jubilatorios patronales al BPS.
18.09.2009	Ley 18.585	Declárase de interés nacional la investigación, el desarrollo y la formación en el uso de la Energía Solar Térmica. Artículo 12 - Exoneración y devolución de impuestos, IVA. IMESI e impuestos aduaneros, fabricación e importación.
21.09.2009	Ley 18.600	Admisibilidad, validez y eficacia jurídicas del documento electrónico y de la firma electrónica.
02.12.2009	Ley 18.627	Ley de Mercado de valores. Normas para su regulación. Título XI - Disposiciones Tributarias de promoción al Mercado de Valores. Artículos 128 al 138.

Fuente: elaboración propia en base a los Bancos de Datos del Centro de Información Oficial (IMPO)

<http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi>, y del Parlamento del Uruguay

<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/leyes>.

VIII. Presidencia de José Mujica – Frente Amplio 2010 - 2015

El 1° de marzo de 2010 asume la Presidencia de la República José Mujica Cordano, el segundo presidente consecutivo de izquierda, continuando la coalición política Frente Amplio en el gobierno. Su compañero de fórmula, el Vicepresidente electo, fue Danilo Astori, Ministro de Economía y Finanzas del periodo anterior, líder intelectual y político de la Reforma Tributaria del 2007. José Mujica, de 74 años, era un ex guerrillero que perteneció al Movimiento Tupamaro (década del '70), integrado políticamente al Frente Amplio dentro del Movimiento de Participación Popular.

La situación económica que recibe el gobierno de Mujica puede decirse que fue particularmente buena en términos relativos y en comparación histórica para nuestro país; el Boletín informativo del Centro de Investigaciones Económicas de diciembre 2014, CINVE (Diciembre 2014) para el final del período establecía: “Uruguay registrará en 2014 el doceavo año de crecimiento consecutivo, con un crecimiento promedio superior a la media histórica. Si bien es cierto que el ritmo se ha visto desacelerado, también lo es que la moderación del crecimiento ha sido en menor medida a la prevista, con una demanda interna que cede muy ligeramente. Las estimaciones más recientes prevén un crecimiento por encima de 3,5% para 2014 y en torno a 2,5% en 2015 y 2016. A su interior, el consumo y la puesta en marcha de Montes del Plata²¹ juegan un papel central.”

Y respecto a la cuestión fiscal, el mismo Boletín expresaba: “Según surge de la última Rendición de Cuentas (RR.CC.), el Sector Público Consolidado registró en 2013 un déficit de 2,4% del PIB, implicando una mejora respecto a 2012. El resultado primario cerró el año con un superávit de 0,4% del PIB. En tanto, los intereses de la deuda representaron al cierre de 2013 un 2,8% del PIB y el déficit global se ubicó en 2,4% del PIB. La diferencia entre lo previsto y lo ocurrido se explicó en parte por desvíos en el Resultado Primario, que fue 0,5% del PIB menor a lo esperado. Aunque los ingresos estuvieron por encima de lo proyectado, el mayor aumento de los egresos explica el peor resultado.”

No obstante estos resultados que se observaban sobre finales del 2014, para mediados del 2015 ya se veía un escenario distinto al de la década previa, evidenciando una desaceleración en el ritmo de crecimiento, y un contexto internacional más desfavorable.

²¹ Segunda Planta de Celulosa instalada en Uruguay

Si bien el 2015 sería el decimotercer año consecutivo de crecimiento económico y a su vez, la media de crecimiento de esos trece años sería superior a la histórica, la desaceleración registrada en 2014 se profundiza bruscamente durante 2015. Mientras en 2014 el crecimiento promedio fue de 3,5%, se esperaba un año con cierre en torno a 1,6% para 2015, y para 2016 se preveía un crecimiento aún menor. (CINVE, Diciembre 2015).

En ese contexto económico, y que en líneas generales se esperaba un equipo y una dirección de la política económica en continuidad con el período de gobierno anterior, dónde la implementación de la Reforma Tributaria había marcado un hito político y económico significativo, no se esperaban para éste período de gobierno cambios concretos en materia tributaria. De alguna manera, las expectativas estaban centradas en la implementación de amplias políticas sociales, *Educación, educación y educación...*, decía Mujica en oportunidad de su discurso de asunción de mando.

No obstante, sí se producirían cambios importantes en materia regulatoria, en materia de fiscalidad internacional (cómo veremos en el Capítulo XI) y cambios en algunos paradigmas, por ejemplo los referidos al *secreto bancario* y al criterio de *fuerza territorial* de las rentas, que se verán alterados.

A manera de resumen del período 2010 – 2015, los principales cambios normativos con impacto tributario, durante la presidencia de José Mujica, consistieron en:

- Cambios al criterio de renta territorial para los rendimientos de capital mobiliario; se gravan dichas rentas con independencia si se obtuvieron en Uruguay o en el exterior. Se mantiene el criterio de fuente uruguaya para las rentas por incrementos patrimoniales.
- Flexibilización del secreto bancario con fines tributarios.
- Cierre preceptivo (definitivo) de las sociedades off-shore, régimen de SAFI's.
- Cambios en las escalas y aumento de tasas del IRPF Categoría II (rentas de trabajo) hasta máxima de 30%.
- Se otorga facultad al Poder Ejecutivo para aumentar el mínimo no imponible del IRPF y el IASS, hasta en 12 BPC.
- Dedución para el IRPF de las cuotas hipotecarias por pago de vivienda.

- Beneficios para quienes adquirieran la calidad de residentes fiscales, respecto a los rendimientos de capital mobiliario.
- Reducción del IVA hasta 2 puntos porcentuales en la tasa, en ocasión de realizarse compras con instrumentos electrónicos de pagos, tarjetas de crédito y débito, Ley de Inclusión Financiera, Ley N° 19.210 del 29 de abril de 2014.
- Reducciones adicionales del IVA transitorias, de hasta 2 puntos más para el primer año de la Ley de Inclusión Financiera, y de hasta 1 punto en el segundo año.
- Reducción del IVA en régimen personalizado para compras realizadas con tarjetas de débito Uruguay Social y Asignaciones Familiares (sectores más vulnerables; se faculta a que la reducción del impuesto pueda ser total).
- Crédito fiscal en IRPF por arrendamiento de inmuebles; los contribuyentes que fueran arrendatarios de inmuebles con destino a vivienda permanente, podrán imputar al pago de este impuesto, hasta el monto equivalente al 6% del precio del arrendamiento, siempre que se identifique al arrendador y el pago se hubiera pactado y hecho efectivo mediante la acreditación en cuenta en una institución de intermediación financiera local.
- Devolución del Impuesto a las Enajenaciones de Semovientes (1%) pagados a Gobiernos Departamentales (sub-nacionales), vía certificados de crédito para tributos de DGI y/o BPS.
- Creación del ICIR, que gravaba inmuebles rurales de más de 2.000 has.
- Declaratoria de inconstitucionalidad del ICIR.
- Eliminación de la exoneración genérica del Impuesto al Patrimonio agropecuario. Se mantiene exoneración para activos afectados que no superen los 12.000.000 UI (Activo = inmuebles rurales por valor de Catastro, más 40% ficto de muebles y semovientes por explotación). Tasa 1,5% del patrimonio neto, con reducción del 50%.
- Creación de Sobretasa del Impuesto al Patrimonio agropecuario, a partir de activos que superen 30.000.000 UI (excepto entidades con acciones al portador y no residentes, alcanzadas a partir de 12.000.000 UI).
- Implementación del régimen de documentación fiscal o factura electrónica.

En detalle, el primer evento de características relevantes desde el punto de vista tributario, se da con la aprobación de la Ley N° 18.718 del 24 de diciembre de 2010, que introduce las primeras modificaciones a la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria.

- 1) IRPF – cambios en el criterio de fuente territorial para los rendimientos del capital mobiliario.

El artículo 1° del IRPF quedará de la siguiente manera: Naturaleza del impuesto - Créase un impuesto anual de carácter personal y directo, que gravará las rentas (antes agregaba de fuente uruguaya) obtenidas por las personas físicas y que se denominará Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Aspecto espacial del hecho generador.- Estarán gravadas por este impuesto:

1. Las rentas de fuente uruguaya, entendiéndose por tales las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.
2. Los rendimientos del capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes.

Se agrega el siguiente artículo 7° Bis: Imputación de rentas de entidades no residentes. En el caso en que personas físicas residentes participen en el capital de entidades no residentes, las rentas obtenidas por dichas entidades serán determinadas e imputadas a todos los efectos fiscales como propias por las referidas personas físicas en la proporción que tenga su participación en el patrimonio de aquéllas.

Las rentas objeto de imputación comprenderán exclusivamente los rendimientos del capital mobiliario incluidos en el numeral 2 del artículo 3° de este Título obtenidos por la entidad no residente, en tanto tales rentas pasivas estén sometidas a una tributación efectiva a la renta en el país de su residencia inferior a la tasa máxima vigente para el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la Categoría I (Rentas del Capital).

- 2) IRPF – cambio en las tasas correspondientes al IRPF de manera de incluir estas rentas de capital mobiliario de entidades no residentes al 12%. Tasas - Las alícuotas del impuesto de este Capítulo se aplicarán en forma proporcional, de acuerdo al siguiente detalle:

- Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año, en instituciones de intermediación financiera de plaza 3%
- Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos por entidades residentes a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales 3%
- Intereses correspondientes a los depósitos en instituciones de plaza, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste 5%
- Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE originados en los rendimientos comprendidos en el apartado ii) del literal C) del artículo 27 de este Título 12%
- Otros dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE 7%
- Rendimientos derivados de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas 7%
- Rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales, a plazos de más de 3 años 3%
- Restantes rentas 12%

3) IRPF – exoneraciones por dividendos o utilidades distribuidas

Acciones que cotizan en Bolsa - estarán exentos los dividendos pagados o acreditados por los contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas y del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, en tanto las acciones que dan lugar al pago o crédito de los mismos coticen en Bolsas de Valores habilitadas a operar en la República.

Servicios personales (exoneración que ya estaba en la ley original) - estarán exentas las utilidades distribuidas por los sujetos prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia que hayan quedado incluidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas en aplicación de la opción del artículo 5° del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Esta exoneración alcanza exclusivamente a las utilidades derivadas de la prestación de servicios personales.

- 4) IRPF - Crédito fiscal por impuestos pagados en el exterior - Los contribuyentes que hayan sido objeto de imposición en el exterior por los rendimientos del capital mobiliario a que refiere el numeral 2 del artículo 3º del presente Título, podrán acreditar, en las condiciones que establezca la reglamentación, el impuesto pagado en el exterior contra el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas que se genere respecto de la misma renta. El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a tal deducción.

- 5) Flexibilización del Secreto Bancario con fines tributarios – se amplían las facultades de la Administración Tributaria y se incorpora la posibilidad de levantar el secreto bancario por resolución judicial cuando el Director General de Rentas, en el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la DGI y respecto de obligaciones tributarias no prescriptas, solicite en forma expresa y fundada ante los Juzgados con competencia en la materia civil. El Juez solo hará lugar a la solicitud cuando la administración tributaria haya acreditado la existencia de indicios objetivos que hagan presumir razonablemente la existencia de evasión por parte del sujeto pasivo, y siempre que la información solicitada resulte necesaria para la correcta determinación de adeudos tributarios o la tipificación de infracciones. La misma información, podrá ser solicitada por la administración tributaria, en cumplimiento de solicitudes expresas y fundadas por parte de la autoridad competente de un Estado extranjero, exclusivamente en el marco de convenios internacionales ratificados por la República en materia de intercambio de información o para evitar la doble imposición, que se encuentren vigentes. A estos efectos se modifica el artículo 54 de la Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006.

Otro hito a destacar, en particular por su impacto en la incorporación de los estándares internacionales en materia de combate a la opacidad y a los regímenes de baja o nula tributación, es que se reglamentan los artículos 4 a 7 de la Ley N° 18.083 que prevén la adecuación preceptiva de las Sociedades Anónimas de Inversión comprendidas en la Ley N° 11.073, de 24 de junio de 1948, al régimen general de tributación, en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo a partir de 1º de enero de 2011 y por tanto se decreta su cierre definitivo a diciembre de 2010.

- 1) Cierre preceptivo. Las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFI) comprendidas en el régimen del artículo 1° del Título 5° del TO 1996, efectuarán al 31 de diciembre de 2010 un cierre preceptivo de ejercicio económico, considerando el capital fiscal al cierre, y proporcionando el Impuesto a los meses de duración del ejercicio.

Posteriormente, sobre mitad del período de gobierno, se aprueba la Ley N° 18.910 que en el marco de una lógica de proceso evolutivo planteado en los pilares básicos de la Reforma Tributaria reseñados en el capítulo anterior, es que se incorporan nuevos ajustes al sistema tributario. Los principales cambios, entre otros, consistieron en el aumento de las tasas del IRPF para la Categoría II rentas de trabajo que llegan al 30% en el tramo más elevado, da facultad al PE para el aumento del mínimo no imponible, y adicionalmente se incorporan nuevas deducciones cuotas hipotecarias de viviendas. Las principales medidas tributarias referen incorporadas refieren a:

- 1) IRPF – IRNR - Beneficios para personas que adquieran la calidad de residentes fiscales, respecto a los rendimientos del capital mobiliario.

Las personas físicas que adquieran la calidad de residente fiscal en la República podrán optar por tributar el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, por el ejercicio fiscal en que se verifique el cambio de residencia a territorio nacional y durante los cinco ejercicios fiscales siguientes. Dicha opción podrá realizarse por única vez y exclusivamente con relación a los rendimientos del capital mobiliario a que refiere el numeral 2 del artículo 3° del mismo Título.

La misma opción podrán realizar las personas físicas que hubieran adquirido la residencia fiscal en la República por los cambios de residencia a territorio nacional verificados a partir del 1° de julio de 2007.

- 2) IRPF – nuevas escalas de rentas y tasas.

Escala de rentas - A los efectos de lo establecido en el artículo anterior, se fijan las siguientes escalas de tramos de renta y las alícuotas correspondientes:

A) Contribuyentes personas físicas:

Hasta el Mínimo no Imponible General de 84 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Exento
Más del MNIG y hasta 120 BPC	10%
Más de 120 BPC y hasta 180 BPC	15%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC	20%
Más de 600 BPC y hasta 900 BPC	22%
Más de 900 BPC y hasta 1.380 BPC	25%
Más de 1.380 BPC	30%

B) Contribuyentes núcleos familiares cuando las rentas de la Categoría II de cada uno de los integrantes del núcleo considerados individualmente superen en el ejercicio los 12 SMN:

Hasta el Mínimo no Imponible General de 168 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Exento
Más de 168 y hasta 180 BPC.	15%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC	20%
Más de 600 BPC y hasta 900 BPC	22%
Más de 900 BPC y hasta 1.380 BPC	25%
Más de 1.380 BPC	30%

C) Contribuyentes núcleos familiares cuando las rentas de la Categoría II de uno de los integrantes del núcleo no superen en el ejercicio los 12 SMN:

Hasta el Mínimo no Imponible General de 96 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC)	Exento
Más de 96 y hasta 144 BPC	10%
Más de 144 BPC y hasta 180 BPC	15%
Más de 180 BPC y hasta 600 BPC	20%
Más de 600 BPC y hasta 900 BPC	22%

Más de 900 BPC y hasta 1.380 BPC 25%

Más de 1.380 BPC 30%

3) IRPF – mínimo no imponible. Se faculta al Poder Ejecutivo a incrementar los Mínimos No Imponibles Generales a que refieren los literales A), B) y C) del artículo 37 del Título 7 del Texto Ordenado 1996, hasta en 12 BPC (doce Bases de Prestaciones y Contribuciones) anuales, con vigencia al 1° de enero de 2012.

4) IRPF Deducciones por cuotas hipotecarias de la vivienda – Se sustituye el literal E) del artículo 38 del Título 7 del Texto Ordenado 1996 por el siguiente:

Los montos pagados en el año por cuotas de préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda única y permanente del contribuyente, siempre que el costo de la vivienda no supere las UI 794.000 (setecientos noventa y cuatro mil unidades indexadas). También estarán comprendidas las cuotas de los promitentes compradores cuyo acreedor original sea el Banco Hipotecario del Uruguay (BHU), las cuotas de cooperativas de vivienda y otras que la reglamentación entienda pertinente, en tanto su costo no supere la referida cifra, y por la parte no subsidiada por el Estado. El monto total deducible de acuerdo con lo dispuesto por el presente literal no podrá superar las 36 BPC (treinta y seis Bases de Prestaciones y Contribuciones) anuales. La presente disposición regirá para cuotas devengadas a partir del 1° de enero de 2012.

5) IVA – modificación en crédito para el transporte terrestre de pasajeros. El crédito a que refieren los artículos 1° a 4° de la Ley N° 17.651, de 4 de junio de 2003, no podrá superar el 10% (diez por ciento) de los ingresos provenientes de la prestación de servicios de transporte de pasajeros gravados a la tasa mínima, excluido el Impuesto al Valor Agregado. Dicho límite se reducirá en dos puntos porcentuales anuales desde el 1° de enero de 2008, hasta quedar fijado en el 2% (dos por ciento) de los referidos ingresos a partir del 1° de enero de 2011.

6) IVA – se incluye en la exoneración por contratos de crédito de uso (leasing) a los Gobiernos Departamentales.

Que el usuario sea sujeto pasivo del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, o se trate de un Gobierno Departamental.

- 7) IVA – reducción de la tasa del IVA por pagos realizados con instrumentos electrónicos de pago, tarjetas de crédito y de débito.

Se faculta al Poder Ejecutivo a reducir en hasta dos puntos porcentuales la tasa del Impuesto al Valor Agregado, aplicable a las enajenaciones de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas a consumidores finales, siempre que la contraprestación se efectúe mediante la utilización de tarjetas de crédito, tarjetas de débito u otros instrumentos análogos, tales como transacciones registradas en las cuentas de socios por las cooperativas de consumo, en las condiciones que establezca la reglamentación.

- 8) IVA – reducción de la tasa del IVA en un régimen personalizado para sectores vulnerables o de bajos ingresos.

Cuando la contraprestación a que refiere el artículo anterior sea efectuada mediante la utilización de tarjetas de débito Uruguay Social, tarjeta de débito para cobro de Asignaciones Familiares o para prestaciones similares, que determine el Poder Ejecutivo, emitidas con financiación del Estado, la reducción del impuesto podrá ser total.

- 9) IVA – reducción de tasas por pago con instrumentos electrónicos y beneficios al turismo.

Las operaciones incluidas en el régimen de reducción del Impuesto al Valor Agregado previsto en la Ley N° 17.934²², continuarán en vigencia y no podrán superponerse con la reducción del punto 7).

- 10) IASS – facultad para aumentar del mínimo no imponible para el IASS

Se faculta al Poder Ejecutivo a incrementar el tramo exento a que refiere el inciso primero del presente artículo, hasta en 12 BPC anuales.

²² Artículo 1°.- Facúltase al Poder Ejecutivo a reducir en hasta nueve puntos porcentuales la tasa del Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable a las siguientes operaciones, a condición de que las mismas sean abonadas mediante la utilización de tarjetas de crédito, tarjetas de débito u otros instrumentos análogos a juicio del Poder Ejecutivo:

A) Servicios gastronómicos, cuando sean prestados por restaurantes, bares, cantinas, confiterías, cafeterías, salones de té y similares, o por hoteles, moteles, apart hoteles, hosterías, estancias turísticas, hoteles de campo, granjas turísticas, posadas de campo, casas de campo y camping hostels, siempre que dichas prestaciones no integren el concepto de hospedaje.

B) Servicios de catering para la realización de fiestas y eventos.

C) Servicios para ventas y eventos, no incluidos en el literal anterior.

D) Arrendamientos de vehículos sin chofer.

E) Servicios de mediación en el arrendamiento de inmuebles con destino turístico

11) Crédito Fiscal por el Impuesto a la Enajenación de Semovientes que pagan los productores agropecuarios a los Gobiernos Departamentales.

Se faculta al Poder Ejecutivo a otorgar a los titulares de explotaciones agropecuarias un crédito fiscal por un monto equivalente al impuesto creado por la Ley N° 12.700, de 4 de febrero de 1960, efectivamente pagado a los Gobiernos Departamentales por las enajenaciones de semovientes, en las condiciones que establezca la reglamentación. Lo dispuesto precedentemente regirá a partir del 1° de enero de 2012, y será solicitado en forma semestral.

Dichos certificados podrán aplicarse a la compensación de obligaciones tributarias ante la Dirección General Impositiva o el Banco de Previsión Social, en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo.

Finalmente, queremos hacer mención a la Ley N° 19.088 del 14 de junio de 2013, que introduce importantes modificaciones en el Impuesto al Patrimonio, a partir de la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 1° y 2° de la Ley N° 18.876 - ICIR²³, de manera de sustituir el ingreso fiscal previsto en el ICIR y cumplir el objetivo del impuesto de gravar los inmuebles rurales que en conjunto excedan las 2.000 has.

Respecto al diseño y a la afectación de los ingresos con destinos específicos que adoptaba el Impuesto al Patrimonio, en oportunidad de la presentación del Proyecto de Ley en el Parlamento - y sin perjuicio de compartir la eliminación de la exoneración genérica del IP al sector agropecuario - en una columna de opinión en el diario El Observador²⁴, personalmente decíamos:

“... la solución propuesta alterando el diseño actual del IP, solo se explica por la situación a la que se llega con el ICIR. Pues se tiene determinada la recaudación requerida y se tienen restricciones que condicionan definitivamente el diseño propuesto, como son las de gravar a los propietarios de inmuebles rurales en relación a su tamaño dejando fuera a quienes tienen hasta 2.000 hectáreas, donde se pretenden tasas progresivas y que además afecte algunas exoneraciones existentes para que no queden fuera de estos cambios

²³ Ley N° 18.86 - Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR), que recaerá sobre los inmuebles rurales que, en su conjunto, excedan por titular las 2.000 hectáreas índice CONEAT 100 o equivalentes. Creado a semejanza del “Impuesto a la Concentración de la Tierra”, de la Ley N° 13.637 del 21 de diciembre de 1967, para quienes poseían más de 2.500 hectáreas.

²⁴ “Impuesto al Patrimonio para el agro; un error no se enmienda con otro error”. Diario El Observador 23 de abril de 2013 Columna de Opinión - Gustavo Viñales, pág.13.

algunos grandes productores, como el caso de la forestación. En concreto, lo propuesto representa un impuesto dentro de otro impuesto. A un impuesto con tasa fija para todos los contribuyentes de IRAE (Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas) se le agregan sobretasas progresivas y un mínimo no imponible, para el patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias. A un impuesto con determinadas formas de valuación en armonía con el IRAE, le quedarán distintas formas de valuación para los mismos o similares activos según las formas jurídicas o los sectores de actividad. A un impuesto con exoneraciones vigentes y activos no computables, le quedará una sobretasa donde estas mismas exoneraciones no serán de aplicación.”

Las principales modificaciones que se introducen en el Impuesto al Patrimonio para el sector agropecuario son:

- 1) Eliminación de la exoneración genérica del Impuesto al Patrimonio agropecuario, se derogan el artículo 16 de la Ley N° 17.345, de 31 de mayo de 2001, y se modifica el artículo 50 de la Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006 para las sociedades que tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.
- 2) Se mantiene la exoneración del Impuesto al Patrimonio agropecuario para pequeños y medianos productores.

El patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias estará exento siempre que el valor de los correspondientes activos no supere las UI 12.000.000 (doce millones de unidades indexadas).

A tales efectos, se considerará exclusivamente la suma de:

A) El valor de los inmuebles rurales propiedad del contribuyente, determinados de conformidad con lo establecido por el inciso tercero del literal A) del artículo 9° de este Título (por el valor real fijado por la Dirección General del Catastro).

B) El valor de los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria, valuados por el 40% (cuarenta por ciento) del valor de los inmuebles rurales determinados de conformidad con lo establecido por el inciso tercero del literal A) del artículo 9° de este Título. Este valor deberá ser computado tanto por los propietarios de los referidos bienes inmuebles, realicen o no explotación, como por quienes realicen la explotación y no sean propietarios.

- 3) Criterios de Valuación

El valor de los bienes inmuebles rurales se computará:

A) En el caso de las entidades comprendidas en el artículo 52 de este Título, por el mayor valor entre el determinado de acuerdo al inciso tercero del literal A) del artículo 9° de este Título y el determinado de conformidad con las normas aplicables para la liquidación del IRAE.

B) Para las restantes entidades, el mismo se determinará conforme al inciso tercero del literal A) del artículo 9° citado (por el valor real fijado por la Dirección General del Catastro).

Las entidades que a continuación se detallan aplicarán las normas de valuación dispuestas por los artículos 9 y 13 de este Título:

i) Las personas físicas, los núcleos familiares, las sucesiones indivisas y las entidades incluidas en el literal B) del inciso tercero del presente artículo, así como las sociedades personales comprendidas en el literal A) del mismo inciso, por el patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias. No obstante, en el caso que dichas entidades liquiden el IRAE en base al régimen de contabilidad suficiente, podrán optar por aplicar las normas de valuación establecidas para dicho impuesto, salvo en lo relativo a los bienes inmuebles rurales, los cuales se valuarán en todos los casos conforme al inciso tercero del presente artículo.

ii) Las entidades que no hagan uso de la opción prevista en el literal C) del artículo 1° de este Título.

4) Tasas - El patrimonio de los sujetos incluidos en el literal B) del artículo 1° de este Título, excepto los referidos en el literal anterior, y el de los restantes contribuyentes 1,5%.

Reducción de la tasa en un 50% - En el caso del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias, la antedicha facultad (*reducción en un 50%*) podrá ejercerse siempre que el monto de los activos afectados, de acuerdo a lo dispuesto por los incisos segundo y tercero del artículo 38 del presente Título, no supere las UI 30.000.000 (treinta millones de unidades indexadas).

5) Entidades con capital al portador y entidades no residentes.- La exención dispuesta en el artículo 38 y el abatimiento establecido en el artículo 47 de este Título, no regirán para aquellas entidades que cumplan con alguna de las siguientes hipótesis:

A) Sean entidades residentes y tengan el total del patrimonio representado por títulos al portador.

B) Sean entidades no residentes, salvo cuando se trate de personas físicas.

Si el capital al portador no constituyera la totalidad del patrimonio, lo dispuesto en los incisos precedentes se aplicará en la misma proporción que la que exista entre el capital nominativo y el total del capital integrado, considerados al cierre del ejercicio económico.

Se faculta al Poder Ejecutivo a otorgar a las participaciones patrimoniales al portador que coticen en Bolsa, el mismo tratamiento, a los efectos de lo dispuesto en este artículo, que a las participaciones patrimoniales nominativas propiedad de personas físicas.

- 6) Unidad económico administrativa.- Las entidades titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias conforman una unidad económico administrativa cuando responden a un interés común relativo a dichas actividades, evidenciando la existencia de una unidad empresarial subyacente, independientemente de las formas jurídicas adoptadas.

Se entenderá a estos efectos que responden a un interés común, cuando entre los titulares exista una vinculación tal que ocurra alguna de las siguientes situaciones:

A) Que exista control de unos titulares sobre otros que implique la respuesta a un mismo centro de decisión, o que existan entre ellos vínculos tales que denoten una unidad en el centro de decisión o que estén bajo el control común de las mismas entidades.

B) Que se ejerza influencia significativa por parte de unos titulares sobre otros, o estén bajo la influencia significativa común de las mismas entidades. Existirá influencia significativa cuando se posea la capacidad para formar la voluntad del conjunto o prevalecer en las decisiones de explotación de una o varias entidades.

Asimismo conformarán una unidad económico-administrativa las sociedades civiles y condominios no contribuyentes de este impuesto, que sean titulares de activos afectados a explotaciones agropecuarias. Lo mismo sucederá en caso que cada uno de los cónyuges sea titular de activos afectados a explotaciones agropecuarias.

- 7) Sobretasa del Impuesto al Patrimonio.- Créase una sobretasa del Impuesto al Patrimonio que recaerá sobre la totalidad del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias. La alícuota única aplicable sobre el total del patrimonio, será la que corresponda a la categoría indicada en el cuadro que sigue, según sea el monto de los activos afectados, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 38 de este Título:

Valor de los activos afectados en unidades indexadas

Categoría	De más de	Hasta	Alícuota
A	12.000.000	30.000.000	0,70%
B	30.000.000	60.000.000	1,00%
C	60.000.000	150.000.000	1,30%
D	150.000.000		1,50%

A efectos de la inclusión en la Categoría A se requerirá, además, que se trate de entidades incluidas en el artículo 52 de este Título.

Las normas aplicables al Impuesto al Patrimonio que dispongan que los activos afectados a la explotación agropecuaria se encuentran exentos, excluidos o que son no computables, no serán de aplicación a la sobretasa que se crea por el presente artículo.

A los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el valor de los inmuebles rurales, de los bosques comprendidos en la Ley N° 15.939, de 28 de diciembre de 1987, modificativas y concordantes (Ley Forestal) y de los montes citrícolas, podrá computarse por el valor determinado de acuerdo al inciso tercero del literal A) del artículo 9° de este Título".

- 8) Afectaciones específicas del impuesto para cumplir con las obligaciones del ICIR

Se faculta al Poder Ejecutivo a financiar por el equivalente a la recaudación obtenida por la aplicación de los artículos precedentes, las siguientes erogaciones:

1. El equivalente al 10% (diez por ciento) de la recaudación total se destinará al financiamiento de proyectos educativos de la Universidad Tecnológica creada por la Ley N° 19.043, de 28 de diciembre de 2012, que deberán ser incluidos en las sucesivas instancias presupuestales.

2. El restante 90% (noventa por ciento) se destinará:

A) El primer ejercicio de vigencia de la presente ley para el financiamiento de proyectos de rehabilitación y mantenimiento de la caminería departamental fuera de las zonas urbanas, incluyendo la adquisición de maquinaria vial por parte de los Gobiernos Departamentales en los términos que apruebe la Comisión Sectorial de Descentralización.

B) El segundo y tercer ejercicio de vigencia de la presente ley tendrá por destino:

i) En un 50% (cincuenta por ciento) al financiamiento de los proyectos indicados en el literal A) precedente, a cuyos efectos el Ministerio de Economía y Finanzas habilitará, a propuesta de la Comisión Sectorial de Descentralización.

ii) El restante 50% (cincuenta por ciento) a financiar proyectos de mantenimiento y mejora de la red vial secundaria y terciaria, a cuyos efectos se faculta al Ministerio de Economía y Finanzas a ampliar el tope de ejecución de inversiones del Ministerio de Transporte y Obras Públicas.

C) A partir del cuarto ejercicio tendrá como destino Rentas Generales.

El equivalente a las sumas que se hubiesen recaudado por concepto del impuesto creado por la Ley N° 18.876, de 29 de diciembre de 2011, (Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales – ICIR) y que hubieran sido destinadas a los Gobiernos Departamentales, será deducido del monto referido en el numeral 2, literal A) del inciso anterior del presente artículo, y será vertido a Rentas Generales.

Cuadro VIII.1 Principales eventos legales con impactos tributarios y regulatorios en el período 1° de marzo de 2010 al 1° marzo de 2015

Fecha aprobada Parlamento	Norma legal	Contenido tributario
19.02.2010	Ley 18.651	Protección integral a las personas con discapacidad. Capítulo XI – Normas tributarias. Artículos 88 al 92.
13.12.2010	Ley 18.707	Otorgar a las Instituciones de Asistencia Médica Colectiva un crédito de hasta diez puntos porcentuales del IVA.
24.12.2010	Ley 18.718	Sistema Tributario – Modificaciones a la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria. IRPF a las rentas del exterior, artículos 8 a 12: grava los rendimientos de capital por colocaciones en el exterior, alterando parcialmente el principio de la fuente territorial de la renta aplicado en nuestro país. Flexibilización del secreto bancario con fines tributarios: artículo 15.
27.12.2010	Ley 18.719	Presupuesto Nacional 2010 – 2014 Sección VII Recursos – Cap. I Normas Tributarias - Artículos 777 al 835
19.02.2010	Decreto 94/010	Sociedades Anónimas Financieras de Inversión: cierre preceptivo. Dispuesto por los artículos 4 a 7 de la Ley N° 18.083 que prevén la adecuación preceptiva de las Sociedades Anónimas de Inversión comprendidas en la Ley 11.073, de 24 de junio de 1948, al régimen general de tributación en las condiciones que determine el Poder Ejecutivo a partir de 1° de enero de 2011.
22.04.2011	Ley 18.747	Rodeo de Cría. Se establecen beneficios fiscales para explotaciones ganaderas y agropecuarias, para su fortalecimiento y medidas estructurales de adaptación al cambio climático.
19.07.2011	Ley 18.783	Contribuciones especiales de Seguridad Social generadas por empresas unipersonales. Se deroga artículo 178 Ley N° 16.713 que incorporaba los contratos registrados ante el BPS como presunción de no dependencia.
04.08.2011	Ley 18.788	Extender el régimen especial de facilidades previsto por los artículos 11 y siguientes de la Ley N° 17.555 con la DGI. Relacionamiento de los contribuyentes con la Administración Tributaria, modificaciones legales.
17.08.2011	Ley 18.795	Declárase de interés nacional la mejora de las condiciones de acceso a la Vivienda de Interés Social. Capítulo I – Beneficios tributarios a la Vivienda de Interés Social – Artículo 4 – Exoneraciones: de

		impuestos a la renta, impuesto al Patrimonio, de IVA e ITP.
28.10.2011	Ley 18.833	Declara de interés nacional el fomento del Deporte. Beneficios tributarios, artículos 10 al 15.
04.11.2011	Ley 18.834	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2010 Sección VII Recursos – Capítulo II Normas tributarias, artículos 269 al 273.
23.12.2011	Ley 18.860	Créase el Sistema Único de Cobro de Ingresos Vehiculares (SUCIVE) que tendrá como finalidad realizar todas las acciones y gestiones necesarias para el cobro del impuesto a los vehículos de transporte (numeral 6° del Artículo 297 de la Constitución de la República) empadronados en cualquier departamento de la República, los recargos, multas y moras correspondientes al mismo.
23.12.2011	Ley 18.874	Creación del Monotributo Social MIDES - podrán optar por pagar en sustitución de las contribuciones especiales de seguridad social y de todos los impuestos nacionales vigentes, una prestación tributaria unificada. Micro-emprendimientos, que producen y comercializan bienes y prestan servicios, no tengan personal dependiente y cumplan con las condiciones establecidas.
29.12.2011	Ley 18.876	Créase un impuesto anual a denominarse Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR), sobre los inmuebles rurales que, en su conjunto, excedan por titular las 2.000 hectáreas índice CONEAT 100.
08.02.2012	Decreto 36/012	Régimen de documentación fiscal electrónica.
25.05.2012	Ley 18.910	Ajustes al Sistema Tributario. Se fijan nuevas escalas de tramos de renta y las alícuotas correspondientes.
17.07.2012	Ley 18.930	Convergencia Técnica en Materia de Transparencia Fiscal Internacional. Los titulares de participaciones patrimoniales al portador emitidas por toda entidad residente en el país, deberán proporcionar información a la entidad emisora, con destino al BCU: los datos que permitan su identificación como titulares de las acciones, los títulos y demás participaciones patrimoniales al portador.
21.09.2012	Ley 18.973	Otorgar Crédito fiscal a favor de los titulares de explotaciones agropecuarias, por un monto equivalente a lo que efectivamente hubieren pagado en el período a las Intendencias Municipales por el impuesto creado por la Ley N° 12.700, el Impuesto a la Enajenación de Semovientes.
07.11.2012	Ley 18.996	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2011

		Sección VII Recursos – Artículos 304 al 333.
22.11.2012	Ley 19.009	Régimen general de las Actividades Postales. Artículo 15 - Créase la Tasa de Financiamiento del Servicio Postal Universal.
15.02.2013	Sentencia N° 17/2013	Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 1° y 2° de la Ley N° 18.876 – ICIR
14.06.2013	Ley 19.088	Impuesto al Patrimonio - Ajustes a la Tributación del Sector Agropecuario.
17.06.2013	Ley 19.093	Se derogan desde su vigencia, los artículos 1° a 12 de la Ley N° 18.876, que crea el Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR).
11.09.2013	Ley 19.126	Minería de Gran Porte. Capítulo IV – Régimen tributario: artículos 39 al 43. (Impuesto a la Minería de Gran Porte, créase un adicional del IRAE
24.10.2013	Ley 19.149	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2012 Sección VII Recursos – artículos 357 al 368.
25.10.2013	Ley 19.159	Talleres de Producción Protegida, tendrán los mismos beneficios fiscales que los establecidos para las cooperativas sociales.
15.11.2013	Ley 19.164	Instituciones de Asistencia Médica Colectiva, exoneraciones fiscales.
20.12.2013	Ley 19.172	Marihuana y sus derivados. Control y regulación del Estado de la importación, producción, adquisición, almacenamiento, comercialización y distribución. Decreto 120/014 – Título V: Disposiciones tributarias, artículos 103 y 104, definido cómo producto agropecuario en estado natural y Tasa IMEBA 0%.
20.12.2013	Ley 19.175	Pesca y Acuicultura. Se declara de interés general la conservación, la investigación, el desarrollo sostenible y el aprovechamiento responsable de los recursos hidrobiológicos. Capítulo VII- Sección III: Beneficios tributarios artículos 68 y 69. Exoneraciones de interés nacional Ley N° 16.906.
26.03.2014	Ley 19.197	Medidas tributarias orientadas a contener la inflación.
29.04.2014	Ley 19.210	Ley de Inclusión Financiera. Acceso a la población a servicios financieros y promoción del uso de medios de pago electrónicos. Título VIII – Disposiciones tributarias, artículos 53 al 63.
29.08.2014	Ley 19.263	Modificación del artículo 20 Ley N° 19.088. Cambio en el destino de fondos del Impuesto al Patrimonio agropecuario.
29.12.2014	Ley 19.307	Regulación de la prestación de servicios de radio, televisión y otros servicios de comunicación audiovisual.

Fuente: elaboración propia en base a los Bancos de Datos del Centro de Información Oficial (IMPO)

<http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi>, y del Parlamento del Uruguay

<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/leyes>.

IX. Presidencia de Tabaré Vázquez – Frente Amplio 2015 hasta 2018

El 1° de marzo de 2015 asume por segunda vez la Presidencia de la República, Tabaré Vázquez Rosas, quien fuera Presidente durante el período 2005 – 2010, y previamente Intendente de Montevideo, además de ser médico de profesión con especialización en oncología; profesión que en términos generales nunca abandonó – aún en ejercicio de la Presidencia de la República – y por la cual obtuviera varios premios y distinciones internacionales, en particular por su lucha contra el tabaquismo y las enfermedades derivadas del cigarrillo, liderando una política-país en la prohibición de fumar en lugares públicos con espacios cerrados.

Naturalmente que este período, aún en curso, no puede estudiarse en términos de contexto histórico, ni siquiera analizarse cómo los períodos anteriores, puesto que está transcurriendo y no hay posibilidades de mirarlo en perspectiva. No obstante, y de alguna manera todo el período desde que asumiera Tabaré Vázquez la primera presidencia de izquierda en marzo de 2005, pasando por la presidencia de José Mujica, hasta ésta segunda presidencia de Tabaré Vázquez, denominada “la era progresista”²⁵ por Garcé & Yaffé, podría analizarse con un mayor sentido de unidad, no sólo por ser tres gobiernos seguidos y consecutivos del Frente Amplio, sino porque en materia económica y particularmente tributaria – con coincidencia de algunas figuras claves en los equipos de gobierno del MEF – hubieron lineamientos ciertamente compartidos.

Aún así, nos parece relevante abordar en detalle los aspectos tributarios de la Ley N° 19.438 correspondientes de la Rendición de Cuentas correspondiente al ejercicio 2015 aprobada el 14 de octubre de 2016. Los cambios propuestos no estuvieron exentos de discusiones políticas, cómo es costumbre en estas instancias, pero tuvieron la particularidad de que se volvió a discutir sobre las características de éstos cambios en relación a los “ajustes fiscales” procesados desde 1990 hasta el 2005. Tan es así, y tan fuerte es el concepto de “ajuste fiscal” en el común de los ciudadanos, que el propio Ministro de Economía y Finanzas, Cr. Danilo Astori, hizo especial énfasis en denominar las propuestas cómo una “consolidación fiscal”, en el entendido de que lo que se proponía era muy distinto a lo que se hizo en otras épocas²⁶. La defensa que ensayó el propio

²⁵ Garcé, A., & Yaffé, J., (2015). La era progresista. Montevideo. Fin de Siglo

²⁶ <http://www.carve850.com.uy/2016/05/25/astori-prefiero-llamarle-consolidacion-fiscal-y-no-ajuste-fiscal-porque-es-muy-distinto-a-lo-que-se-hizo-en-otras-epocas/>

Ministro, para intentar desmarcarse conceptualmente de los “ajustes” procesados en los períodos anteriores, consistió en dos argumentos, primero, que la reducción de gastos más el aumento de ingresos en conjunto tendrían un impacto del 1% del PBI, que permitiría pasar del 3,5 al 2,5% el déficit fiscal, y en 1990 el ajuste que se hizo fue de 5,2% del Producto, y en los años 2000 fue de más de 4% del PIB; y el segundo argumento refería a que el contenido tributario de “aquellos” ajustes se hacía a través del incremento de los impuestos más injustos que tenía el país (el consumo y los salarios)²⁷. Entonces, y más allá de las calificaciones políticas y valoraciones conceptuales del ajuste, analizaremos los principales cambios tributarios que introduce la Ley N° 19.438, y de la Ley N° 19.456 que modifica las alícuotas, pero para el caso del IASS.

Posteriormente analizaremos los principales cambios introducidos por la Ley N° 19.535 de Rendición de Cuentas correspondientes al ejercicio 2016, dónde básicamente se aprueban cambios en la tributación de los juegos de azar, servicios e intermediación con nuevas tecnologías e internet, y en la Tasa Consular reimplantada originalmente por el artículo 37 de la Ley N° 17.453 del 1 de marzo de 2002 (plena crisis económica), que no se deroga posteriormente (según compromiso en artículo 4 de la Ley N° 18.301 de junio 2008 para su eliminación en 2011 y que no se efectiviza) sino que además ahora aumenta su alícuota. El aumento de la Tasa Consular es el ingreso de mayor magnitud económica en los cambios de ésta ley, y es el propio Ministro quién reconoce públicamente que “no es de su agrado” y se propone su reducción a partir de 2020, pero de momento son necesarios los ingresos fiscales adicionales; es decir, la lógica del “ajuste fiscal” parcial volvía a asomar en nuestro sistema tributario.

Modificaciones tributarias de la Ley N° 19.438 en sus artículos 158 al 183, y de la Ley N° 19.456 para tasas del IASS:

1) Cambios en el IRAE

- Deducción proporcional.- Cuando los gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, en la Categoría I de dicho impuesto (Rendimientos del Capital e Incrementos Patrimoniales), o rentas gravadas por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las

²⁷ https://www.180.com.uy/articulo/63536_el-lapsus-de-astori-ajuste-o-consolidacion-fiscal

rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente y la tasa fijada de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15 de este Título.

- Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores - La deducción estará limitada al 50% (cincuenta por ciento) de la renta neta fiscal obtenida luego de realizar la totalidad de los restantes ajustes de la renta neta.
- Sueldos fictos patronales quedan sólo para la estimación ficta – Se admitirá deducir los sueldos fictos de los titulares de empresas unipersonales o de los socios, cuando se liquide el impuesto al amparo del artículo 47 de este Título (liquidación ficta) por la totalidad de las rentas, dentro de los límites y condiciones que establezca la reglamentación.
- Ajuste fiscal por Inflación, que ya no se realizará en cada ejercicio - El ajuste solamente se realizará en aquellos ejercicios en que el porcentaje de variación del Índice de Precios del Consumo (IPC) acumulado en los treinta y seis meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida supere el 100 % (cien por ciento).
- Obligación de tributar por el régimen de contabilidad suficiente - también regirá para quienes presten servicios personales fuera de la relación de dependencia a una sociedad contribuyente de este impuesto de la que sean socios o accionistas, siempre que la actividad de la sociedad sea la de prestar servicios personales de igual naturaleza.

2) Cambios en el IRPF e IRNR

- Rendimientos de capital mobiliario - Se considerarán dentro de esta categoría las utilidades retiradas por los titulares de entidades unipersonales contribuyentes del IRAE, siempre que las rentas que le den origen se devenguen a partir de ejercicios iniciados desde el 1° de enero de 2017.
- Distribución ficta de utilidades y dividendos - La renta neta fiscal gravada por el IRAE que al cierre de cada ejercicio fiscal presente una antigüedad mayor a tres ejercicios, será imputada como dividendos o utilidades fictos en el tercer mes del ejercicio siguiente al del cómputo del referido plazo. A tales efectos, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no se considerarán integrantes de la renta neta fiscal. El importe de los dividendos y utilidades fictos gravados surgirá de deducir de la renta neta fiscal acumulada a partir de ejercicios iniciados desde el 1° de julio de 2007, determinada según lo establecido en el inciso anterior, el monto de las siguientes partidas:

- i. Los dividendos y utilidades gravados que se hubieran devengado;
- ii. Los dividendos y utilidades fictos determinados que se hubieran imputado;
- iii. El monto de las inversiones realizadas por el contribuyente del IRAE en participaciones patrimoniales de otras entidades residentes, en activos fijos e intangibles;
- iv. El incremento en el capital de trabajo bruto del contribuyente del IRAE, resultante de la comparación entre el saldo al cierre del último ejercicio fiscal y el del primer ejercicio de liquidación.

Se exceptúa del cómputo a que refiere el inciso primero, a la renta neta fiscal obtenida por las sociedades personales y entidades unipersonales, que en el ejercicio fiscal que le dio origen, los ingresos no superen el límite a que refiere el inciso quinto del literal C) del artículo 27 del presente Título.

Quedan excluidos de la determinación de los dividendos y utilidades fictos, los contribuyentes del IRAE y del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, cuyas acciones coticen en Bolsas de Valores habilitadas a operar en la República. El presente régimen regirá a partir del 1° de marzo de 2017.

- Tasas Categoría I (Capital) - Las alícuotas del impuesto se aplicarán de forma proporcional, de acuerdo al siguiente detalle:
 - Intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y en unidades indexadas, a más de un año, en instituciones de intermediación financiera de plaza. 7%
 - Intereses de obligaciones y otros títulos de deuda, emitidos por entidades residentes a plazos mayores a tres años, mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales. 7%
 - Intereses correspondientes a los depósitos en instituciones de plaza, a un año o menos, constituidos en moneda nacional sin cláusula de reajuste. 7%
 - Dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) originados en los rendimientos comprendidos en el apartado ii) del literal C) del artículo 27 de este Título. 12%
 - Otros dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE y los dividendos o utilidades fictos a que refiere el artículo 16 bis de este Título. 7%

- Rendimientos derivados de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas. 7%
 - Rentas de certificados de participación emitidos por fideicomisos financieros mediante suscripción pública y cotización bursátil en entidades nacionales, a plazos de más de 3 años. 7%
 - Restantes rentas 12%.
- Limitación de la exoneración por dividendos o utilidades hasta medianas empresas que no superen límites de ingresos - Estarán exentas las utilidades comprendidas en el apartado i) de este literal (rentas gravadas por IRAE), distribuidas por las empresas unipersonales y sociedades personales cuyos ingresos no superen el límite que fije el Poder Ejecutivo, quien queda facultado a considerar el número de dependientes, la naturaleza de la actividad desarrollada u otros criterios objetivos.
 - Eliminación de la exoneración de dividendos o utilidades para grandes empresas prestadoras de servicios personales - Estarán exentas las utilidades distribuidas por sociedades prestadoras de servicios personales fuera de la relación de dependencia que hayan quedado incluidos en el IRAE en aplicación de la opción del artículo 5° del Título 4 de este TO. Esta exoneración alcanza exclusivamente a las utilidades derivadas de la prestación de servicios personales, siempre que las rentas que les dieron origen se hayan devengado en ejercicios cerrados hasta el 31 de diciembre de 2016.
 - Cambios en la escala (que queda de 8 tramos en lugar de los 7 anteriores) y en las tasas, dónde la alícuota máxima llega al 36% – Se fijan escala de rentas y nuevas alícuotas:
 - A) Contribuyentes personas físicas:
 - Hasta el Mínimo No Imponible General (MNIG) de 84 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC) Exento
 - Más del MNIG y hasta 120 BPC 10%
 - Más de 120 BPC y hasta 180 BPC 15%
 - Más de 180 BPC y hasta 360 BPC 24%
 - Más de 360 BPC y hasta 600 BPC 25%
 - Más de 600 BPC y hasta 900 BPC 27%
 - Más de 900 BPC y hasta 1.380 BPC 31%
 - Más de 1.380 BPC 36%

B) Contribuyentes núcleos familiares cuando las rentas de la Categoría II de cada uno de los integrantes del núcleo considerados individualmente superen en el ejercicio los doce Salarios Mínimos Nacionales:

- Hasta el Mínimo No Imponible General de 168 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC) Exento
- Más de 168 BPC y hasta 180 BPC 15%
- Más de 180 BPC y hasta 360 BPC 24%
- Más de 360 BPC y hasta 600 BPC 25%
- Más de 600 BPC y hasta 900 BPC 27%
- Más de 900 BPC y hasta 1.380 BPC 31%
- Más de 1.380 BPC 36%

C) Contribuyentes núcleos familiares cuando las rentas de la Categoría II de uno de los integrantes del núcleo no superen en el ejercicio los doce Salarios Mínimos Nacionales:

- Hasta el Mínimo No Imponible General de 96 Bases de Prestaciones y Contribuciones (BPC) Exento
- Más de 96 BPC y hasta 144 BPC 10%
- Más de 144 BPC y hasta 180 BPC 15%
- Más de 180 BPC y hasta 360 BPC 24%
- Más de 360 BPC y hasta 600 BPC 25%
- Más de 600 BPC y hasta 900 BPC 27%
- Más de 900 BPC y hasta 1.380 BPC 31%
- Más de 1.380 BPC 36%.

La tasa proporcional correspondiente a las rentas originadas en el sueldo anual complementario y en la suma para el mejor goce de la licencia, obligatorias en virtud de disposiciones legales, será la que corresponda al tramo superior de la escala aplicable al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en el inciso anterior, sin la consideración de dichas partidas.

- Cambio en las deducciones, que se realizarán a una tasa única de 10% o 8% según ingresos del contribuyente - Para determinar el monto total de la deducción, el contribuyente aplicará a la suma de los montos a que refieren los literales A) a F) de este artículo, la tasa del 10% (diez por ciento) si sus ingresos nominales anuales son iguales o inferiores a 180 BPC (ciento ochenta Bases de Prestaciones y

Contribuciones) y la tasa de 8% (ocho por ciento) para los restantes casos. A tales efectos no se considerarán el sueldo anual complementario ni la suma para el mejor goce de la licencia.

- 3) Rebaja del IVA en 2 puntos porcentuales adicionales por pagos con tarjetas de débito
- Se sustituye, con vigencia 1° de enero de 2017, el inciso primero del artículo 87 bis del Título 10 del TO 1996, por el que se faculta al PE a incrementar en hasta dos puntos porcentuales, la reducción prevista en el artículo anterior, para las operaciones por montos inferiores al equivalente a 4.000 UI (cuatro mil unidades indexadas).

4) Exoneraciones de Interés General

- Limitación exoneraciones de interés general compitan con la industria nacional - La importación de bienes competitivos con la industria nacional, no podrá gozar de las exoneraciones establecidas en el Capítulo 1 del Título 3 (exoneraciones de Interés General) del TO 1996. A tal efecto, el Ministerio de Economía y Finanzas solicitará el pronunciamiento del Ministerio de Industria, Energía y Minería en forma previa a adoptarse resolución. A los efectos del presente artículo, se entenderá por bien competitivo aquel respecto del cual exista producción nacional en plaza.

Toda importación de bienes que resulte exonerada al amparo de las normas previstas en el Título 3 del TO 1996, tendrá por destino exclusivo el desarrollo de la actividad que motiva la exoneración. El Ministerio de Economía y Finanzas podrá rechazar aquellas solicitudes que evalúe que no cumplen con los fines esenciales y cometidos sustantivos de la institución solicitante y lo comunicará a la Asamblea General para que esta, en un plazo de noventa días, se expida sobre la pertinencia del rechazo, cumplido el cual se tendrá por aceptado el mismo.

5) Cambio en las alícuotas del IASS que pasan del 25% al 30%

- Tasas progresionales - Las alícuotas del tributo se aplicarán de forma progresional. A tal fin el total de ingresos gravados se incluirá en la escala a que refiere este artículo, aplicándose a la porción de ingreso en cada tramo la tasa que corresponda, de acuerdo con el siguiente detalle:
 - Ingresos anuales por jubilaciones y pensiones Tasa Hasta 96 BPC Exento
 - Más de 96 BPC y hasta 180 BPC 10%
 - Más de 180 BPC y hasta 600 BPC 24%

- Más de 600 BPC 30%.

Modificaciones tributarias de la Ley N° 19.535 en sus artículos 241 al 266:

- 1) Cambios en IRAE, IRNR e IVA, de nuevas tecnologías y servicios. Definiciones de fuente de la renta para los juegos de azar, los nuevos servicios de intermediación con nuevas tecnologías, y plataformas de acceso por internet.
 - Plataformas por internet, tecnológicas y similares - A partir del 1° de enero de 2018 las rentas a que refiere el inciso anterior (distribución de películas y similares) serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya. El mismo tratamiento tendrán las rentas obtenidas por las entidades no residentes que realicen directamente la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, u otros instrumentos análogos, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.
 - Juegos de azar – Se declara que la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares referidas a juegos de azar o apuestas on line, se encuentra alcanzada por el principio de ilegalidad previsto por el artículo 1 de la Ley N° 1.595, de 16 de diciembre de 1882, sin perjuicio, exclusivamente de la facultad conferida al PE por el artículo 19 de la Ley N° 17.453, de 28 de febrero de 2002, de organizar certámenes de pronósticos de resultados deportivos internacionales, así como de las habilitaciones específicas otorgadas por la autoridad competente hasta la fecha. Se interpreta que los juegos de casinos y salas, tales como póker, ruleta, slots, entre otros creados o a crearse, están absolutamente prohibidos en su modalidad a distancia (on line, virtuales o semejantes).
 - Juegos de azar, sanciones – Se faculta al PE a adoptar diversas medidas preventivas y sancionatorias para evitar la proliferación de actividades de comercialización de juego a través de Internet, en especial el bloqueo de acceso a sitios web, de flujos financieros, así como la prohibición de comunicaciones comerciales, patrocinio y publicidad de juegos o autorizados.

- Otros servicios de intermediación por internet, rentas internacionales y/o de fuente uruguaya - Las rentas de fuente uruguaya correspondientes a las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios, prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, se fijan en los siguientes porcentajes:
 - i) 100% cuando el oferente y demandante del servicio (operación principal) se encuentren en territorio nacional.
 - ii) 50% cuando el oferente o el demandante del servicio (operación principal) se encuentre en el exterior.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, u otros instrumentos análogos.

- Impuesto a las apuestas - Se crea un impuesto específico que gravará la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar o de apuestas automáticas de resolución inmediata instaladas en Casinos o salas de entretenimiento expresamente autorizadas por ley. Se entenderá como apuesta a la suma original arriesgada por el apostador, cualquiera sea el medio en que se lleve a cabo (fichas, monedas, billetes, dinero electrónico y similares), sin considerar a estos fines las sucesivas ganancias que se generan a lo largo del ciclo de juego. La tasa del impuesto creado será de hasta el 0,75% del monto de la apuesta.
- Liquidación IRAE de la Banca de Quiniela Colectiva – Se deroga el artículo 3° del Decreto-Ley N° 15.716, de 6 de febrero de 1985. Se elimina el régimen ficto especial y deberán liquidar por régimen real.

2) Tasa Consular, aumento de alícuotas

- La Tasa Consular a la que refiere el artículo 585 de la Ley N° 17.296, de 21 de febrero de 2001, y el artículo 236 de la Ley N° 19.355, de 19 de diciembre de 2015, se aplicará a las importaciones y su cuantía será de 5% (cinco por ciento) calculado sobre el valor en aduana de los bienes importados. La Tasa tendrá como destino Rentas Generales. Con lo recaudado el PE asegurará que se cubran los costos de implementación de los compromisos asumidos por el país en el marco del Acuerdo de Facilitación de Comercio de la OMC (Ley N° 19.414, de 17 de octubre de 2013). A las importaciones

de productos amparadas en el Acuerdo de Alcance Parcial de Complementación Económica N° 18 (Mercosur) se les aplicará una tasa cuya cuantía será de 3% (tres por ciento) calculado sobre el valor en aduana de los bienes importados. Se exceptúa de la tasa a la introducción de bienes al territorio nacional en régimen de Admisión Temporal, al petróleo crudo, a la importación de bienes de capital de uso exclusivo en los sectores industrial, agropecuario y pesquero cuya Tasa Global Arancelaria extra zona es de 2% (dos por ciento) o 0% (cero por ciento).

- Reducción - A partir del 1° de enero de 2020, una vez culminada la implementación de los compromisos internacionales asumidos por el país, se faculta al Poder Ejecutivo a implementar para esta tasa una reducción de hasta 0,5% (cero con cinco por ciento) por año hasta alcanzar una cuantía de 2% (dos por ciento) para las importaciones en general y hasta su eliminación para las importaciones en el marco del ACE N° 18 (Mercosur).

Cuadro IX.1 Principales eventos legales con impactos tributarios y regulatorios en el período 1° de marzo de 2015 al 31 de agosto de 2018

Fecha aprobada Parlamento	Norma legal	Contenido tributario
14.08.2015	Ley 19.334	Créase la Fiscalía General de la Nación como servicio descentralizado. Artículo 9° - estará exenta de toda clase de tributos nacionales, exceptuados las contribuciones de seguridad social.
19.12.2015	Ley 19.355	Presupuesto Nacional 2015 – 2019 Sección VII Recursos – Artículos 701 al 731.
31.12.2015	Ley 19.367	Créase el Instituto Nacional de Inclusión Social Adolescente (INISA). Artículo 22. (Exoneración tributaria): queda exonerado del pago de todo impuesto nacional.
17.06.2016	Ley 19.402	Acuicultura: a todos los efectos impositivos será considerada actividad agropecuaria.
29.08.2016	Ley 19.428	Se aprueba la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, suscrita por Uruguay en París, Francia, el 1° de junio de 2016.
14.10.2016	Ley 19.438	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2015 Sección VII Recursos – artículos 158 al 183.
02.12.2016	Ley 19.456	Modificación de las alícuotas del Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS).
	Ley 19.478	Inclusión Financiera – se modifican artículos de la Ley N° 19.210
05.01.2017	Ley 19.484	Transparencia Fiscal Internacional y de Prevención del Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo.
25.09.2017	Ley 19.535	Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente al Ejercicio 2016 Sección VII Recursos – artículos 241 al 266.
08.12.2017	Ley 19.566	Zonas Francas. Modificación de la Ley N° 15.921. Los usuarios están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso aquellos en que por ley se requiera exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen en la misma, siempre que éstas se realicen en el marco de la presente ley. No estarán comprendidas en las precedentes exenciones tributarias las contribuciones especiales de seguridad social. El PE establecerá requisitos en términos de niveles mínimos de personal ocupado o activos fijos, u otros que entienda pertinentes, con el objeto de promover una adecuada utilización del régimen y el cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos por la República.
05.01.2018	Ley 19.594	Tasa de Financiamiento del Servicio Postal Universal. Modificación Ley N° 19.009.

16.02.2018	Ley 19.595	Devolución del IVA en la adquisición de gasoil a productores rurales que no tributen el IRAE.
21.03.2018	Ley 19.602	
27.04.2018	Ley 19.615	Se establece para 2018 y 2019 una reducción del 18% la alícuota de la Contribución Inmobiliaria Rural establecida por el artículo 652 de la Ley N° 15.809, a los propietarios de padrones rurales que exploten a cualquier título y que en conjunto no excedan de 1.000 hectáreas índice Coneat 100. Se establece una reducción adicional del 10% del monto a pagar por el Impuesto de Contribución Inmobiliaria Rural, siempre que no sean contribuyentes del IRAE.

Fuente: elaboración propia en base a los Bancos de Datos del Centro de Información Oficial (IMPO)

<http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi>, y del Parlamento del Uruguay

<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/leyes>.

X. Evolución de la fiscalidad internacional; de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, los Acuerdos para el Intercambio de Información, a los regímenes de Precios de Transferencia, y el Intercambio de Información Automático.

De un análisis simple acerca de la evolución que han tenido en Uruguay los Convenios para Evitar la Doble Imposición y los Acuerdos para el Intercambio de Información, vemos que durante la década del '90 se firmaron apenas dos Convenios - con Alemania y con Hungría - que casi no tuvieron aplicación efectiva, y posteriormente tuvieron que transcurrir más de siete años para iniciar un nuevo proceso de firma de Acuerdos.

En ésta nueva etapa, en un período de apenas 8 años, que va desde la firma del Convenio con México en agosto de 2009 hasta fines del 2017, se firmaron alrededor de 35 nuevos Convenios y/o Acuerdos, con países de distintas características políticas y económicas para nuestro país.

¿Cuál fue la causa principal de ésta cambio evidente en la política de acuerdos tributarios?
¿Qué provocó que Uruguay se lanzara al mundo en busca de socios y contrapartes para lograr tantos acuerdos en pocos años, en claro sentido contrario a las políticas seguidas hasta 2010?

La causa principal y original radicó en la necesidad de salir de la denominada “lista negra” en la cuál había sido incorporado Uruguay por la OCDE en abril del año 2011, que catalogaba a los países de poca colaboración en el intercambio de información, es decir, el camino a ser considerado un *paraíso fiscal*. La decisión de quitar a nuestro país de la mencionada “lista negra” primero (por adoptar el compromiso de transparencia y del intercambio de información fiscal), y de una “lista gris” después, se dio finalmente cuando Uruguay - que reaccionaría de manera inmediata - hubiera firmando 7 nuevos Tratados (el último con Finlandia firmado en Montevideo el 13 de diciembre de 2011 y aun cuando su entrada en vigor será en el año 2013) para llegar así al número de 18 Tratados firmados, número exigido por la OCDE a los efectos de liberarlo de las “listas”.

Pero más allá de las “listas” (grises y negras) de la OCDE, se hacía evidente que en un entorno de globalización, de creciente necesidad de recaudación y de incremento de la presión pública – en particular desde la crisis del 2008 y los reclamos de mayor transparencia en 2009 - la agenda de la OCDE y los encargos al G-20, podían hacer pensar que los principios impositivos basados en experiencias nacionales individuales podían

haber quedado desactualizados; y es en ese contexto - durante la cumbre de Moscú del G-20 del 19 y 20 de julio 2013 – que se aprobaron las propuestas elaboradas por la OCDE, y que referían principalmente a:

- a) Elaborar un Plan de acción de 15 medidas vinculadas con la erosión de la base tributaria y la transferencia de beneficios, denominado Proyecto BEPS (por sus inglés de “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”), OECD (2014).
- b) Aumentar la cooperación fiscal internacional y la transparencia a través del Intercambio Automático de Información entre jurisdicciones, (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters), OECD (2014).

La propuesta de Intercambio Automático de Información, refería a una serie de importantes definiciones y objetivos, y entre ellos importan destacar los siguientes:

- Definición de la información financiera que se intercambiará automáticamente: intereses, dividendos, ingresos por ventas de activos financieros, y otros ingresos.
- Desarrollar una plataforma operativa que incluya un marco jurídico y normativo adecuado, asegurando confidencialidad y evitando el mal uso de los datos, y la tecnología compatible entre las jurisdicciones y el software necesario para ello.
- Desarrollar una plataforma legal multilateral y apoyar acuerdos de normalización para que lo adopten en el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal.

Posteriormente, en los días 28 y 29 de octubre de 2014, en Berlín, durante el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para fines Fiscales, un importante número de países de la OCDE, del G-20, y otras jurisdicciones y centros financieros – entre ellos estaba Uruguay - se comprometieron a activar y adoptar el Estándar para el Intercambio Automático de Información Financiera en materia Fiscal y lanzar sus primeros intercambios en setiembre de 2017 con sujeción a la finalización de sus procedimientos normativos internos, jurídicos y reglamentarios, necesarios para ello; en este grupo se encontraron originalmente países de la región, cómo ser Argentina, Chile y Uruguay. Otro grupo de países y jurisdicciones se comprometió para el año 2018, y entre ellos se encontraba a Brasil. Se comprometieron en esta instancia original un total de 89 jurisdicciones; finalmente Uruguay postergó su compromiso para el año 2018, y en el mundo se alcanzaron compromisos de más de 100 países y/o jurisdicciones.

La mayoría de los países se comprometieron a implementar el estándar sobre una base recíproca con todas las jurisdicciones interesadas. El estándar establece el intercambio de toda la información financiera con carácter anual y de manera automática, y fue presentado por la OCDE a los Ministros de Finanzas del G-20 durante la reunión celebrada en Caima en setiembre 2014.

A partir de la instancia de Berlín en octubre de 2014 es que el Foro Global establece un proceso para revisión entre pares y así asegurar la implementación del sistema de intercambio automático; adicionalmente los países deberían comenzar un proceso para armonizar su legislación interna con los compromisos asumidos en esta materia.

Para la OCDE y el G-20 era el camino - la cooperación internacional contra la evasión fiscal - para que las Administraciones Tributarias tengan acceso a la información financiera de los contribuyentes globales y así poner fin al secreto bancario en materia fiscal a partir de 2017. Uruguay tenía allí todavía, un importante desafío a procesar²⁸.

El Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría, después de la ceremonia el 29 de octubre en Berlín destacaba²⁹:

"El hecho que tantas jurisdicciones hayan estado de acuerdo hoy a intercambiar su información financiera de manera automática muestra el importante cambio que puede ocurrir cuando la comunidad internacional trabaja en conjunto, de manera enfocada y ambiciosa. El mundo se está volviendo un lugar cada vez más pequeño para trucos fiscales, y estamos decididos a garantizar que los países en desarrollo también participen de los beneficios de una mayor transparencia en el sector financiero."

Ante esta realidad, un país pequeño y abierto al mundo como Uruguay, fue adoptando decisiones - en el sentido de una mayor transparencia fiscal - que implicaron importantes cambios en su sistema jurídico-tributario interno en un período breve de tiempo, cómo fueron:

- La eliminación del régimen de las SAFI's - establecido en la Ley N° 18.083 de Reforma Tributaria en 2007, a partir de enero de 2011;
- la degradación del secreto bancario, en la Ley N° 18.083 y en Ley N° 19.484;

²⁸ <https://www.elobservador.com.uy/nota/papeles-de-panama-mojados--201663500>. Gustavo Viñales: "Globalización, nocaut al secreto bancario con fines tributarios"

²⁹ <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/importantes-nuevos-pasos-para-impulsar-la-cooperacion-internacional-contr-la-evasion-fiscal.htm>

- los cambios al régimen de acciones al portador en la Ley N° 18.930 de Convergencia Técnica en Materia de Transparencia Fiscal Internacional;
- la firma de Convenios para evitar la Doble Imposición y de Acuerdos de Intercambio de Información, ver listado de países;
- la implementación del régimen de Precios de Transferencia en Ley N° 18.083 y Ley N° 19.484;
- el Intercambio Automático de Información Financiera entre jurisdicciones a través del Estándar Común de Reporte (sus siglas en inglés CRS), aplicado desde el 2018 y consagrado en la Ley N° 19.484 de “Transparencia Fiscal Internacional y de Prevención del Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo” de fecha 5 de enero de 2017 y reglamentada según Decreto N° 77/017 de marzo del 2017.

De ésta manera Uruguay termina de dar cumplimiento con los compromisos internacionales en materia de transparencia fiscal, acordados en el marco de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, ratificada por la Ley N° 19.428, del 29 de agosto de 2016.

Por otra parte, es importante destacar que en el mismo sentido de *transparencia*, la referida Ley N° 19.484 introdujo importantes cambios (sobre-gravando) a la tributación de las sociedades off-shore en nuestro país, en la identificación de los titulares beneficiarios finales de las sociedades y otras entidades, y también modificó vía su Artículo 16 el régimen de secreto bancario, estableciendo la obligación de reportar a la DGI los saldos y valores de las cuentas y las rentas de los clientes (residentes fiscales del exterior pero también locales), para el ejercicio de las atribuciones consagradas en la mencionada ley.

Cuadro X.1 Convenios para Evitar la Doble Imposición y Acuerdos de Intercambio de Información. Uruguay - período 1990 - 2018

Fecha entrada en vigencia la herramienta	Norma legal	Convenio/Acuerdo Internacional
17.04.1990	Ley 16.110	Alemania I - Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición
03.06.1993	Ley 16.366	Hungría - Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República de Hungría para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Suscrito el día 25 de octubre de 1988.
29.12.2010	Ley 18.645	México - Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
30.12.2010	Ley 18.722	Francia - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República Francesa relativo al Intercambio de Información en Materia Tributaria.
24.04.2011	Ley 18.730	España - Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
28.12.2011	Ley 18.844	Alemania II – Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Reducción Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio” y su Protocolo Adicional.
28.12.2011	Ley 18.867 Ley 18.958	Suiza - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Notas Reversales.
03.09.2012	Ley 18.933	Liechtenstein - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y el Principado de Liechtenstein para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
13.09.2012	Ley 18.934	Portugal - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
14.11.2012	Ley 18.977	Islandia - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de Islandia relativo al intercambio de información en materia tributaria.
15.11.2012	Ley 18.932	Ecuador - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República de Ecuador para evitar la

		doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal.
13.12.2012	Ley 19.010	Malta - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
07.01.2013	Ley 19.036	Dinamarca - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno del Reino de Dinamarca relativo al Intercambio de Información en Materia Tributaria.
22.01.2013	Ley 19.033	Corea - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República de Corea para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
25.01.2013	Ley 18.981	Groenlandia - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de Groenlandia sobre intercambio de información en materia tributaria.
06.02.2013	Ley 19.035	Finlandia - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República de Finlandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
07.02.2013	Ley 19.032	Argentina – Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República Argentina relativo al intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición.
21.06.2013	Ley 18.972	India - Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República de India para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
30.01.2014	Ley 19.170	Noruega - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno del Reino de Noruega relativo al Intercambio de Información en Materia Tributaria.
27.06.2014	Ley 19.223	Canadá - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y Canadá sobre intercambio de información tributaria.
01.07.2014	Ley 19.224	Australia - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de Australia sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria.
22.10.2014	Ley 19.257	Rumania - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y Rumania para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
22.12.2014 no vigente	Ley 19.303	Brasil - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República Federativa de Brasil para el Intercambio de Información en Materia Tributaria.

19.02.2015	Ley 19.034	Islas Feroe - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de las Islas Feroe sobre de intercambio de información en materia tributaria.
17.04.2015	Ley 18.959	Suecia - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno del Reino de Suecia sobre de intercambio de información en materia tributaria.
01.06.2016	Ley 19.375	Holanda - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y el Reino de los Países Bajos sobre Intercambio de Información Tributaria.
13.06.2016	Ley 19.393	Emiratos Árabes Unidos - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
26.06.2016	Ley 19.404	Vietnam - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República Socialista de Vietnam para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
04.08.2016	Ley 19.391	Chile I - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República de Chile para el Intercambio de Información en Materia Tributaria.
20.10.2016	Ley 19.429	Gran Bretaña I - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte sobre Intercambio de Información Tributaria.
14.11.2016	Ley 19.443	Gran Bretaña II - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
01.12.2016	Ley 19.428	Apruébase la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, suscrita por Uruguay en París, Francia, el 1º de junio de 2016.
11.01.2017	Ley 19.354	Luxemburgo - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y el Gran Ducado de Luxemburgo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
14.03.2017	Ley 19.457	Singapur - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República de Singapur para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
04.08.2017	Ley 19.403	Bélgica - Convenio entre la República Oriental del Uruguay y el Reino de Bélgica para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal.

06.10.2017	Ley 19.526	Estados de Guernsey - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y los Estados de Guernsey para el Intercambio de Información en Materia Tributaria.
06.10.2017	Ley 19.527	Sudáfrica - Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República de Sudáfrica para el Intercambio de Información en Materia Tributaria.
17.10.2017 no vigente	Ley 19.548	Chile II - Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República de Chile para Eliminar la Doble Imposición con Relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal y su Protocolo.

Fuente: elaboración propia en base a: DGI - Convenios Internacionales Vigentes (al 13-08-2018).

<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2.principal.ConveniosInternacionales.O.es.0>,

XI. Evolución de la presión fiscal y de la estructura tributaria del Uruguay; tendencias y comparación con países de la región y de las economías más desarrolladas

La importancia de poder analizar la evolución de éstos conceptos es clave en nuestro estudio del sistema tributario uruguayo, la OCDE, et al. (2018, pág.54) considera que “la relación de impuestos y el producto interno bruto (PIB) refleja el recaudo tributario de los gobiernos para financiar la provisión de bienes y servicios públicos y la inversión en infraestructura. La movilización de recursos fiscales mediante impuestos es importante para asegurar el desarrollo económico de los países. Los impuestos constituyen una fuente predecible y sostenible de ingresos para los gobiernos, en contraste con la asistencia al desarrollo y la volatilidad de los ingresos no-tributarios por materias primas.”

De ésta forma, y adoptando las definiciones de Sevilla Segura (2004) propuestas en el marco teórico para los conceptos de *presión fiscal* y de *estructura tributaria*, es que abordaremos la evolución y tendencia que éstos indicadores han tenido en el Uruguay desde el año de 1990 hasta el año 2016 inclusive; la fuente de información es la base de datos de “estadísticas de ingresos globales” (Global Revenue Statistics Database) confeccionada por la OCDE (2018)³⁰ para el período 1990 – 2016 y con datos para nuestro análisis extraídos el 20 de octubre de 2018.

Según OCDE, et al. (2018, pág.4) “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe”: “la aplicación de la metodología de la OCDE a América Latina y el Caribe posibilita la comparación de sistemas tributarios a partir de una base coherente en la región, entre los países latinoamericanos, y con los países de la OCDE”. De esta forma, podremos trabajar con fuentes de datos homogéneas, estandarizadas en un formato común para todos los países, y comparable entre los distintos períodos así como también entre los distintos países y/o regiones³¹, procurando lograr una mirada más elevada y con una mayor proyección que el análisis pormenorizado de los cambios tributarios y sus principales impactos económicos, que hemos realizado en los capítulos precedentes³².

³⁰ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

³¹ BID (2017) BID-CIAT realizan Informe y base de datos denominado “presión fiscal equivalente” que incluye los sistemas privados de seguridad social, otras contribuciones no tributarias obligatorias (como salud), e ingresos derivados por recursos naturales; no obstante dicha base se realiza para ALC y no permite una comparación homogénea con países OCDE ni otras regiones.

³² Las Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe sigue la metodología de clasificación tributaria de la OCDE en donde los impuestos se definen como los pagos obligatorios sin contraprestación efectuados

Para todo nuestro análisis, la proporción de recaudación tributaria sobre PIB se mide como los ingresos tributarios, incluyendo las contribuciones a la seguridad social (CSS) pagadas al gobierno central/general, como proporción del PIB. Los impuestos se clasifican según su base: las seis principales categorías son, impuestos sobre la renta, utilidades y ganancias de capital; contribuciones a la seguridad social; impuesto sobre la nómina; impuestos a la propiedad; impuestos a bienes y servicios, y otros impuestos. Los ingresos sub-nacionales están considerados e identificados dentro de los ingresos tributarios totales (para todos los casos con datos de países disponibles).

La evolución de la *presión fiscal* de Uruguay tuvo un crecimiento sostenido durante todo el período 1990 – 2016, iniciando el período con un 19,6% del PIB y finalizando con un 27,9% del PIB.

Si lo comparamos con la evolución que para el mismo período tuvo la presión fiscal para el promedio de los países de la OCDE (35 países) y con el promedio que dicho indicador mostró para los países de América Latina y el Caribe (25 países)³³, veremos que Uruguay se ubica a mitad de camino, por encima del promedio de ALC y por debajo del promedio de la OCDE, lo que muestra, en primera instancia y sin más pretensiones que ello, que guarda relación con el estadio de país “en vías de desarrollo” en el cuál se encontraría Uruguay en relación a los países más desarrollados (OCDE), y a sus vecinos de América Latina y el Caribe .

La evolución de la *presión fiscal* para Uruguay, para el promedio de los países de América Latina y el Caribe, y para el promedio de los países de la OCDE, en nuestro período de estudio mostró los siguientes resultados:

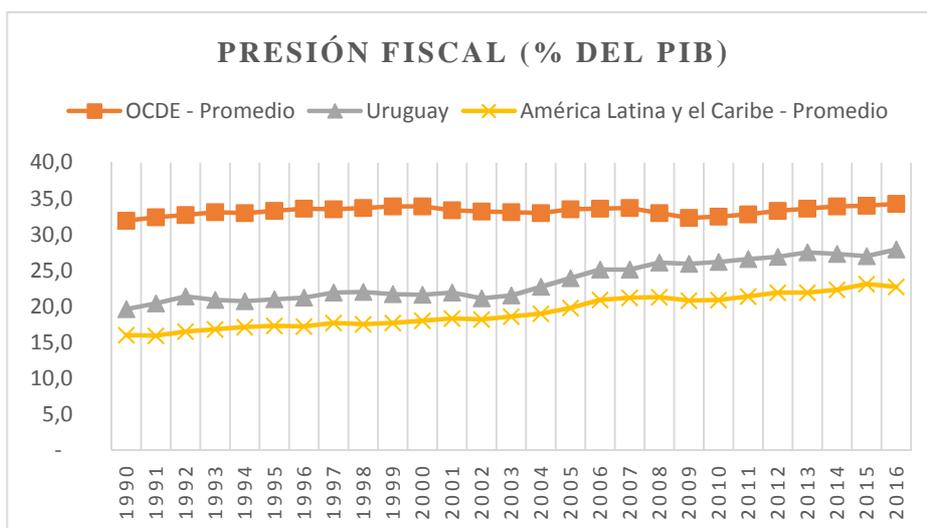
al gobierno general. Los impuestos carecen de contraprestación en el sentido que normalmente las contribuciones brindadas por los gobiernos a los contribuyentes no guardan relación directa con los pagos efectuados por estos. Las contribuciones a la seguridad social (CSS) pagadas al gobierno general se clasifican como impuestos.

La guía de interpretación de la OCDE se encuentra disponible para mayor información sobre definiciones y clasificaciones <http://oe.cd/clasificacion-impuestos-guia-interpretacion-ocde>

La publicación se encuentra disponible en línea en <http://oe.cd/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean>

³³ OCDE, et al. (2018). Representa un grupo de 25 países de América Latina y el Caribe. Para la estimación del promedio se utiliza el año calendario, excepto para Bahamas y Trinidad y Tobago donde se utiliza el año fiscal. Chile y México son también parte del grupo OCDE (35).

Gráfico XI.1



Cuadro XI.1 Presión Fiscal en % del PIB 1990 – 2016

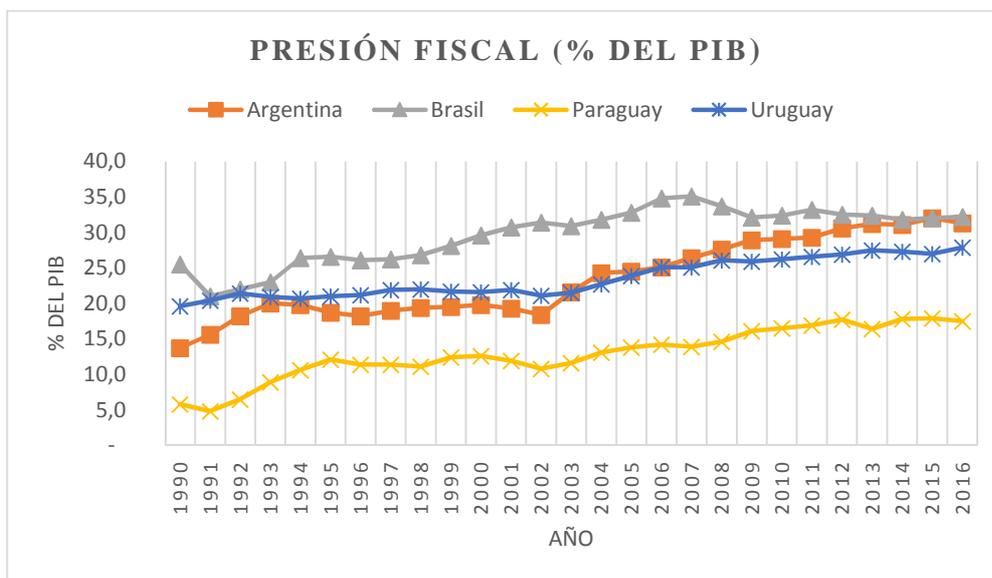
	OCDE promedio	Uruguay	ALC promedio
1990	31,9	19,6	16,0
1991	32,4	20,4	15,9
1992	32,7	21,4	16,5
1993	33,1	20,9	16,8
1994	33,0	20,7	17,1
1995	33,3	21,0	17,3
1996	33,6	21,2	17,2
1997	33,5	21,9	17,7
1998	33,7	22,0	17,5
1999	33,9	21,7	17,7
2000	33,9	21,6	18,0
2001	33,4	21,9	18,3
2002	33,2	21,1	18,2
2003	33,1	21,5	18,6
2004	33,0	22,7	19,0
2005	33,5	23,9	19,8
2006	33,6	25,1	20,9
2007	33,7	25,1	21,2
2008	33,0	26,1	21,3
2009	32,3	25,9	20,8
2010	32,5	26,2	20,9
2011	32,8	26,6	21,4
2012	33,3	26,9	21,9
2013	33,6	27,5	21,9
2014	33,9	27,3	22,3
2015	34,0	27,0	23,1
2016	34,3	27,9	22,7

Fuente: Gráfico y Cuadro elaboración propia a partir de la base:
https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

Ahora bien, si comparamos Uruguay con sus vecinos más cercanos de la región, con los cuatro países fundadores del MERCOSUR, Argentina, Brasil, Paraguay y el propio Uruguay, la gráfica nos muestra que a 2016 Uruguay tenía un nivel de *presión fiscal* por debajo de Argentina y Brasil, y éstos tres países un nivel sustancialmente mayor al nivel de Paraguay, que tenía al 2016 una presión del 17,5% del PIB, cuando la media para ALC alcanzaba los 22,7% del PIB.

El gráfico permite visualizar el crecimiento en los cuatro países para el período de referencia, pero claramente Argentina y Brasil lo hacen con cambios más bruscos, al alza y a la baja en algunos años y con una evolución más quebrada de la curva, dónde incluso Argentina que inicia el período por debajo de Uruguay (13,7% vs. 19,6%) finaliza el período con una presión fiscal mayor (31,3% vs. 27,9%), a partir de un crecimiento sostenido mayor post crisis del año 2002 en la región.

Gráfico XI.2



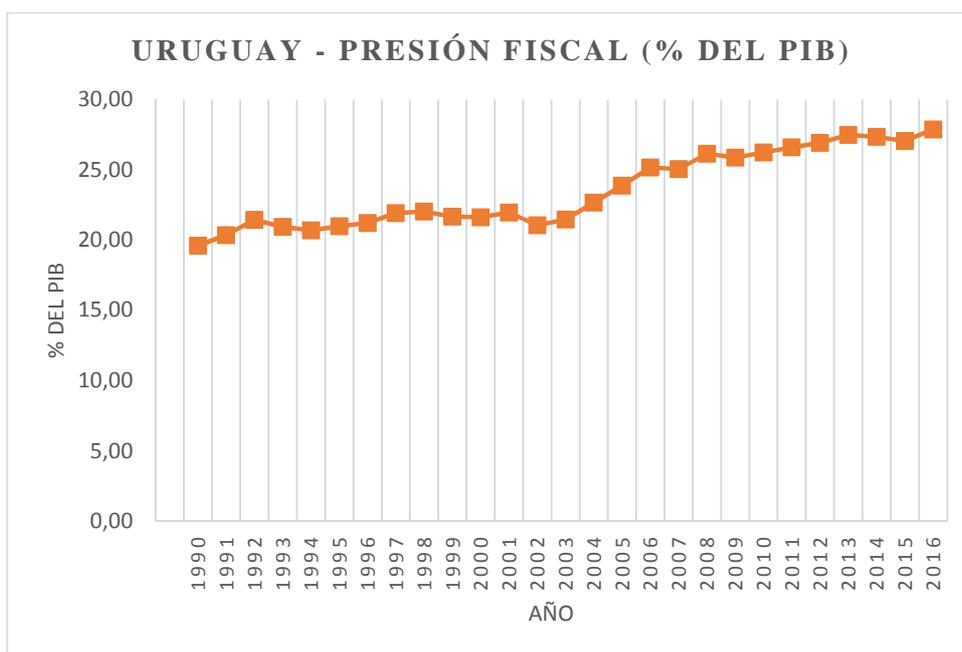
Cuadro XI.2 Presión Fiscal en % del PIB 1990 – 2016

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
1990	13,7	25,5	5,8	19,6
1991	15,6	21,0	4,8	20,4
1992	18,2	22,0	6,5	21,4
1993	20,0	23,0	8,9	20,9
1994	19,8	26,4	10,6	20,7
1995	18,7	26,6	12,1	21,0
1996	18,2	26,1	11,4	21,2
1997	19,0	26,2	11,4	21,9
1998	19,4	26,8	11,1	22,0
1999	19,5	28,1	12,4	21,7
2000	19,8	29,6	12,6	21,6
2001	19,3	30,7	11,9	21,9
2002	18,4	31,4	10,8	21,1
2003	21,6	30,9	11,6	21,5
2004	24,3	31,8	13,1	22,7
2005	24,5	32,8	13,8	23,9
2006	25,1	34,8	14,2	25,1
2007	26,4	35,1	13,9	25,1
2008	27,6	33,7	14,6	26,1
2009	28,9	32,1	16,1	25,9
2010	29,1	32,4	16,5	26,2
2011	29,3	33,2	16,9	26,6
2012	30,6	32,5	17,7	26,9
2013	31,2	32,4	16,4	27,5
2014	31,1	31,8	17,8	27,3
2015	32,0	32,0	17,9	27,0
2016	31,3	32,2	17,5	27,9

Fuente: Gráfico y Cuadros elaboración propia a partir de la base:

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

Gráfico XI.3



Si nos detenemos en la evolución específica de la *presión fiscal* del Uruguay vemos que el mayor crecimiento relativo se da en los años posteriores a la crisis del 2002 y previo a la reforma tributaria del año 2007, pues de un nivel bajo de 21,1% para el año 2002 (año de mayor crisis del período) pasamos a un nivel de 25,1% en el año 2006, es decir el año previo a la entrada en vigencia de la reforma tributaria (1° julio 2007), es decir, un crecimiento de 4 puntos porcentuales en 4 años. Asimismo, si comparamos ese nivel del año 2006 (25,1%) con los niveles inmediatos posteriores a la implementación de la reforma tributaria, y consideramos por ejemplo el año 2009 con la reforma plenamente incorporada, observamos nivel de 25,9%, es decir, niveles similares o un crecimiento menor que luego veremos es particularmente explicado por el aumento de las contribuciones especiales de seguridad social por la mayor actividad y ocupación, que nos muestran un dato relevante, y es que la Reforma Tributaria no representó en sí misma un aumento de la presión fiscal en nuestro país.

Para analizar debidamente la evolución de la *presión fiscal* en Uruguay, es importante poder hacerlo con mayor apertura, es decir, a partir de la evolución de los distintos tributos, impuestos y contribuciones de seguridad social, pues la tendencia no es la misma para todos.

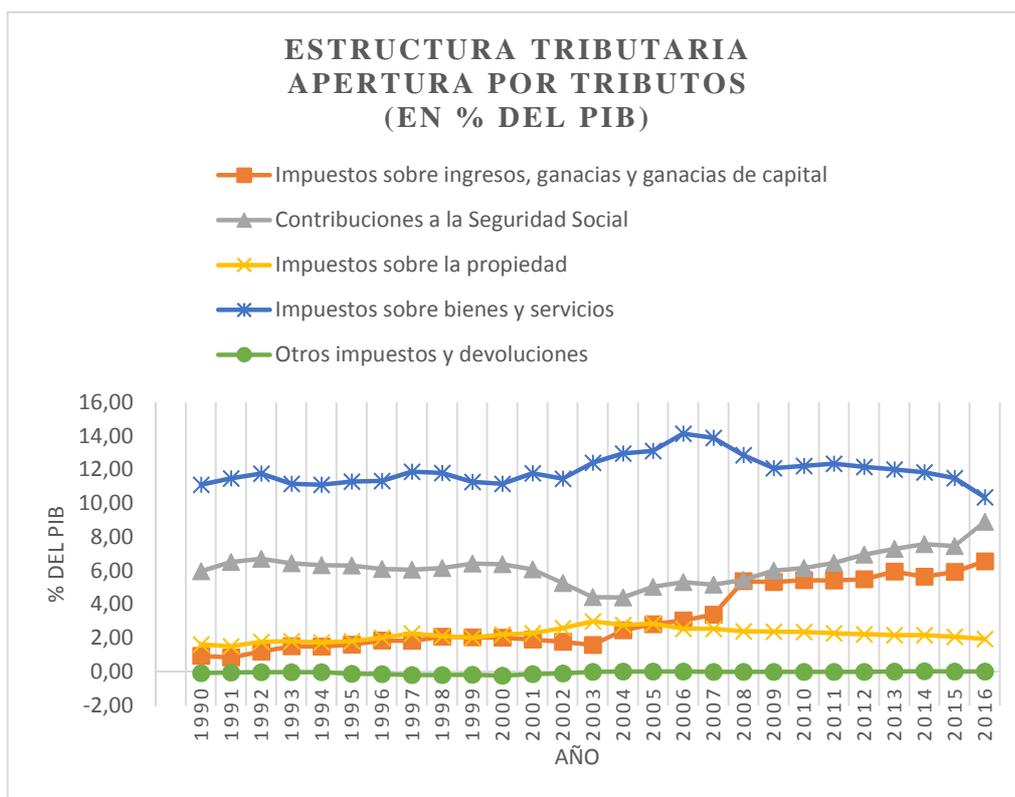
Cuadro XI.3 Uruguay - Presión Fiscal en % del PIB - con apertura por categorías tributos

	Impuestos sobre ingresos, ganancias, y ganancias de capital	Contribuciones a la Seguridad Social	Impuestos sobre la Propiedad	Impuestos sobre Bienes y Servicios	Otros Impuestos y Devoluciones	Total
1990	0,95	5,97	1,64	11,11	-0,08	19,58
1991	0,85	6,52	1,52	11,50	-0,04	20,35
1992	1,20	6,71	1,78	11,77	-0,02	21,44
1993	1,51	6,45	1,82	11,18	-0,01	20,94
1994	1,50	6,33	1,75	11,12	-0,02	20,69
1995	1,62	6,32	1,83	11,31	-0,12	20,97
1996	1,87	6,10	2,03	11,35	-0,14	21,21
1997	1,84	6,08	2,28	11,90	-0,19	21,90
1998	2,09	6,16	2,13	11,82	-0,18	22,03
1999	2,05	6,43	2,04	11,29	-0,16	21,65
2000	2,04	6,40	2,22	11,18	-0,22	21,62
2001	1,91	6,09	2,29	11,80	-0,14	21,95
2002	1,79	5,27	2,60	11,48	-0,09	21,05
2003	1,59	4,44	3,00	12,42	0,00	21,45
2004	2,46	4,42	2,79	12,97	0,02	22,66
2005	2,82	5,04	2,86	13,13	0,02	23,87
2006	3,06	5,34	2,57	14,15	0,02	25,15
2007	3,40	5,18	2,56	13,90	0,01	25,05
2008	5,38	5,47	2,41	12,88	0,00	26,14
2009	5,34	6,01	2,40	12,11	0,01	25,86
2010	5,45	6,16	2,37	12,24	0,00	26,23
2011	5,43	6,47	2,30	12,37	0,00	26,58
2012	5,51	6,97	2,24	12,18	0,00	26,90
2013	5,95	7,30	2,18	12,03	0,02	27,48
2014	5,66	7,59	2,18	11,86	0,04	27,33
2015	5,93	7,47	2,09	11,52	0,03	27,04
2016	6,57	8,92	1,96	10,38	0,03	27,86

Fuente: Gráfico y Cuadros elaboración propia a partir de la base:

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

Gráfico XI.4



Fuente: Gráfico y Cuadros elaboración propia a partir de la base:

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

La gráfica que desagrega la *presión fiscal* en las 5 categorías de tributos permite visualizar con mayor claridad la tendencia y evolución de cada categoría, en particular los cambios al interior de los 3 grupos de mayor recaudación (ingresos, ganancias y ganancias de capital; bienes y servicios; y contribuciones de seguridad social).

Los impuestos sobre bienes y servicios (en particular el IVA, IMESI y COFIS) tuvieron dos períodos bien diferenciados, un primer período de evolución - en líneas generales - ascendente durante el período 1990 – 2006, con el pico máximo de 14,15% del PIB (2006), y un segundo período desde 2007 a 2016 con un descenso continuado, finalizando en 10,38% del PIB (2016), el nivel menor para todo el período analizado. Una evolución inversa muestran los Impuestos sobre ingresos, ganancias y ganancias de capital (IRP, IRPF, y rentas empresariales), que muestra una evolución sin grandes cambios desde el inicio con 0,95% del PIB

hasta el año 2003 dónde llega a un nivel de 1,59%, para finalizar el período a 2016 con un 6,57% del PIB, el máximo del período. Por su parte las contribuciones de seguridad social evolucionaron dentro desde un 5,97% para el inicio en 1990, un piso en 2004 con 4,42%, y desde allí un ascenso continuo hasta el 8,92% del final del período en 2016, no obstante es importante considerar que dicho crecimiento, en particular a partir del año 2007 de entrada en vigencia de la reforma tributaria se produjo a pesar de la disminución en la tasa de aportes patronales a la seguridad social del 12,5% al 7,5% de dicha reforma, por lo cual deberíamos atribuir dicho crecimiento a un conjunto de factores, cómo lo fueron el aumento en el nivel de actividad, del empleo, de disminución de la tasa de evasión y/o aumento de la tasa de aportación y cumplimiento de los contribuyentes.

Por ello, es importante analizar de forma complementaria la evolución de la *estructura tributaria* que ha tenido el país para este ciclo 1990 – 2016.

En los siguientes gráficos podemos visualizar más claramente la evolución de la estructura tributaria, dónde la principal conclusión a que arribaremos es que la reforma tributaria del 1º de julio de 2007 – que decíamos “no representó en sí misma un aumento de la presión fiscal” – sí provocó un cambio muy significativo en la *estructura tributaria*, en la composición de la misma, según % de impuestos directos y % de impuestos indirectos, sobre el total de los ingresos fiscales del país.

Consideramos como impuestos directos, a las categorías de Impuestos sobre ingresos, ganancias, y ganancias de capital; más Impuestos sobre la Propiedad; y las Contribuciones a la Seguridad Social (las consideramos primero dentro de impuestos directos, y en segunda instancia se muestran cómo una categoría independiente para visualizar mejor la evolución de los impuestos específicos, directos e indirectos, recaudados por la DGI). Como impuestos indirectos a las categorías de Impuestos sobre Bienes y Servicios, más Otros Impuestos y Devoluciones.

Gráfico XI.5

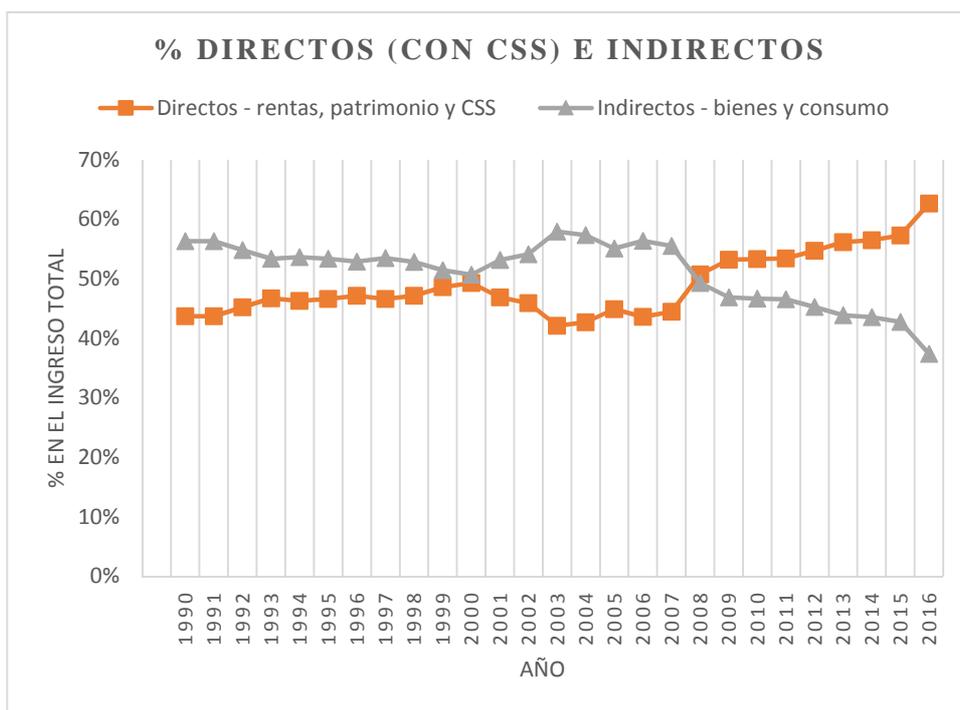
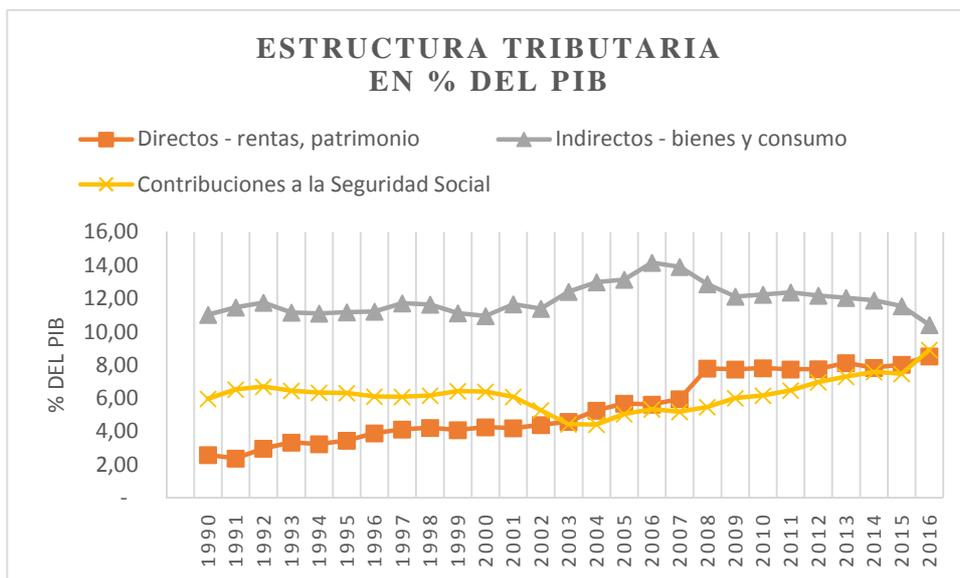


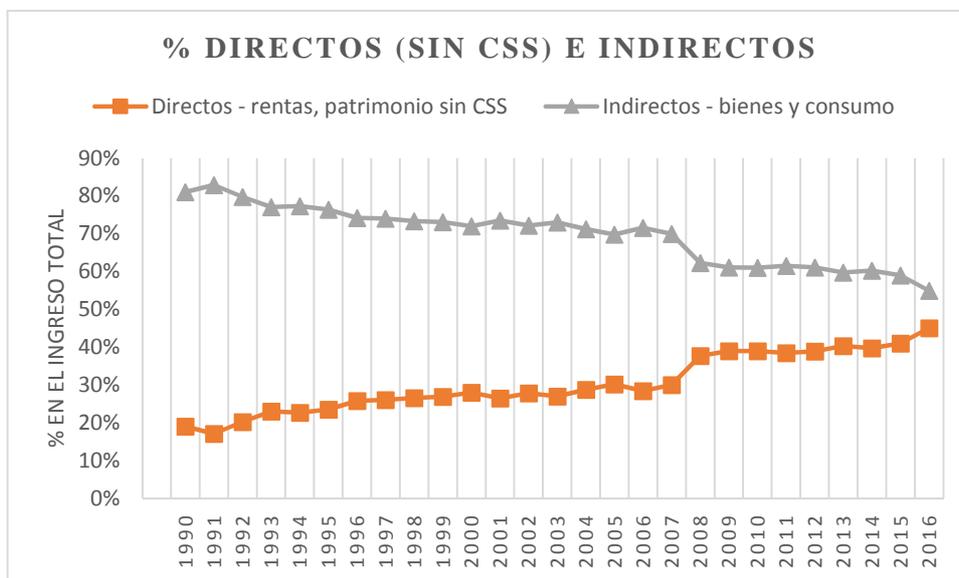
Gráfico XI.6



Las conclusiones son muy visibles en el primer gráfico - dónde mostramos la evolución de impuestos directos (incluyendo CSS) e impuestos indirectos - que permiten constatar y visualizar claramente los efectos de los distintos ajustes fiscales y de la reforma tributaria que hemos desarrollado en los capítulos precedentes; el cambio de tendencia, el corte de las curvas, con la mayor

proporción en el total de ingresos de los impuestos directos a partir del año 2008, muestran que la reforma tributaria tuvo un impacto significativo en la estructura del sistema tributario uruguayo.

Gráfico XI.7



Fuente: Gráficos elaboración propia a partir de la base:

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

En el segundo gráfico consideramos a las Contribuciones de Seguridad Social como una categoría independiente, y en el tercer gráfico las eliminamos, de manera de comparar sólo impuestos (sin contribuciones especiales de seguridad social) directos e indirectos, y visualizar la evolución en el porcentaje (%) del total de ingresos impositivos que los mismos tuvieron. Las curvas son muy elocuentes, respecto del % de impuestos directos, su crecimiento permanente pero aún en mayor nivel a partir de la reforma tributaria, y el sentido inverso, el descenso significativo que tuvieron los impuestos indirectos, sobre bienes y consumos, a partir del año 2008.

Uruguay evolucionó desde un 8,5% del PIB en Impuestos directos en 1990 hacia un 17,5% del PIB en 2016, vs. un 11,0% del PIB en 1990 de Impuestos indirectos para llegar a un 10,4% del PIB en 2016.

Es en este mismo sentido, que creemos importante comparar las *estructuras tributarias* de las 35 economías más desarrolladas, agrupadas en los países de la OCDE, de los países de América Latina y el Caribe y de nuestro país.

Cuadro XI.4 Estructura tributaria – Impuestos Directos (con CSS) e Impuestos Indirectos – en % del PIB

	OCDE Directos	OCDE Indirectos	ALC Directos	ALC Indirectos	Uy Directos	Uy Indirectos
1990	21,6	10,3	6,7	9,4	8,5	11,0
1991	22,0	10,5	6,6	9,3	8,9	11,5
1992	22,0	10,7	6,5	9,9	9,7	11,8
1993	22,3	10,7	6,7	10,1	9,7	11,2
1994	22,2	10,8	6,8	10,3	9,5	11,1
1995	22,0	11,4	7,1	10,3	9,7	11,2
1996	22,3	11,4	7,2	10,0	10,0	11,2
1997	22,4	11,3	7,2	10,4	10,2	11,7
1998	22,4	11,4	7,0	10,5	10,4	11,6
1999	22,5	11,5	7,4	10,3	10,5	11,1
2000	22,8	11,3	7,8	10,3	10,6	11,0
2001	22,4	11,1	8,0	10,3	10,3	11,7
2002	22,1	11,1	7,9	10,3	9,7	11,4
2003	22,0	11,1	8,2	10,3	9,0	12,4
2004	21,9	11,1	8,5	10,5	9,7	13,0
2005	22,4	11,2	9,1	10,6	10,7	13,1
2006	22,6	11,1	9,8	11,3	11,0	14,2
2007	22,8	11,0	10,0	11,3	11,2	13,9
2008	22,5	10,7	10,1	11,1	13,3	12,9
2009	21,7	10,6	10,1	10,7	13,7	12,1
2010	21,6	11,0	10,0	10,9	14,1	12,2
2011	22,0	11,0	10,3	11,1	14,2	12,4
2012	22,3	11,0	10,6	11,4	14,7	12,2
2013	22,6	11,1	10,7	11,3	15,5	12,0
2014	22,8	11,1	10,9	11,4	15,5	11,9
2015	22,8	11,3	11,1	12,0	15,5	11,5
2016 ³⁴	s/d	s/d	10,0	11,9	17,5	10,4

Fuente: Cuadro y Gráficos elaboración propia a partir de la base:

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

³⁴ Sin datos para los países de la OCDE

Gráfico XI.8

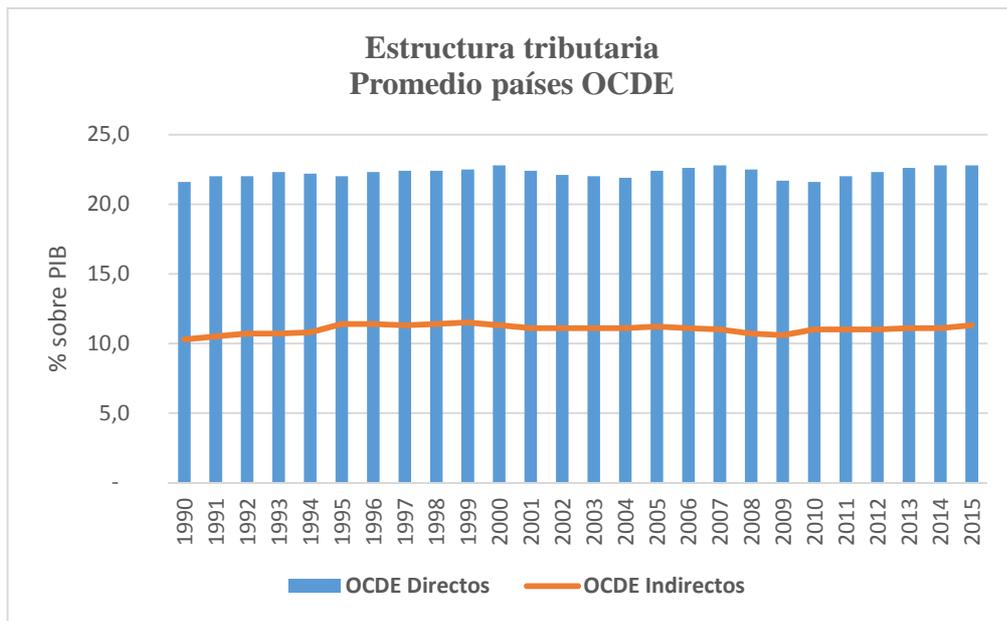


Gráfico XI.9

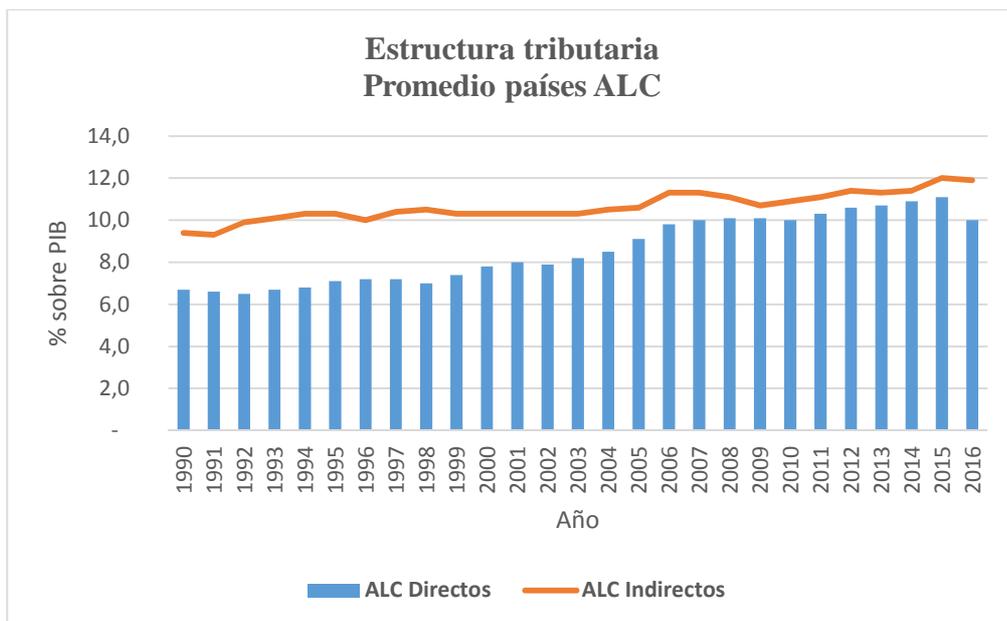
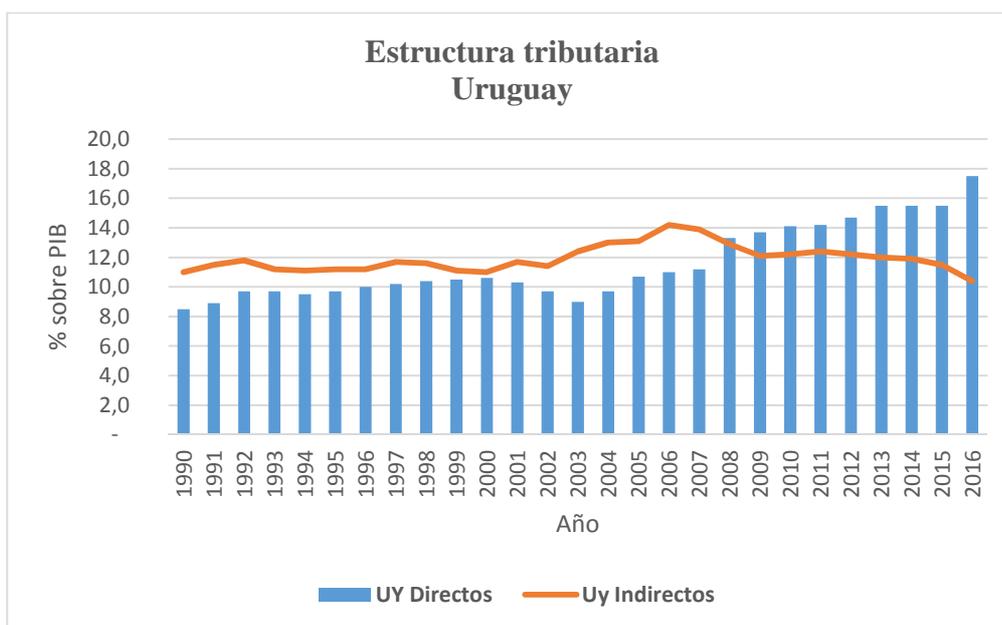


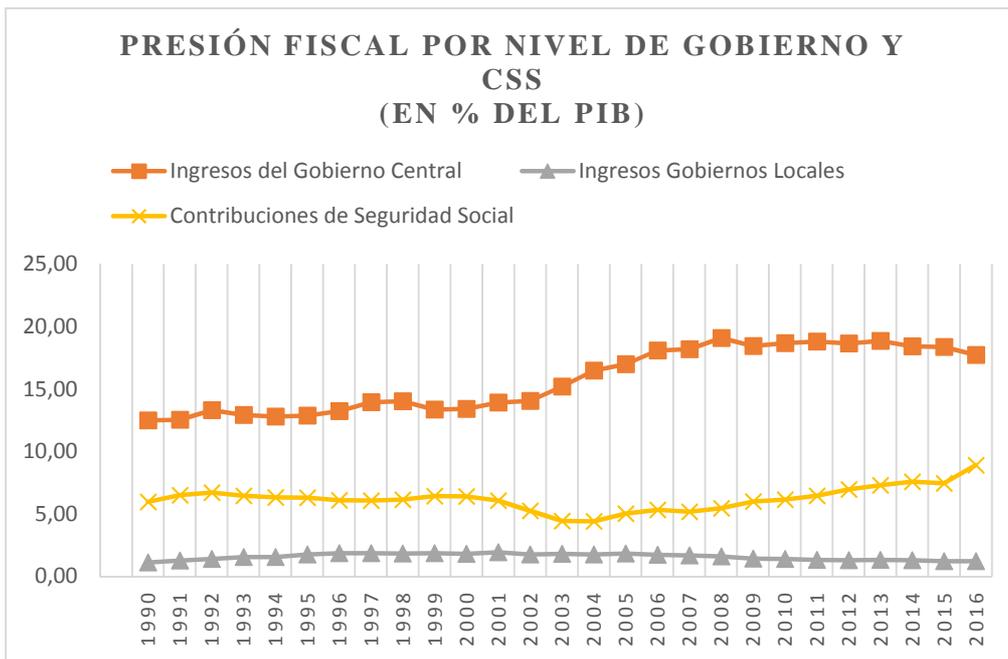
Gráfico XI.10



Los gráficos nos permiten nuevamente visualizar cómo en su *estructura tributaria*, así como decíamos antes para la *presión fiscal*, el Uruguay post reforma tributaria del 2007 es más progresiva, con mayor proporción de impuestos directos en el total de ingresos tributarios, y se ubica en un nivel intermedio, a mitad de camino entre los países de América Latina y el Caribe, y las economías más desarrolladas agrupadas en la OCDE.

Finalmente, y a efectos de visualizar la evolución de los ingresos fiscales por distintos niveles de gobierno, e incorporar al análisis la evolución de los ingresos de los gobiernos sub-nacionales, vemos una última gráfica, dónde podemos constatar la poca variación que los ingresos sub-nacionales han tenido en el período bajo análisis y el poco peso relativo que los tributos departamentales significan en la *presión tributaria* nacional. Esta situación, no es exclusiva de nuestro país y es parte de una estructura de ingresos que se reproduce en muchos países de América Latina.

Gráfico XI.11



Cuadro XI.5 Presión Fiscal por niveles de Gobierno en % del PIB – 1990 - 2016

	Ingresos del Gobierno Central	Ingresos Gobiernos Subnacionales	Contribuciones de Seguridad Social	Total
1990	12,49	1,12	5,97	19,58
1991	12,54	1,29	6,52	20,35
1992	13,31	1,42	6,71	21,44
1993	12,93	1,57	6,45	20,94
1994	12,80	1,56	6,33	20,69
1995	12,88	1,76	6,32	20,97
1996	13,23	1,88	6,10	21,21
1997	13,94	1,88	6,08	21,90
1998	14,01	1,85	6,16	22,03
1999	13,35	1,87	6,43	21,65
2000	13,41	1,81	6,40	21,62
2001	13,91	1,94	6,09	21,95
2002	14,03	1,76	5,27	21,05
2003	15,18	1,83	4,44	21,45
2004	16,47	1,77	4,42	22,66
2005	16,98	1,85	5,04	23,87
2006	18,07	1,74	5,34	25,15
2007	18,18	1,69	5,18	25,05
2008	19,06	1,61	5,47	26,14
2009	18,43	1,43	6,01	25,86
2010	18,66	1,42	6,16	26,23

2011	18,78	1,33	6,47	26,58
2012	18,63	1,30	6,97	26,90
2013	18,85	1,33	7,30	27,48
2014	18,41	1,32	7,59	27,33
2015	18,36	1,22	7,47	27,04
2016	17,71	1,23	8,92	27,86

Fuente: Cuadro y Gráfico elaboración propia a partir de la base:

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

XII. Conclusiones

Durante el desarrollo de todo el estudio hemos procurado realizar una reseña normativa exhaustiva y detallada de las normas tributarias desde 1990 hasta 2018, en el entendido que dicha información – si bien hoy es accesible a través de bases de datos públicas de acceso generalizado – no se encuentra sintetizada y agrupada con un análisis específico desde la técnica tributaria, que integrada en una perspectiva de historia económica, permita una comprensión de la evolución, de las grandes tendencias en el contexto histórico, en un aporte que aspira a la mejor comprensión del *sistema tributario* cómo un todo, para el estudio y las propuestas con mirada en el futuro próximo, pues seguramente de la mano de la estandarización a nivel internacional, de la colaboración entre las Administraciones Tributarias, y de algunos cambios de paradigma (con los impuestos verdes por ejemplo) los países de menor desarrollo relativo seguiremos incorporando grandes cambios en nuestra normativa doméstica.

Durante el período analizado y en particular hasta la Reforma Tributaria del año 2007, hemos observado cómo el Uruguay fue adoptando la lógica del “ajuste fiscal” parcial que aumentaba tasas y creaba impuestos (en particular, de impuestos sobre bienes y al consumo, a las retribuciones personales, y a las rentas empresariales), que creaba o modificaba sistemas de liquidación y anticipos, o que creaba impuestos para sectores o actividades específicas (telecomunicaciones, tarjetas de crédito, pequeñas empresas, comisionistas, servicios de salud, control de sociedades anónimas, activos bancarios, etc.), de manera de incrementar los ingresos fiscales por un lado, y por otro lado, en contraposición a ello y en la búsqueda de la reactivación de la actividad económica y el empleo, se proponían rebajas de otros tributos (por ejemplo aportes patronales de seguridad social en la industria manufacturera y el agro), la promoción de inversiones con exoneraciones amplias (en impuestos a las rentas y patrimonio) o la exoneración de activos productivos y bienes de capital (en particular al sector agropecuario), o bien exoneraciones para algunas actividades específicas (caso de empresas periodísticas y radios, del interior del país).

Por tanto, y no obstante los “ajustes fiscales” parciales previo a la reforma integral, el sistema tributario en su conjunto mantenía la misma estructura y características, y entre ellas tenía tres muy particulares en términos comparados a nivel internacional, la primera y principal, que no tenía un impuesto integral para las rentas de las personas físicas,

situación que se modifica con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria del 2007; la segunda, es que se basa en el principio de fuente territorial, que sólo grava las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados, en el Uruguay, situación ésta que se modifica parcialmente para algunas rentas de capital con las modificaciones al sistema tributario realizadas en la Ley 18.718 de fines de 2010; y la tercera, es que sólo quedaban alcanzadas por el impuesto a la renta las actividades económicas o de las personas jurídicas, y por tanto aquellas rentas que no combinaran capital y trabajo - las denominadas “rentas puras de capital o trabajo” obtenidas por personas físicas o sociedades de tipo personal - no tributaban por ningún tipo de impuesto a la renta, situación ésta que se modifica también de manera definitiva con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria y el IRPF.

La no existencia de un impuesto integral a la renta de las personas físicas hasta su incorporación con la Ley 18.083 es compleja de comprender en términos internacionales, y aunque naturalmente excede nuestro análisis, es importante mencionar que el impuesto a la renta personal tiene sus orígenes ya en el siglo XIX en Gran Bretaña, y fue establecido definitivamente en los Estados Unidos desde el 1° de marzo de 1913, aun cuando ya existía en el estado de Wisconsin, y en países como Prusia, Holanda, Cantones suizos, Australia, Nueva Zelanda, Japón, y otros. Más cerca nuestro, en términos económicos, culturales, políticos y geográficos, tenemos el caso de Argentina, donde si bien ya había habido intentos anteriores, se implementó en la década del '30 un impuesto que gravaba la renta, dado que con la Ley 11.586 que consagraba el impuesto a los réditos se grava a partir del 1 de enero de 1932 todos los réditos derivados de fuente argentina, de argentinos o extranjeros, residentes o no, en el territorio de la República; y ya entonces introducía deducciones personales por cargas de familia y mínimo no imponible.

Es así que la Reforma Tributaria vigente a partir del 1° de julio de 2007 viene a aggiornar a nuestro país y cambia la estructura del sistema tributario, con la eliminación de un conjunto importante de impuestos de baja recaudación, la unificación del impuesto a la renta de las actividades económicas (comerciales e industriales, y agropecuarias) y de las personas jurídicas, en un único impuesto (IRAE), eliminando el IRIC e IRA respectivamente, y con la introducción - por segunda vez en la historia del país - de un impuesto a las rentas de las personas físicas (IRPF) y sus similares para jubilaciones y pensiones (IASS) y para rentas de no residentes (IRNR).

De esta forma, y hacia el final del período analizado podemos afirmar que el Uruguay tiene el sistema tributario más equitativo, equilibrado y progresivo, de su reciente historia tributaria, desde 1990 a nuestros días.

- a. Es más equitativo porque lo es en términos de su equidad horizontal³⁵ y equidad vertical³⁶, dado que se eliminó la no imposición de que gozaban las rentas “puras” de trabajo percibidas por la prestación de servicios personales en calidad de no dependientes, situación que incluía entre otros y por ejemplo, a todos los servicios profesionales independientes prestados por egresados universitarios. Adicionalmente y dado que el IRP gravaba únicamente las rentas percibidas por los dependientes o asalariados y por los ingresos percibidos en cada empleo, sin integrarlos en un impuesto personal unificado, la tasa efectiva del impuesto por ingresos del trabajo era diferente según si cada contribuyente tenía uno o más trabajos (distinto empleador), y no en función de la suma total de los ingresos/rentas de dicho contribuyente, situación corriente en los ámbitos de la educación y la salud, por ejemplo. Por otra parte también se elimina la no imposición de las rentas “puras” de capital, sean derivadas de rendimientos de capital o de incrementos patrimoniales, y si bien el IRPF adopta un sistema dual, por el que se gravan de manera independiente las rentas de trabajo (Categoría II) de las rentas de capital (Categoría I), éstas últimas pasan a gravarse en su totalidad, alcanzando por ejemplo a los rendimientos financieros, a los alquileres, a los resultados derivados de compra-ventas de títulos-valores, e inmuebles, y a las utilidades y dividendos, entre otras, situaciones todas éstas, no gravadas en el régimen previo a la reforma del 2007 cuando eran percibidas por personas físicas, sociedades personales, o personas jurídicas domiciliadas en el exterior.

- b. Es más equilibrado, porque hacia el final del período analizado (2016) la participación de impuestos directos (sobre rentas y patrimonio), impuestos indirectos (sobre bienes y consumos), y de contribuciones de seguridad social, representan un peso relativo equilibrado de las tres categorías sobre el total de los ingresos tributarios, con un

³⁵ Equidad horizontal – es un criterio de equidad que nos dice que dos sujetos en idéntica situación deben soportar iguales impuestos.

³⁶ Equidad vertical – nos dice que dos sujetos en situaciones distintas deben soportar cantidades distintas de impuestos. Si utilizamos la renta como indicador de la situación de un sujeto, este criterio puede llevarnos a impuestos proporcionales, progresivos o regresivos.

30,6% impuestos directos, un 37,4% de impuestos indirectos y un 32,0% de contribuciones especiales de seguridad social (en un entorno próximo a 1/3 para cada categoría de análisis). En términos de ingresos como % del PIB, tenían la siguiente participación: 2,59% de impuestos directos, 11,03% de impuestos indirectos y 5,97% de contribuciones de seguridad social, para 1990 vs. 8,53% de impuestos directos, 10,41% de impuestos indirectos y 8,92% de contribuciones de seguridad social, para el año 2016.

- c. Es más progresivo, porque aun cuando Uruguay adoptara un sistema de renta personal dual (el primer caso en ALC) y no integrado plenamente, los impuestos implementados con la Reforma Tributaria a las rentas personales (IRPF, IRNR, IASS) introdujeron un sistema unificado con tasas progresionales, deducciones, y mínimo no imponible, para todas las rentas del trabajo (Categoría II), y de tasas proporcionales para las rentas de capital e incrementos patrimoniales (Categoría I); y porque el conjunto de impuestos indirectos (principalmente IVA e IMESI) más regresivos en general, disminuyeron su participación en el total de ingresos impositivos y aumentaron su participación los impuestos directos (principalmente rentas personales por IRPF, rentas empresariales, y contribuciones de seguridad social) más progresivos por definición, cambiando radicalmente y en pocos años la estructura del sistema tributario en su conjunto, pasando de una relación sobre el total de ingresos y considerando las CSS en los impuestos directos, del 43,6% de impuestos directos y 56,4% de impuestos indirectos en el año 1990, vs. un 62,7% de impuestos directos y 37,3% de impuestos indirectos en el año 2016, visualizado mejor en la gráfica (XI.5); diferenciándonos claramente de la estructura promedio de los países de ALC y acercándonos, en su tendencia, al promedio de los países de mayor desarrollo relativo agrupados en la OCDE.

El cambio de la estructura tributaria en la magnitud lograda por Uruguay en pocos años, entre 2008 y 2016, es muy significativo y muy difícil de lograrse en tan poco lapso de tiempo, en particular en nuestra región de ALC. Por ello el análisis de la estructura tributaria, las características redistributivas de los impuestos, y la evaluación de la equidad horizontal y vertical, es siempre relevante para la región en general, en la búsqueda de la disminución de las desigualdades y de la pobreza, y por eso ha sido uno de los objetivos de CEPAL en estudios comparados para la introducción de sistemas

tributarios más equitativos y sostenibles sobre la base del mejoramiento de estas herramientas, en particular en los diseños de los impuestos al consumo y a la renta, cómo bien se desarrolla en el libro “Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina”.

Mejoras parciales en el diseño de los impuestos al consumo y a las rentas siempre es un desafío que nuestro país tiene por delante, si comprendemos el proceso evolutivo y dinámico que tiene el sistema tributario, plasmado en los pilares básicos de la Reforma Tributaria. La experiencia de exoneraciones en un régimen de IVA personalizado a través de la Tarjeta de débito Uruguay Social es una posibilidad para seguir trabajando en un impuesto al consumo menos regresivo, o incluso poder hacerlo progresivo; en materia de impuesto a las rentas obtenidas por personas físicas residentes, se debería analizar la posibilidad de aplicar a todas las rentas de capital (Categoría I) el principio de renta mundial, incorporando los incrementos patrimoniales al cambio ya introducido para los rendimientos de capital mobiliario.

Otro tema que merece destacarse por su importancia actual, por su muy dinámica evolución en los últimos años del período analizado, y por los cambios previstos hacia un futuro próximo que llegarán a gran velocidad de la mano de la economía digital, refiere a la fiscalidad internacional en general, y en particular en los efectos que la misma ha provocados en la normativa interna de nuestro país durante el período bajo análisis.

Sobre el final de nuestro trabajo, finales de octubre de 2018, el Subsecretario del Ministerio de Economía y Finanzas de Uruguay anuncia desde su cuenta de twitter la postulación de Uruguay para integrar el Comité de Inversiones de la OCDE; además de estar integrando dos foros, el Centro de Desarrollo y el Comité de Asuntos Fiscales, nuestro país ha sido designado sede del “Foro Global”³⁷ (el principal organismo internacional para garantizar la implementación de los estándares de transparencia e intercambio de información acordados internacionalmente en el área de impuestos) de la próxima edición anual del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, en noviembre 2018.

Por tanto, si miramos el camino recorrido por Uruguay en perspectiva histórica, con los hitos desarrollados en el Capítulo X, vemos cómo en el año 2011 la OCDE nos ingresaba en una “lista negra” de países no cooperantes (aun cuando el país hubiera eliminado

³⁷ <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

definitivamente su sistema de sociedades off-shore, las denominadas SAFI's), y en la actualidad, en el 2018, ya cumplió con la primera implementación del Intercambio Automático de Información Financiera entre jurisdicciones a través del Estándar Común de Reporte (CRS). Este trayecto implicó la toma de importantes decisiones de economía política y de posicionamientos ante la transparencia fiscal internacional, que significaron la promoción de normas que modificaron la normativa interna y que no siempre contaron con la unanimidad del sistema político y los legisladores de la oposición.

De particular relevancia es el artículo 16 de la Ley 19.484, referente a la erosión del secreto bancario con fines tributario, por el cual el secreto profesional previsto en el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982, no será oponible a la Dirección General Impositiva para el ejercicio de las atribuciones consagradas en la ley; que marca un hito de cambio en un país que por muchas décadas había apostado fuertemente por la opacidad de un modelo de plaza financiera con secreto bancario y sociedades anónimas con régimen *off-shore*, de baja o nula tributación (BONT). El secreto bancario sufrió diferentes y sucesivas perforaciones en pocos años (arts. 53 y 54 Ley 18.083, art.15 Ley 18.718, art.16 Ley 19.484) hasta llegar al nocaute actual, producto de definiciones políticas domésticas y un contexto internacional que así lo demandaba.

Finalmente creemos importante hacer mención a algunos de los desafíos que en materia fiscal nuestro país tiene por delante en el corto y mediano plazo. En particular queremos referirnos a algunos de estos aspectos, que mencionamos a continuación, dado el interés y relevancia evidente en el contexto actual, pero que no pretenden, de ninguna manera, agotar la agenda de discusiones tributarias/fiscales del Uruguay de los próximos años.

Uno de los temas significativos refiere a la sostenibilidad fiscal, dado que se encuentra con un déficit actual del orden del 4% del PIB, y que más allá de la confianza transmitida por el equipo económico, los organismos internacionales y las calificadoras de riesgo, en general, nos hacen pensar en la posibilidad de nuevos ajustes en un período próximo; pues recientemente y a favor de nuevos “ajustes fiscales” se han pronunciado públicamente algunos destacados analistas económicos privados. Sin embargo, el dilema – a nuestro juicio - no sería por el de un eventual “ajuste fiscal”, sino por la calidad y orientación del mismo, por la dificultades de discutir seriamente sobre los fundamentos del sistema tributario cómo un todo, y las eventuales correcciones que se hicieran fueran en el sentido

de preservar la evolución lograda a partir de la Reforma Tributaria, en la estructura y la progresividad del sistema.

Otro de los desafíos relevantes, y tal vez no sólo de Uruguay sino de gran parte de los países en la actualidad, refiere a la necesidad de una reforma de la seguridad social que permita su sustentabilidad en el mediano plazo, y que adecúe o unifique los diversos regímenes de aportes y contribuciones por un lado, y las diversas Cajas que tiene nuestro sistema de jubilaciones y pensiones por otro. Al momento de finalizar este documento nuestro país se encuentra discutiendo una reforma (parcial) de la Caja Militar (Servicios de Retiros y Pensiones de las Fuerzas Armadas), que fuera la única Caja que no adoptó ningún tipo de reforma durante este período analizado. No obstante, todos los estudios realizados muestran dificultades financieras y necesidades adicionales e incrementales de transferencias de ingresos fiscales (del sistema tributario general, de rentas generales), para los próximos años. A ésta problemática financiera, se le suman los cambios en la modalidad del trabajo producto de la incorporación de nuevas tecnologías a una velocidad, tal vez difícil de controlar.

Por último quiero mencionar otros dos desafíos, tal vez de menor magnitud a nivel de la discusión técnico-política, pero que creemos también de gran relevancia para los próximos años de nuestro país. Uno de ellos refiere a la necesidad de iniciar una reforma fiscal verde, que incorpore algunas herramientas económico fiscales en las políticas asumidas por el país y el compromiso en la mitigación y adaptación al cambio climático, pues si bien se han implementado cambios normativos y regulatorios (energía, residuos, uso de suelos), creemos que existen instrumentos tributarios que gravan externalidades negativas de las actividades de los seres humanos, que serían de aplicación, complementarios y más eficaces para algunos de los objetivos planteados frente al cambio climático, y a la problemática vinculada a la calidad del agua y del aire. El otro desafío refiere a la autonomía tributaria y al peso relativo de los tributos sub-nacionales en el Uruguay, dado que los mismos han mostrado un nivel de ingreso fiscal departamental relativamente bajo a lo largo de todo el período, y adicionalmente muestran que van disminuyendo en términos relativos frente a las transferencias de fondos provenientes del gobierno central; cambios en éste sentido son condición necesaria para transitar hacia una mayor descentralización real del país, que permita el acceso a bienes y servicios públicos con equidad territorial.

Todos estos desafíos son posibles de abordar y transitar con solvencia técnica en nuestro país, lo deseable es que podamos hacerlo en tiempo y forma, con la discusión técnico-política responsable que los temas requieren, y con una economía política que permita grandes apoyos y aprobación mayoritaria por parte de sectores diversos de la ciudadanía, pues el sistema tributario siempre será uno de los pilares para el desarrollo productivo sustentable y con inclusión social.

Bibliografía

- Asociación Argentina de Estudios Fiscales, varios autores (2010). *Historia de la tributación argentina (1810 – 2010)*. Argentina: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Atkinson, A., (2016). *Desigualdad. ¿Qué podemos hacer?* Ciudad de México. Fondo de Cultura Económica.
- Azar, P., Bertino, M., Bertoni, R., Fleitas, S., Gracia Repetto, U., Sanguinetti, C., Sienra, M., & Torrelli, M. (2009). *¿De quénes, para quiénes y para qué? Las finanzas públicas en el Uruguay del siglo XX*. Instituto de Economía. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República. Montevideo. Editorial Fin de Siglo.
- Azar, P., & Bertoni, R. (2007). *Regímenes fiscales en Uruguay durante el siglo XX. De los hechos estilizados a la interpretación de la realidad*. Instituto de Estadística, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República. Montevideo: Revista Quantum Volumen II Número 1 (págs. 43-60).
- Barreix, A., Corrales, L., Díaz, S., Garcimartín, C., (2017). “Actualización de la presión fiscal equivalente en América Latina y el Caribe. BID”. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Bergara, M., (2016). *Las Nuevas reglas de juego en Uruguay. Incentivos e Instituciones en una década de reformas*. Montevideo. dECON Facultad de Ciencias Sociales. Universidad de la República. Editorial Fin de Siglo.
- Carbajo, D., Díaz, F., Jiménez, J., Ramos, V., Pérez, P., Podestá, A., ... & Zambrano, R., (2017). *Los Sistemas Tributarios en América Latina*. España. IEF, Instituto de Estudios Fiscales. AECID, Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo.
- Caristo, A., (2005). “Asignaciones Familiares en el Uruguay”. Montevideo. Asesoría Económica y Actuarial. Comentarios de Seguridad Social - N°8, Julio - Agosto - Setiembre 2005, BPS.

- CINVE. Boletín: “Actividad y Comercio” N° 133 - Diciembre 2014 y N° 143 Diciembre 2015. Montevideo.
- CINVE varios autores. (2007). *Para entender la economía del Uruguay*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Caetano, G. (Director), Marchesi, A., Markarian, V., & Yaffé, J. (Coordinadores). (2015). Uruguay. *El País modelo y sus crisis. Tomo III – 1930/2010*. Montevideo. Planeta – Fundación Mapfre.
- Caetano, G. & Rilla, J. (1994). *Historia contemporánea del Uruguay. De la Colonia al Mercosur*. Uruguay: Colección CLAEH – Editorial Fin de Siglo.
- Díaz, R., (2018) *Historia Económica del Uruguay*. Montevideo. Ramón Díaz. Segunda edición.
- Ferreiro-Coimbra, N., & Forteza, Á., (2004). “Protección social en Uruguay. Financiamiento, cobertura y desempeño, 1990-2002”. Santiago, Oficina Internacional del Trabajo (OIT).
- Finch, H. (1980). *Historia económica del Uruguay contemporáneo, 1870- 1970*. Montevideo: Ediciones de la Banda Oriental.
- Gómez Sabaini, J., Jiménez, J. & Martner, R. (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Santiago. Naciones Unidas, CEPAL, Comisión económica para América Latina y el Caribe.
- Good, R., (1973). *El Impuesto Sobre la Renta*. Madrid. España. Instituto de Estudios Fiscales.
- Lagormasino, G., Grau, C., (2002). *Estructura Tributaria. Su impacto en la distribución del ingreso de los hogares uruguayos*. Montevideo. Fundación de Cultura Universitaria.
- Mazz, A. (2007). *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*. Tomo 1 Volumen 2. Principios fundamentales del derecho tributario. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Bludell, R., Bond, S., Chote, R., Grammie, M., Johnson, P., Myles, G. & Poterba, J. (2011). *Diseño de un sistema tributario*

óptimo. Informe Mirrlees. Institute for Fiscal Studies. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.

Morán, D., Pecho, M. (2016). “La tributación en América Latina en los últimos 50 años”. España. IEF, Instituto de Estudios Fiscales Doc. N°18/2016.

Nahum, B. (2016). *Manual de Historia del Uruguay, Tomo II (1903-1990)*. Vigésimo segunda edición EBO. Montevideo: Ediciones de la Banda Oriental.

Oddone, G. (2010). *El Declive. Una mirada a la economía de Uruguay del siglo XX*. CINVE. Montevideo: Librería Linardi y Risso

Peirano Facio, J.C. (1991). *Impuestos sobre el capital*. Vol. V del Manual de Derecho Financiero. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.

Romano, A., (2008). “La Reforma Tributaria en Uruguay. Un proceso hacia la equidad”. Montevideo.

http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Alvaro_Romano_Reforma_tributaria_en_URUGUAY.pdf

Rius, A., (2012). “La reforma tributaria uruguaya de 2006: Algunas consideraciones de economía política y comportamental”. Montevideo. Paper del Instituto de Economía - UdelaR.

Sevilla Segura, J., (2004). *Política y Técnica Tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública.

Valdés Costa, R., Valdés de Blengio, N. & Sayagues Areco, E. (1983). *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay*. Segunda edición actualizada y aumentada. Montevideo: Ediciones Jurídicas Amalio Fernández.

Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A.

Registros de leyes, otros documentos y bases de datos

Constitución de la República Oriental del Uruguay. De la Constitución de 1830 a la Constitución vigente de 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.

Código Tributario de la República Oriental del Uruguay.

Parlamento del Uruguay. Registro de Documentos y Leyes.

<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/busquedaAvanzada>

Registro Nacional de Leyes y Decretos del Uruguay – IMPO – Centro de Información Oficial.

<http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi>

Textos Ordenados y Decretos Reglamentarios – Publicaciones de la Dirección General Impositiva.

<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,DGInformativa,O.es,0>,

Colección de Revista Tributaria. Revista bimestral del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, de agosto 1974 a julio 2018.

OECD (2014). Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.

OECD (2014). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

OECD (2015). Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios.

OCDE, et al. (2018), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2018, OECD Publishing, Paris.

http://dx.doi.org/10.1787/rev_lat_car-2018-en-fr

OCDE (2018). Base de datos de estadísticas de ingresos globales.

https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL

BID (2017). Base de datos presión fiscal equivalente.

<https://publications.iadb.org/handle/11319/8382>

OCDE (2018). Base de datos Estadísticas tributarias América Latina y El Caribe.

<http://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-latin-america?lg=es>

OCDE (2018). Base de datos. Estadísticas tributarias OECD.

<http://www.compareyourcountry.org/tax->

[revenues?cr=oeed&lg=es&page=0&charts=call+c5000+c1000+c2000+c4000+c3000+c6000&template=7](https://data.oecd.org/revenues?cr=oeed&lg=es&page=0&charts=call+c5000+c1000+c2000+c4000+c3000+c6000&template=7)

Glosario

- Bienes públicos – son los bienes que satisfacen necesidades sociales. Reúnen la doble característica de ser bienes de utilización colectiva y de resultar imposible excluir a nadie de su uso. De esta doble característica deriva la inexistencia de demanda y la necesidad, por tanto, de que los suministre el Estado.
- Contribución especial - especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes. En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado. Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social.
- Equidad horizontal – es un criterio de equidad que nos dice que dos sujetos en idéntica situación deben soportar iguales impuestos. Este criterio se complementa con el de equidad vertical.
- Equidad vertical – nos dice que dos sujetos en situaciones distintas deben soportar cantidades distintas de impuestos. Si utilizamos la renta como indicador de la situación de un sujeto, este criterio puede llevarnos a impuestos proporcionales, progresivos o regresivos.
- Estructura tributaria – refiere a la relación existente entre las fuentes de financiamiento del Estado, a la proporción de impuestos directos e impuestos indirectos en el total de los ingresos coactivos.
- Impuesto - es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.
- Impuestos directos – son los que se establecen sobre la renta o el patrimonio de las personas (físicas y jurídicas), y son pagados y formalmente soportados por los sujetos que detentan el patrimonio u obtienen las rentas gravadas.
- Impuestos indirectos – son los que se establecen formalmente sobre un sujeto al que se habilita para repercutirlos, vía precio, sobre el contribuyente legal. Los impuestos indirectos incluyen tributos a los consumos, a las transacciones y en general, al comercio exterior.

- Ingresos de gobiernos sub-nacionales – se trata de los ingresos coactivos correspondientes a las haciendas de todos aquellos niveles de gobierno de ámbito inferior al gobierno central. Se incluyen por tanto, los ingresos correspondientes a los gobiernos departamentales y/o municipales.
- Presión fiscal – es la relación que existe entre el total de los ingresos coactivos del Estado y el PIB. Constituye también una medida del tamaño del sector público.
- Progresividad del sistema tributario - cuando el patrón distributivo de los impuestos lo referimos a los niveles de renta podremos hablar de impuestos o sistemas tributarios progresivos, proporcionales o regresivos dependiendo de si, en última instancia, soportan más impuestos quienes más tienen o sucede al revés.
- Tasa - es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente, en virtud de la utilización que el contribuyente hace de un servicio público; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo.
- Tributo - es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión.