



Aportes para una reforma tributaria de segunda generación en Uruguay

Carlos Grau Pérez
Fernando Lorenzo
Gustavo Viñales Guillama

1^{ra} Jornada de Política Fiscal y Tributaria
Montevideo, 16 de noviembre de 2022



Contenido

- Objetivo y fundamentación
- Alcance de una reforma de segunda generación
- Lineamientos conceptuales
- Principios y criterios generales
- Pilares y prioridades de las iniciativas reformistas
- Instrumentos tributarios
- Administración tributaria



Objetivo y fundamentación





En el documento se exponen un conjunto de aportes surgidos de estudios nacionales e internacionales desarrollados en el Laboratorio Fiscal y Tributario (LFT) de **cinve** en el transcurso de los dos últimos años.

La elaboración de esta contribución es parte de los objetivos de **cinve** y del LFT.



En el año 2004 en momentos que se estaba discutiendo los lineamientos de una reforma tributaria presentamos el siguiente trabajo:

Ideas y Lineamientos para la Reforma Tributaria *

Carlos Grau Pérez, Fernando Lorenzo y Gabriel Oddone**

I. El Sistema Tributario	495
II. La Evasión	521
III. La Administración Tributaria	539
IV Dilemas para la Política Tributaria	552

* Documento publicado por el Centro de Investigaciones Económicas, Montevideo, Uruguay - *Julio de 2004*
www.cpa.com.uy/downloads/eventos/2004.8.21.pdf



Con este documento se pretende **arrojar luz** sobre la orientación que debería tener una reforma tributaria de segunda generación.

En el entendido de que, en el ámbito de la construcción de políticas públicas, **es mala cosa imponer una buena cosa**, el documento pretende contribuir al debate de ideas en torno al nada fácil tema que siempre implica proponer cambios a nuestra estructura tributaria.

A quince años de la entrada en vigencia del actual sistema tributario, y **después de la crisis económica** provocada por la pandemia ,quienes integramos el LFT entendimos conveniente revisarla **de cara al futuro**.



Premisas estructuradoras


- La actual **estructura tributaria de Uruguay requiere cambios**, por lo que existen buenas razones para avanzar hacia una **reforma de segunda generación**.
- **No se trataría de una reforma radical**, en la medida en que el diseño actual ofrece un marco coherente sobre el que es posible incorporar innovaciones que contribuirían a mejorar el funcionamiento del sistema en su conjunto.
- En el **análisis de cada innovación se debería tener en cuenta cómo encastra en la actual estructura tributaria**: no es adecuado analizar cada herramienta tributaria por separado, el abordaje debe encararse desde un enfoque integral.

De la reflexión enmarcada en estas premisas surgen propuestas específicas sobre la adecuación de los principales impuestos nacionales, de las contribuciones especiales de seguridad social y de los tributos administrados por los Gobiernos Departamentales.



¿Por qué es necesario incorporar innovaciones en la estructura tributaria de Uruguay?

¿Qué tan necesarios son los cambios requeridos?



En general, los problemas económicos se caracterizan por la presencia de dos componentes:

Función objetivo y Restricciones

La solución a cada problema es diferente al modificarse alguno de los componentes del problema.

En el caso de la estructura impositiva de nuestro país, se tiene:

Función objetivo: *Suficiencia, Eficiencia, Equidad, Costos administrativos, Apoyo político, Generar incentivos al desarrollo ambientalmente sostenible y socialmente inclusivo.*

Restricciones: *Existen tanto amenazas, como oportunidades a considerar.*



Amenaza 1: Erosión progresiva de las bases imponibles

- Cambios en el mundo del trabajo (Metaverso, robótica, inteligencia artificial, ...).
- Globalización de la economía con deslocalización de los factores productivos y las estructuras jurídicas.
- Reducción del consumo de combustibles fósiles.
- Crecimiento del comercio digital.
- Eficiencia en el uso de instrumentos empleados para reducir “males”.

...



Amenaza 2: Desconformidad con el nivel actual del gasto tributario (6 puntos porcentuales del PBI)

- El más mencionado es el del IVA...
- No obstante, existen voces que alertan del referido a la imposición sobre la empresarial.

...



Amenaza 3: Necesidad creciente de fondos para financiar la adecuada provisión de servicios públicos

- Seguridad económica en la vejez (demografía).
- Salud, Educación (demografía y enfermedad de costos).
- Tendencia a aumentos de la desigualdad, (se agudizada con la pandemia).
- Atención de los desafíos del cambio climático y del desarrollo sostenible.



Oportunidades

- **Escenario internacional propicio:** propuesta de imposición mínima global sobre las rentas empresariales y ampliación del espacio de cooperación para el intercambio de información entre países.
- **Nuevas visiones** acerca de la conveniencia del uso de determinados instrumentos tributarios: aumenta los grados de libertad en la elección (Vale la recomendación de Goethe, ten cuidado con lo que aprendes que no podrás olvidarlo...).
- **Necesario fortalecimiento de la Administración Tributaria:** tendencia que comenzó a manifestarse en los primeros años del siglo XXI y que se consolidó con la simplificación del sistema tributario que tuvo lugar con la reforma de 2007.




Oportunidades

- **Posibilidades de cruce de información** entre DGI BPS y DNA.
- **Experiencia de aplicación del IVA personalizado** a partir de 2012 para las compras con la Tarjeta Uruguay Social.
- **Cambio tecnológico crea condiciones para que aumente la productividad**, permitiendo:
 - a) mayor rentabilidad empresarial;
 - b) mayores salarios;
 - c) mayor disponibilidad de fondos públicos.

Todo lo cual contribuye a dejar de pensar en clave de juegos de suma cero.



Alcance de una reforma de segunda generación



Los esfuerzos de reforma debieran abordarse teniendo en cuenta, por un lado, la distancia que existe, actualmente, entre la presión fiscal vigente en nuestro país y la que se observa, en promedio, en países con mayor desarrollo humano, y por otro lado, las necesidades futuras en materia de provisión de bienes públicos.

	OCDE	Uruguay	A. L. y Caribe
Total	33,5	26,6	21,9
Renta PF	8,0	4,1	2,2
Empresas	3,0	2,7	3,4
Consumo	10,8	10,7	10,5
CSS	8,9	6,7	4,0



Lineamientos conceptuales





El sistema tributario es una herramienta de política pública activa que ocupa un lugar de privilegio en la definición del marco general de la política económica

- **Genera los recursos necesarios** para el financiamiento del Estado.
- Con **las transferencias** monetarias, financiadas con el producido de la imposición, **mejora la distribución del ingreso disponible**: asumiendo la marcada aversión a la desigualdad existente en nuestro país, **mejora el bienestar social**.
- Según como se distribuya la carga tributaria **puede complementar la mejora distributiva generada a través del gasto**.

En un trabajo reciente se estima que para los países pertenecientes a la OCDE $\frac{3}{4}$ partes de la mejora distributiva corresponde a transferencias y apenas la $\frac{1}{4}$ parte a la imposición.



Los impuestos de “doble dividendo” están llamados a tener creciente protagonismo

Creciente preocupación por:

- a) **Males tradicionales** (tabaco, bebidas alcohólicas).
- b) **Males emergentes** (bebidas azucaradas, alimentos alto contenido en sal y azúcar, vapeo).
- c) **Protección del medio ambiente**, (combustibles fósiles, transporte, caminos, agua, autos, viajes internacionales, emisiones de carbono y otros GEI).
- d) **Otros** bienes y servicios **con alta elasticidad ingreso** de la demanda

Actualmente, se puede hablar de “**triple dividendo**” (**corregir, recaudar y reducir el gasto público**)

Uruguay acaba de colocar con éxito su primer bono verde (Octubre 2022), **indexando la tasa de interés al resultado en materia de objetivos ambientales**, reflejado en dos indicadores: i) la reducción de gases de efecto invernadero; ii) la conservación del bosque nativo.



Principios y criterios generales



Consideración conjunta y equilibrada de los principios generales sobre los que debe asentarse un sistema tributario

La actualización del sistema debe realizarse, atendiendo de forma equilibrada a consideraciones de **suficiencia, eficiencia, equidad, y simplicidad administrativa.**

Procurando un proceso de **desarrollo económico ambientalmente sostenible y socialmente inclusivo**, que propicie una mayor formalización de la actividad económica, dónde se continúen **reduciendo los niveles de evasión** y se asegure una **distribución equitativa** de la carga tributaria, que de **legitimidad** al sistema tributario **en el marco de una sociedad democrática.**

Las necesarias mejoras en materia de provisión de bienes y servicios públicos, que resultan básicos para el bienestar de la población y para el fortalecimiento de las perspectivas de crecimiento económico sustentable, implican desafíos muy importantes en términos de la **suficiencia** de los recursos que aporta el sistema tributario.




Pilares y prioridades de las iniciativas reformistas



La reforma de segunda generación del sistema tributario uruguayo debiera asentarse sobre las bases de las figuras impositivas vigentes en la actualidad.


En esencia, las transformaciones requeridas requieren cambios de diseño, de distinta dimensión, en algunas de las herramientas tributarias existentes, por lo que, no debería contemplarse la creación de nuevos impuestos.

La imposición indirecta, en particular el **IVA**, continuará teniendo un papel relevante en la recaudación tributaria, por lo que las propuestas de rediseño de esta modalidad impositiva deberían atender a consideraciones de suficiencia y eficiencia, aunque habría que avanzar en la revisión de la estructura de bases imponibles e introducir innovaciones que permitan mitigar el sesgo regresivo que tiene el actual diseño del tributo.



Se debería abordar el rediseño integral del **IMESI** (Impuesto Específico Interno), teniendo en cuenta que este tipo de impuestos tiene la ventaja de que puede recaudarse a bajos costos administrativos y de cumplimiento, y que pueden diseñarse para promover la eficiencia económica, la sostenibilidad ambiental, e incluso para mejorar la progresividad del sistema tributario desde el punto de vista distributivo.

La preservación de la equidad del sistema tributario requiere sostener el **IRPF** y el **IASS**, fortalecer la imposición sobre el **Patrimonio** y la riqueza, adecuando la tributación aplicable sobre las diversas formas de **Transmisiones Patrimoniales** (incluidas las herencias).



El mantenimiento de la **progresividad del IRPF** es incompatible con cualquier propuesta de ampliación de esquemas de deducciones (o exoneraciones).

En caso de que se considerara introducir **innovaciones** motivadas por nuevas perspectivas que se consideren prioritarias, desde el punto de vista distributivo o atendiendo a consideraciones de género, **habría que pensar en diseños que preserven la recaudación total generada en el IRPF.**

La reforma **deberá poner foco en el rediseño de la tributación sobre las rentas empresariales.** La reducida tasa efectiva de la imposición a la renta empresarial es el resultado, de muchas variables, múltiples regímenes especiales, amplios sistemas de promoción de inversiones, más la informalidad (evasión y elusión) que prevalece en algunos ámbitos de la economía.




La disminución de la imposición sobre la renta empresarial se vio exacerbada, en mayor medida, por la existencia de múltiples, en muchos casos ya ineficientes, mecanismos de promoción, que generan muy altos niveles de gasto tributario y que **terminan ubicando a la carga tributaria sobre las rentas empresariales en niveles muy inferiores a la alícuota nominal del impuesto** y, en casos extremos para algunos regímenes, similares a la existente en países de “baja o nula tributación”.



En el marco de las nuevas tendencias internacionales, la “cooperación” fiscal a escala global va transitando desde el desarrollo de mecanismos y convenios para **“evitar la doble imposición”** hacia el surgimiento de nuevas herramientas que **procuran evitar la “doble no imposición”** actual de que gozan muchas de las grandes empresas globales.

La **revisión de la tributación a empresas de menor tamaño relativo** (pequeñas empresas, microempresas y trabajadores autónomos) implica **considerar de forma conjunta impuestos y CESS, más los distintos factores que las condicionan a niveles de informalidad**, que prevalecen entre este tipo de emprendimientos.



Para el caso de las **empresas unipersonales y Mipymes organizadas como sociedades personales**, se requiere una **revisión integral** de los actuales regímenes de tributación fictos, simplificados o de base presunta. que contribuya a mejorar los niveles de cumplimiento voluntario y que disminuyan los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Una reforma tributaria de segunda generación tendría que prestar atención a los **vínculos existentes entre la imposición nacional y la imposición subnacional**, considerando la necesaria coordinación territorial, en particular, en lo que respecta a los tributos ambientales y a los sistemas de valuación aplicables en la determinación de las bases imponibles de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria (impuesto predial e impuesto al patrimonio).



Instrumentos tributarios






Impuestos indirectos: más suficiencia, más eficiencia y más equidad


El **IVA Personalizado** aparece como la transformación más relevante a introducir, es el principal impuesto que existe en la actualidad en Uruguay desde el punto de vista de la importancia relativa en la recaudación total.

IVA Personalizado que permita la **generalización de las bases imponibles** (excepto exoneraciones de carácter constitucional, en particular educación privada) y la **unificación a una tasa básica única, eliminando exoneraciones y tasas reducidas diferenciales**. Una nueva herramienta tributaria híbrida de imposición indirecta y directa, bajo soluciones personalizadas (ya no universales), que permita disminuir el carácter más regresivo del impuesto vía la devolución personalizada.



IVA Digital que abarque a todas las operaciones, en particular los consumos por prestaciones de servicios deslocalizadas que irán en aumento; para ello se debería profundizar la reforma iniciada en 2018 y **alcanzar a la generalización de los servicios digitales bajo una nueva lógica de imposición**, dónde el lugar de realización del hecho imponible (nacimiento de la obligación tributaria) está **definida a partir el lugar de residencia habitual del consumidor**.

IVA Agropecuario, la aplicación del régimen general del IVA debe alcanzar a las transacciones de compraventa de bienes y servicios realizadas por el sector agropecuario, superando el actual sistema de “IVA en suspenso”. Su **inclusión en el régimen general**, eliminará las perforaciones e ineficiencias del sistema actual (por ejemplo, transporte y logística) que dificultan la gestión administrativa y permiten bolsones de evasión y elusión tributaria.



El **IMESI** requiere una actualización conceptual, con nuevos objetivos, que procuren cambios comportamentales en materia de cambio climático y consumos saludables: **gravar “males” y no “bienes”**.

Gravar consumos no saludables de alcohol, tabacos, bebidas azucaradas, alimentos con alto contenido en grasas, sodios y azúcares. Mejorar el tipo de imposición, al tipo específico (según niveles de contaminantes o niveles de azúcar, alcohol, etc.) y menos de tipo ad-valorem.


La contribución de la **imposición selectiva a los desafíos del cambio climático** requerirá adoptar el precio del carbono como referencia para la determinación de las alícuotas a aplicar sobre los diferentes consumos responsables de las emisiones de gases de efecto invernadero.



Impuestos directos: más suficiencia, más equidad y mayor desarrollo sustentable

En la **imposición a las rentas empresariales** se debe aprovechar la oportunidad del contexto global, en particular BEPS más el Pilar Uno y Pilar Dos, para adoptar un umbral mínimo de imposición efectiva sobre rentas de las actividades empresariales (rentas contables y no sólo fiscales), del 15%.


La **ampliación de la recaudación efectiva generada** por la imposición sobre las rentas empresariales, más allá de sus implicaciones en términos de suficiencia de los recursos, debe ser concebida como una **condición necesaria** para dotar de mayor legitimidad al sistema tributario en su conjunto.



Avanzar hacia una profunda **revisión de los actuales regímenes sectoriales de exoneración tributaria y de los estímulos fiscales utilizados para estimular la inversión productiva.**

Revisar exoneraciones, regímenes promocionales y gasto tributario, que perforan de forma sustantiva el régimen de imposición a las rentas empresariales.


Modificar el concepto de “fuente territorial” estricta, que aún se aplica en nuestro país en materia de rentas empresariales, de manera de gravar las rentas pasivas (regalías, derechos y patentes) que se obtienen en el exterior por parte de empresas domiciliadas en Uruguay, pero sin sustancia económica en nuestro país.



En la **imposición a la renta personal – trabajo (IRPF Cat. II)** se debe introducir en la normativa vigente sobre la imposición a las rentas del trabajo la **eliminación de la discrecionalidad para la fijación de la Base de Prestaciones y Contribuciones (BPC)** a través de las cuales se actualizan los MNI y las franjas de las alícuotas aplicadas para el IRPF y el IASS.

Avanzar en la creación, dentro de los marcos legales y constitucionales, de algún **esquema eficiente de compatibilidad entre la percepción de prestaciones pasivas (jubilaciones y pensiones) y la generación de rentas del trabajo.**


Incorporar la perspectiva de género en la tributación sobre la renta personal, en particular, revisar sesgos de género (explícitos o implícitos) en el IRPF, **eliminar la opción de declaración jurada conjunta por Núcleo Familiar.**



En la **imposición a la renta personal – capital (IRPF Cat. I)** se deben modificar algunas definiciones que implican exoneraciones no justificadas desde la equidad en los tratamientos impositivos y generan incentivos perversos en materia de asignación de recursos e inversiones financieras, **modificar el actual concepto de fuente territorial y pasar a gravar todas las rentas personales de capital obtenidas en el exterior.**

Introducir modificaciones en criterio de gravabilidad por concepto de dividendos y utilidades; actualmente se aplica hasta la “conurrencia” con las rentas gravadas por IRAE y debiera **gravar todos los dividendos o utilidades distribuidos (reales o fictos)**; analizar en forma conjunta el impacto efectivo con la introducción de un umbral mínimo de imposición del 15% sobre rentas reales en IRAE.

Adoptar los estándares internacionales en materia de residencia fiscal, eliminando flexibilizaciones y perforaciones, en un marco de buenas prácticas internacionales.



En materia de **imposición patrimonial** Uruguay tiene un **Impuesto al Patrimonio** perforado y desactualizado, con múltiples enmiendas parciales, que no cumple con sus dos objetivos iniciales y fundamentales: contribuir a la suficiencia y al control de otros impuestos.

La necesaria adecuación de la tributación sobre el patrimonio de las personas físicas debería replantearse algunos aspectos del diseño de esta herramienta tributaria:

- Redefinir actuales criterios, **eliminando exoneraciones genéricas y no inclusiones** de activos para la determinación del patrimonio.
- Revisar el actual **criterio de territorialidad**, los activos en el exterior no se gravan y no se declaran.
- Revisar **niveles actuales de mínimo no imponible, de alícuotas y franjas progresivas.**



Contribuciones especiales de Seguridad Social: más eficiencia y más equidad

En forma complementaria a la reforma del sistema de seguridad social, se debería apuntar a la **creación de un régimen de Aporte Patronal Mínimo por Dependientes a la Seguridad Social (APMD)** con destino al Banco de Previsión Social que evite las perforaciones permanentes de los aportes patronales, derivadas fundamentalmente por los regímenes excepcionales, las exoneraciones y las nuevas formas de flexibilización en las formas de contratar el trabajo.

Revisar el régimen de aportes a la seguridad social de las empresas unipersonales y de las Mipymes organizadas en sociedades personales, corrigiendo deficiencias de los sistemas simplificados vigentes y contribuir a la mayor formalización de este tipo de realidades empresariales.



Regímenes simplificados de Mipymes: más eficiencia, más equidad y mayor formalización

El rediseño de la tributación sobre este tipo de empresas debe apuntar a crear un esquema de **imposición directa sobre los ingresos efectivamente devengados** en el funcionamiento de la actividad regular de las empresas, que permita **mayor eficiencia, mayor equidad en término de las capacidades contributivas y mayor formalización de la actividad económica** de nuestro país.

Pensar en el rediseño integral de los sistemas simplificados aplicables actualmente a los trabajadores autónomos, profesionales universitarios que preferentemente facturan a consumidores finales y pequeñas empresas en general.



Tributos sub-nacionales: más descentralización, más suficiencia y más eficiencia

El sistema tributario nacional debe articularse de manera consistente con los tributos departamentales, con respeto de las autonomías y potestades tributarias que la Constitución de la República otorga a los Gobiernos Departamentales.

Coordinar el **rediseño de las bases imponibles de los impuestos prediales** (contribución inmobiliaria urbana y rural) sobre los determinantes del valor de los inmuebles.

Diseñar tasas ambientales, en el marco de nuevos estándares ambientales y cambio climático, en coordinación con la política nacional; nuevas tasas de imposición ambiental con objetivos de contralor y de protección del agua y el suelo. Introducir **tasas específicas y diferenciadas**, para recolección, vertido y gestión de residuos.

La **cooperación tributaria entre los distintos niveles de gobierno** resulta cada vez más importante en el marco de la transición climática y de la necesidad de preservación de los recursos ambientales.



Administración Tributaria



Principales desafíos

- Sólo una **Administración Tributaria moderna y capacitada**, podrá acompañar cambios que presentan las tendencias internacionales, con reformas vinculadas a los efectos del cambio tecnológico, globalización, tributación ambiental e impuestos saludables.
- Incorporar metas y objetivos destinados a lograr **menores costos de cumplimiento**, promoción de **mayores niveles de cumplimiento voluntario** y una **mayor formalización de la actividad económica** en todos los sectores de actividad.
- Lograr mejoras de eficiencia y equidad en el sistema tributario, requiere **coordinación entre las administraciones tributarias nacionales y sub-nacionales** con el Catastro y los registros de la propiedad inmueble.
- La fiscalidad internacional exige una mayor y mejor coordinación entre las administraciones tributarias de los países, lo que implica **incorporar de manera continua procesos de capacitación de los recursos humanos e inversiones en tecnología**.



Muchas gracias!

