



Aportes para una reforma tributaria de segunda generación en Uruguay

Carlos Grau Pérez, Fernando Lorenzo y Gustavo Viñales Guillama

(Versión preliminar para recibir comentarios)

Resumen

En este documento se exponen, de forma sintética, un conjunto de aportes surgidos de estudios nacionales e internacionales que se han llevado adelante en el Laboratorio Fiscal y Tributario de CINVE en el transcurso de los dos últimos años y que tienen implicaciones directas en términos del actual funcionamiento del sistema tributario uruguayo. El presente trabajo pretende arrojar luz sobre la orientación que debería tener una reforma tributaria de segunda generación, partiendo de la premisa de que la actual estructura impositiva ofrece un marco coherente sobre el que es posible incorporar un conjunto de innovaciones que contribuirían a mejorar el funcionamiento del sistema tributario y a ordenar los desafíos que impone el nuevo escenario a las administraciones tributarias. Además de exponer los fundamentos y las bases conceptuales que deberían servir de base al nuevo proceso reformista, se presentan propuestas específicas sobre la adecuación de los principales impuestos nacionales, de las contribuciones especiales de seguridad social para algunos sectores y de los tributos administrados por los Gobiernos Departamentales.

Índice

1. Objetivo.....	1
2. Alcance de una reforma de segunda generación.....	1
3. Lineamientos conceptuales.....	3
4. Principios y criterios generales.....	4
5. Pilares y prioridades de las iniciativas reformistas.....	5
6. Instrumentos tributarios.....	8
<i>Impuestos indirectos: más suficiencia, más eficiencia y más equidad.....</i>	<i>8</i>
IVA.....	8
IMESI (<i>impuestos selectivos al consumo</i>).....	10
<i>Impuestos directos: más suficiencia, más equidad, más legitimidad y mayor desarrollo sustentable.....</i>	<i>11</i>
<i>Imposición a las rentas empresariales.....</i>	<i>11</i>
<i>Imposición a la renta personal.....</i>	<i>12</i>
<i>Imposición al patrimonio.....</i>	<i>13</i>
<i>Contribuciones especiales de seguridad social: más eficiencia y más equidad.....</i>	<i>14</i>
<i>Regímenes simplificados de Mipymes: más eficiencia, más equidad y mayor formalización.....</i>	<i>14</i>
<i>Tributos sub-nacionales: más descentralización, más suficiencia y más eficiencia.....</i>	<i>15</i>
7. Administración Tributaria.....	16

1. Objetivo

El objetivo general de este trabajo es exponer de manera sintética las bases conceptuales y los argumentos teóricos que debieran ser tenidos en cuenta a la hora de avanzar en un nuevo proceso de reforma del sistema tributario, proponiendo un conjunto de lineamientos que orientarían las futuras iniciativas reformistas a introducirse, con una mirada en perspectiva, en la forma en que han estado funcionando las principales modalidades impositivas que conforman el actual sistema tributario uruguayo.

La nueva generación de reformas y adecuaciones del sistema tributario deben apoyarse sobre los cimientos de la estructura tributaria que emergió de la reforma integral del sistema, vigente en el país desde julio de 2007. En dicha ocasión se procedió a simplificar la estructura impositiva, reduciendo el número de impuestos, a racionalizar las bases imponibles y las exoneraciones que afectaban a los tributos nacionales más importantes, a introducir el impuesto a la renta de las personas físicas y a constituir de forma más equilibrada la estructura tributaria, atendiendo a los criterios generalmente aceptados (equidad, eficiencia, suficiencia y simplicidad administrativa).

La implementación de una reforma tributaria de segunda generación se justifica en la necesidad de introducir modificaciones en el diseño de ciertos impuestos, motivadas por cambios en la economía global y el crecimiento de la economía digital, por cambios en el mundo del trabajo, por nuevas tendencias en la fiscalidad internacional, con sus impactos en los sistemas tributarios nacionales, por el creciente reconocimiento de la imposición como instrumento para mitigar “males”, por la experiencia acumulada en el transcurso de los últimos años acerca del funcionamiento y de la evolución en el tiempo de algunas herramientas tributarias y por la disponibilidad que tienen hoy las Administraciones Tributarias (AATT) de grandes volúmenes de información financiera con fines tributarios de alcance global.

Una nueva instancia reformista sería una oportunidad propicia para tener en cuenta aportes teóricos recientes y nuevos argumentos doctrinarios, que se han ido desarrollando con el telón de fondo del avance del proceso de globalización, dando lugar a la revisión de muchos de los paradigmas tradicionales sobre los que se habían organizado los sistemas tributarios nacionales, en particular, a partir del periodo de posguerra.

Las tendencias actuales en materia de fiscalidad internacional, den lo relativo a la tributación a la riqueza, junto a los desafíos que plantean las nuevas formas de organización empresarial y de contratación laboral, están cambiando el contenido de los debates (técnicos y políticos) y están sirviendo de fundamento para la revisión de algunas de las prácticas más extendidas en materia de política tributaria.

2. Alcance de una reforma de segunda generación

El rediseño del sistema tributario debe asentarse sobre nuevas bases, que se adapten a un mundo en cambio y con la mirada puesta en el horizonte 2050. Ello implica repensar el diseño de los distintos instrumentos de forma integrada, considerando en simultáneo el impacto de los impuestos de alcance nacional, las contribuciones especiales de seguridad social y los tributos subnacionales (departamentales), del Uruguay.

Los esfuerzos de reforma debieran abordarse teniendo en cuenta 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 teniendo en cuenta las necesidades futuras en materia de provisión de bienes públicos.

Las estructuras tributarias que predominan en los países que han alcanzado mayores niveles de bienestar generan una recaudación impositiva que se concentra en promedio, en la imposición sobre la renta de las personas físicas (8 puntos porcentuales del PIB versus 4,1 puntos porcentuales del PIB en nuestro país) y en las contribuciones especiales de seguridad social (8,9 puntos porcentuales del PIB versus 6,7 puntos porcentuales del PIB en nuestro país).

En Uruguay, la recaudación efectiva sobre las rentas empresariales se ubica en el 2,7% del PIB, guarismo que se ubica apenas por debajo de los niveles observados en promedio en los países desarrollados (3% del PIB). Por su parte, la recaudación generada por la imposición sobre el consumo de bienes y servicios se ubica en niveles muy similares (10,8% del PIB en los países desarrollados versus 10,7% del PIB en nuestro país), donde desde el punto de vista cuantitativo predomina la recaudación del impuesto al valor agregado (IVA).

El análisis comparativo de la composición de la recaudación tributaria abarca dos dimensiones claves que merecen ser tenidas en cuenta al analizar la situación en que se encuentra el sistema tributario en nuestro país.

La primera dimensión, que por cierto es muy obvia y que se está discutiendo intensamente a nivel internacional, refiere a la mayor carga tributaria que pesa sobre las rentas y los ingresos derivados del trabajo (rentas personales y seguridad social), en comparación con la carga fiscal por concepto de impuestos a las rentas empresariales. Al respecto es importante tener en cuenta que a nivel internacional existe consenso respecto a que las mejoras en materia de suficiencia de los recursos difícilmente puedan alcanzarse a partir de aumentos en la imposición sobre las rentas al trabajo de las personas físicas. Existe, por cierto, un amplio consenso respecto a que existen márgenes para ampliar la tributación sobre las rentas personales provenientes del capital a escala global. En nuestro país, si se pretendiera ampliar el espacio real de recaudación sobre las rentas del trabajo o incluso compensar aumentos en IRPF con disminuciones de contribuciones especiales de seguridad social para mejorar la capacidad distributiva del sistema, se debería, necesariamente, disminuir o eliminar el mínimo no imponible. Una medida de este tipo, difícilmente, contaría con los respaldos políticos necesarios y resultaría extremadamente compleja la explicación de sus fundamentos, aun cuando se sostenga el aporte de esta herramienta tributaria a la equidad.

La segunda dimensión guarda relación con la necesidad de adecuar la imposición sobre el consumo de bienes y servicios, en particular la correspondiente al IVA. En concreto, el intenso y continuo avance tecnológico está abriendo oportunidades para incorporar cambios de diseño en el IVA que permitan mitigar de forma significativa sus efectos regresivos sobre la distribución del ingreso, avanzando hacia formas híbridas de imposición (indirecta/directa), manteniendo altos niveles de eficiencia y resguardando el papel fundamental que tiene esta herramienta tributaria en lo que refiere a la suficiencia del sistema.

3. 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. Desde esta perspectiva, los instrumentos impositivos forman parte de un sistema vivo, que debe encontrarse en constante evolución, si es que pretende contribuir a la cohesión social, a la promoción de un desarrollo productivo sustentable, al fortalecimiento de la equidad distributiva y a la necesaria transparencia que debe imperar en las formas de financiamiento de la provisión de bienes y servicios públicos en el marco de una sociedad democrática.

El diseño del sistema tributario y la dimensión de la estructura tributaria, se constituyen en aspectos relevantes del diseño de la política económica en su conjunto, en la medida en que requieren determinar capacidades contributivas a partir de manifestaciones (reales o fictas) de riqueza e implican contribuir al establecimiento de categorías de contribuyentes; resultan, además, esenciales para estimular la formalización de la actividad económica y contribuyen a transparentar los aportes de los ciudadanos y de las empresas (bajo diversas formas y sociedades de organización empresarial), al financiamiento de la provisión de bienes y servicios públicos en las sociedades modernas.

La forma concreta que asumen los distintos instrumentos tributarios representa un componente clave de la política fiscal, en la medida en que determina la distribución de la carga tributaria entre los distintos contribuyentes, los montos de exoneraciones o devoluciones de tributos asignados a los distintos agentes económicos y las transferencias y subsidios a través de las que se expresa el apoyo público a sectores sociales y empresariales. Es precisamente por el papel que tiene el sistema tributario en la definición de la orientación de la política fiscal, que el debate sobre temas tributarios e impositivos, en general, suele ser uno de los terrenos de la política económica en que se expresan de manera más nítida las diferentes aproximaciones teóricas e ideológicas que existen en la sociedad.

Las discusiones y controversias que existen hoy en materia tributaria están generando cambios revulsivos, dando lugar a propuestas innovadoras que tienen relevancia para todos los países, aún para aquéllos que presentan estructuras impositivas maduras y bien consolidadas. Las rupturas recientes, que afectan tanto a los abordajes doctrinarios como a la definición de las mejores prácticas en la materia, refieren a cambios conceptuales en las distintas modalidades tributarias disponibles y se encuentran en la base misma de las nuevas prioridades que tiene la política fiscal, relacionadas con la atención de los nuevos problemas económicos y sociales que enfrentan los países, individualmente y del mundo en su conjunto.

Las amenazas que afectan la suficiencia en la provisión de bienes públicos a nivel global, la inclusión social, el cambio climático y la salud de la población, implican retos importantes para los sistemas impositivos. La necesidad de promover cambios de envergadura en las pautas de consumo y en las formas de producción predominantes, difícilmente puedan abordarse de forma satisfactoria sin que acontezcan cambios de relevancia en la orientación de la política fiscal. Las evidentes y crecientes discrepancias existentes entre costos privados y costos sociales asociados a los comportamientos individuales de los agentes económicos sólo podrán corregirse si se recurre de forma intensiva a instrumentos tributarios que estimulen y promuevan hábitos de consumo más saludables y compatibles con la atención de los desafíos que plantea el cambio climático y el desarrollo sostenible.

4. Principios y criterios generales

La actualización del sistema tributario uruguayo 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 importantes en términos de la **suficiencia** de los recursos que aporta el sistema tributario. La erosión permanente y a ritmo acelerado, de muchas de las tradicionales bases imponibles del sistema tributario, está planteando serios problemas que merecen ser atendidos de manera prioritaria en el marco de un proceso de reforma, en consonancia con la nueva realidad económica y social. El debilitamiento de las bases imponibles afectó primero en las rentas empresariales, luego en las rentas personales (en particular a las rentas de capital) y, más recientemente, ha alcanzado a las rentas personales al trabajo y a los impuestos al consumo. Adicionalmente, algunas de las principales bases imponibles de la actual estructura tributaria enfrentan, en perspectiva, amenazas vinculadas a los cambios en las pautas de consumo que deberán procesarse en el marco de la respuesta al cambio climático (ej. Impuestos específicos sobre los combustibles y sobre vehículos a combustión). Por otra parte, si se pretende fortalecer las capacidades de acumulación de capital humano, mantener los actuales niveles de cobertura del sistema de seguridad social y asegurar una adecuada atención de la salud para la población, en un contexto en que se consolida el proceso de envejecimiento de la población, el sistema tributario debe ser capaz de responder a los desafíos planteados, lo que implica abrir la discusión acerca de las nuevas realidades en materia de bases disponibles y de manifestaciones de capacidades contributivas.

La compleja matriz de externalidades negativas, que tiene origen en las actuales formas de producción y consumo, no podrán ser resueltas de forma satisfactoria sin un cambio de paradigma sobre el uso de los instrumentos tributarios. La corrección de las distorsiones existentes en los precios de mercado representa un desafío que requiere avanzar hacia una redefinición de las consideraciones de **eficiencia** que, necesariamente, deben ser atendidas al definir la estructura tributaria. No debe perderse de vista que los actuales sistemas de precios relativos se encuentran en la base de la generación de las externalidades climáticas, ambientales y sanitarias. Sin un uso adecuado de herramientas tributarias, es poco probable que puedan corregirse las distorsiones que prevalecen en los sistemas de precios relativos. En lo que respecta a criterios de eficiencia, adquiere cada vez más relevancia y urgencia la revisión del concepto de territorialidad, en la medida en que las definiciones vigentes están determinando la inadecuación de las actuales herramientas tributarias para definir las formas de contribución de muchas de las actividades de la nueva economía digital. Las innovaciones que se vienen procesando en materia de deslocalización de todos los factores productivos (capital y trabajo) y de las formas jurídicas que asumen algunas de las nuevas estructuras empresariales, plantean dificultades e incompatibilidades referidas al lugar de prestación de los servicios, al consumo de bienes y servicios, a la domiciliación en sentido real y dónde se generan las rentas empresariales.

En circunstancias como las actuales, en que el proceso de recuperación económica postpandemia no está siendo capaz de reducir los niveles de pobreza que afectan a la población más vulnerable y aumentan de forma visible los niveles de desigualdad, las consideraciones de **equidad** adquieren mayor importancia y plantean nuevos retos para el sistema tributario. Para avanzar hacia una distribución más equitativa de la carga tributaria, para hacer frente a las tensiones emergentes que están afectando al mercado de trabajo y están provocando mutaciones significativas en las relaciones laborales y en las formas de contratar el trabajo, resulta imprescindible que el sistema tributario ayude a corregir los efectos distributivos regresivos que se están observando en la realidad. Si se pretende que desde el sistema tributario se pueda realizar una contribución relevante en materia de equidad es necesario que el diseño de los instrumentos impositivos se articule de manera coherente con el sistema de contribuciones a la seguridad social, así como con el conjunto de intervenciones de política fiscal que forman parte de la red de protección social. En el mismo sentido, la jerarquización de las consideraciones de equidad ha llevado a una revalorización de impuestos que habían ido perdiendo participación relativa entre las herramientas tributarias en los últimos años, como la imposición a la riqueza (patrimonios, transmisiones patrimoniales y herencias).

El vertiginoso avance del cambio tecnológico, en particular en lo que refiere a las tecnologías de la información y la comunicación, ofrece un terreno apto para propiciar nuevos procesos de adaptación permanente en el relacionamiento entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias. Como nunca antes, las consideraciones relativas a la **simplicidad administrativa** de las herramientas tributarias están llamadas a cumplir un papel crecientemente importante en materia de diseño tributario. En la actualidad, y aún más en el futuro, el abatimiento continuo de los costos de transacción asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias (costos de cumplimiento) debe asumirse como un objetivo prioritario, tanto a la hora de diseñar los impuestos, como al definir el accionar de la Administración Tributaria sobre nuevos paradigmas en los servicios de información y asistencia al contribuyente.

Los requerimientos de mayor **transparencia** y la adopción de mejores prácticas en materia de **rendición de cuentas** por parte de la Administración Tributaria, unidos a las exigencias y oportunidades derivadas del **intercambio automático de información financiera con fines tributarios** de alcance global, han significado cambios muy importantes en la concepción de los sistemas nacionales para facilitar el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y en la fiscalización de las obligaciones de estos por parte de las AATT. Las nuevas iniciativas en materia de fiscalidad internacional, muy especialmente en lo que refiere a rentas empresariales, implican un estímulo adicional hacia el fortalecimiento de nuevos mecanismos de cooperación tributaria de alcance global (entre AATT y entre AATT con grandes multinacionales), en la que algunos organismos multilaterales o supranacionales están llamados a cumplir un papel muy relevante.

5. Pilares y prioridades de las iniciativas reformistas

La reforma de segunda generación del sistema tributario uruguayo debiera asentarse sobre las bases de la estructura y las figuras impositivas vigentes en la actualidad. En esencia, las transformaciones requieren cambios de diseño, de distinta dimensión, en algunas de las herramientas impositivas existentes, por lo que, no debería contemplarse la creación de nuevos impuestos (habría que analizar la conveniencia y la oportunidad de mantener la totalidad de los impuestos vigentes o si se pudieran contemplar simplificaciones adicionales).

El rediseño de la estructura tributaria tendría que plantearse considerando un horizonte de mediano y largo plazo, por lo que habría que prever los mecanismos que permitirían asegurar la suficiencia futura de los recursos, especificando los mecanismos a partir de que la recaudación tributaria aseguraría el financiamiento de la provisión de los bienes y servicios públicos que requiere el avance del proceso de desarrollo económico y social (en el marco de una economía en crecimiento, con desafíos en la infancia y con avance del proceso de envejecimiento de la población, con las consiguientes demandas adicionales en materia de gasto público). Los niveles esperados de recaudación quedarían definidos entonces por las alícuotas efectivas de los diferentes impuestos, contemplando los criterios políticos que predominan en cada momento y las perspectivas mayoritarias de la población, que le otorgan legitimidad y aceptación social al sistema tributario.

En el mediano plazo, el sistema tributario en su conjunto debería tender a que la presión fiscal y la estructura de recaudación converjan a niveles similares a la existente en promedio, en los países de mayor desarrollo económico y social. A tales efectos, el diseño de los instrumentos tributarios debe apoyarse en los estándares de las mejores prácticas internacionales, evitando la creación de nuevos impuestos heterodoxos (ineficientes, distorsivos y de escasa capacidad recaudatoria) y/o la asignación específica del producido de la recaudación de algunos de estos atendiendo a demandas y necesidades puntuales (generalmente en circunstancias coyunturales de urgencias en presupuestos o rendiciones de cuentas nacionales).

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, aunque habría que avanzar en la revisión de la estructura de bases imposibles e introducir innovaciones que permitan mitigar el sesgo regresivo que tiene el actual diseño del tributo.

Una reforma tributaria de segunda generación debería abordar, de forma prioritaria, 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. La imposición específica al consumo ha sido concebida en nuestro país para cumplir con objetivos recaudatorios (en muchos casos ni siquiera se han considerado los efectos distributivos de estos tributos). En perspectiva, debiera prestarse atención prioritaria a la capacidad del IMESI para desalentar el consumo de bienes considerados nocivos para el bienestar general. Ya sea que se apunte a corregir externalidades negativas (como los **tributos ambientales** en sus diferentes versiones) o a inducir cambios en los comportamientos personales de consumo (**impuestos saludables**), a efectos de alcanzar mejoras en materia de salud pública (impuestos al tabaco, al alcohol, a las bebidas azucaradas y a los alimentos con alto contenido en azúcar, grasas o sal), se considera que existe un margen para avanzar en rediseños innovadores de estos instrumentos tributarios (otorgándole una nueva lógica finalista).

La preservación de la equidad del sistema tributario requiere sostener el **IRPF** y el **IASS** (impuestos a las rentas de las personas físicas), 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) que pudiera atenuar el carácter progresivo de este tributo, afectando principios de equidad, eficiencia y simplicidad administrativa.

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 por el IRPF.

El actual impuesto al patrimonio a las personas físicas debiera ser objeto de un rediseño profundo, en la medida en que su aporte a la recaudación tributaria es insignificante, dónde varios aspectos relativos a la valuación e inclusión de activos y a la determinación del monto imponible, merecen ser revisados. Al respecto, es importante tener en cuenta que, durante los últimos años, se ha asistido en el mundo a un proceso de revalorización de la imposición sobre el patrimonio y la riqueza. Nuestro país tiene un impuesto al patrimonio perforado y desactualizado, con múltiples enmiendas parciales, que ya no cumple con sus dos objetivos iniciales y fundamentales, referidos a la suficiencia (sus alícuotas son históricamente bajas y sus perforaciones o exclusiones de activos son muchas) y al aporte del impuesto en términos de control y regulación de otros impuestos (en particular, del impuesto a la renta personal) resulta ineficiente o casi inexistente.

Naturalmente, una reforma de segunda generación del sistema tributario deberá poner foco en el rediseño de los diversos mecanismos que definen 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 (en particular, a partir de la normativa referida a BEPS y del Pilar Uno y Pilar Dos de OCDE), derivadas de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, más la baja sostenida en el tiempo de las tasas nominales de imposición a las rentas empresariales, en un marco de competencia fiscal nociva para el desarrollo de los países, la “cooperación” fiscal a escala global va transitando desde el desarrollo de mecanismos y convenios para “evitar la doble imposición” (Uruguay se incorpora a los Convenios recién a partir del 2011) 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 nacional aplicable sobre las empresas de menor tamaño relativo (pequeñas empresas, microempresas y trabajadores autónomos) implica considerar de forma conjunta los distintos factores que generan los niveles de informalidad que prevalecen entre este tipo de emprendimientos. Esto requiere considerar de forma integral los impuestos más los aspectos relacionados con las contribuciones especiales de seguridad social y con el acceso a las prestaciones del sistema de protección social. Dada la importancia que tiene este tipo de empresas en la estructura económica y social en nuestro país, cualquier iniciativa en materia de política tributaria tendría que contribuir a mejorar los actuales niveles de formalización y aportar mejoras de eficiencia, que contribuyan al aumento de la productividad general de la economía.

En lo que refiere concretamente a la tributación aplicable sobre empresas unipersonales y Mipymes organizadas como sociedades personales, los actuales regímenes de tributación fictos, simplificados o de base presunta, requieren una revisión integral que contribuya a mejorar los niveles de cumplimiento voluntario y que disminuyan los costos de cumplimiento de las obligaciones

tributarias, adecuar los impactos tributarios según aumentos y disminuciones en la actividad económica, contribuir a la formalización de amplios sectores de actividad y, fundamentalmente, mejorar los niveles de equidad en el acceso a prestaciones de la seguridad social (desempleo, enfermedad, maternidad y paternidad), en particular, en épocas de crisis o disminuciones generalizadas de la actividad económica.

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).

6. Instrumentos tributarios

Impuestos indirectos: más suficiencia, más eficiencia y más equidad

- IVA

El “IVA personalizado” aparece como la transformación más relevante a introducir en el principal impuesto que existe en la actualidad en Uruguay desde el punto de vista de la importancia relativa en la recaudación total. El avance en esta dirección debiera venir acompañado de la generalización de las bases imponibles (excepto, por supuesto en lo que refiere a exoneraciones de carácter constitucional, en particular, en la educación privada) y de la unificación a una tasa básica única, que se situaría en una alícuota inferior a la actualmente vigente, eliminando las exoneraciones y la tasa mínima diferencial. A través de esta transformación, se incorporaría al sistema tributario una nueva herramienta tributaria híbrida de imposición indirecta con devoluciones directas, adoptando soluciones personalizadas y no universales (basadas en tasas reducidas y en exoneraciones sobre determinadas canastas de productos). La mitigación del carácter regresivo del impuesto se lograría a través de la devolución “personalizada” del impuesto, aprovechando las oportunidades que ofrecen las transacciones realizadas mediante instrumentos de pago electrónicos (o similares tecnológicamente), considerando categorías de consumidores predefinidas, para las que, dado su nivel de ingreso, se entienda que corresponde devolver la carga impositiva aplicada sobre el consumo de determinados productos. La devolución (total o parcial) deberá definirse o estructurarse según indicadores de ingresos o considerando otras categorías de impactados tributarios o de contribuyentes-consumidores (mujeres, personas residentes en zonas de frontera, afectados por enfermedades, jubilados, etc.).

La imposición de una alícuota básica de IVA debería ser aplicada de forma generalizada sobre las operaciones de consumo de servicios y bienes realizadas a través de plataformas digitales (“IVA Digital”). Esto implica la extensión de la base imponible del tributo, alcanzando a la totalidad de los consumos referidos a prestaciones de servicios deslocalizados, los que previsiblemente irán en aumento en el transcurso de los próximos años. A tales efectos, se deberá extender y profundizar el proceso de reforma iniciado en 2018, generalizando la nueva lógica de imposición a los servicios digitales, en la que el lugar de realización del hecho imponible (que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria) estará definida a partir del lugar de residencia habitual del consumidor. Es decir, el IVA Digital gravará a partir de la localización de los consumidores y no de la localización de los prestadores de los servicios, que no resultan accesibles para el contralor de la Administración Tributaria. Para avanzar en esta dirección se requieren nuevas formas de coordinación con las

empresas globales para gravar los consumos de contribuyentes residentes en nuestro país de innumerables servicios y nuevos bienes comercializados a través de plataformas digitales.

Previsiblemente, en una economía global y crecientemente digitalizada, las tradicionales definiciones tributarias de “valor agregado” y de “territorialidad” no serán adecuadas para respaldar el régimen de IVA, al menos en la forma en que este tributo ha sido aplicado en nuestro país durante los últimos 50 años. Las tendencias doctrinarias modernas están planteando, cada vez con mayor insistencia que, las principales herramientas de tributación indirecta deberán apoyarse en el futuro en un concepto de “imposición al consumo”, en lugar de la preferencia que ha predominado hasta el presente en términos de “valor agregado”. Este es un elemento clave que sirve de fundamento para avanzar en el desarrollo del “IVA Personalizado” y en el perfeccionamiento del “IVA Digital”.

La aplicación del régimen general del IVA deberá alcanzar a las transacciones de compraventa de bienes y servicios realizadas dentro del sector agropecuario, superando el actual sistema de “IVA en suspenso”. La realidad actual de las empresas agropecuarias y la existencia de una base económica y tecnológica considerablemente más “sofisticada” que la predominante en el pasado, hacen que haya perdido fundamento la “no inclusión” vigente en el régimen general del IVA. A través de esta medida se procura eliminar una de las principales perforaciones de la base imponible del IVA, que genera importantes ineficiencias e inequidades en el sistema actual (por ejemplo, en el transporte de carga y en las actividades logísticas), que dificultan la gestión administrativa y se encuentran en la base de “bolsones” de evasión y de elusión tributaria que carecen, por completo, de racionalidad. En este contexto, el sector de actividad nacional donde es más evidente y visible el concepto de “valor agregado” es, precisamente, es la producción primaria (fundamentalmente, las actividades agropecuarias), por lo que no parece comprensible que el sistema tributario uruguayo mantenga un régimen excepcional para el IVA agropecuario como el IVA en suspenso, propiciando ineficiencias en la asignación de recursos y generando perforaciones que afectan a los comportamientos tributarios de otros sectores que realizan regularmente transacciones con empresas del sector agropecuario.

En paralelo, es importante reiterar un concepto que debe permanecer, que debe respetarse íntegramente, que es la devolución del IVA en las actividades de exportación de bienes y servicios. En particular, de producirse cambios en el actual régimen de IVA agropecuario, debe quedar claro que el cambio impactaría en el IVA interno y de importaciones y, en ningún caso, alcanzaría a las ventas de exportación.

La introducción de las referidas reformas en el IVA requerirá generalizar la cobertura del sistema de factura electrónica y propiciar mejoras adicionales de las capacidades con que cuenta actualmente la Administración Tributaria. El criterio general es que los procedimientos tributarios permitan mayor eficiencia y simplificación de los costos de cumplimiento y de contralor de la evasión. Por ejemplo, con la universalización de la facturación electrónica, es posible implementar, en tiempos muy breves, sistemas “pre-configurados” para la declaración jurada de IVA por parte de la DGI. Este tipo de innovaciones lograrían eliminar, o al menos reducir de forma considerable, los costos de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes y, en simultáneo, generaría economías en materia de costos de fiscalización para la Administración Tributaria.

- *IMESI (impuestos selectivos al consumo)*

La actual estructura del IMESI, principal impuesto selectivo al consumo existente en el sistema tributario uruguayo, deberá rediseñarse íntegramente, si es que se pretende que este tributo ayude a modificar determinados comportamientos de la población que se encuentran en la base de la generación de importantes externalidades ambientales y en la creciente incidencia en la salud por enfermedades no transmisibles. Como criterio general, el rediseño del IMESI deberá implicar que se graven “males” y no “bienes”. La consecución de los nuevos objetivos hace que sea necesario reordenar las bases imponibles de esta modalidad tributaria de acuerdo con el consumo que gravan, a saber:

- Males tradicionales (tabaco, bebidas alcohólicas, juegos de azar).
- Males emergentes o nuevos males (bebidas azucaradas, plásticos, productos alimenticios con alto contenido grasas, sal o azúcar, vapeo, cannabis).
- Protección del medio ambiente por externalidades negativas (combustibles fósiles, transporte, caminos, agua, autos, viajes internacionales, emisiones de GEI, particularmente carbono, óxidos de nitrógeno, metano y amoníaco, entre otros).
- Otros bienes y servicios con alta elasticidad ingreso de la demanda (artículos suntuarios, telecomunicaciones y plataformas digitales, entre otros).

Las nuevas alícuotas del IMESI deberán establecerse, preferentemente, de manera específica. Si bien desde el punto de vista técnico, la imposición selectiva y finalista sobre el consumo puede diseñarse a partir de alícuotas de tipo ad-valorem (porcentajes sobre el precio) o específicas (montos por cantidad de sustancia), una buena parte de las externalidades que se pretenden resolver, fundamentalmente las ambientales, no pueden expresarse correctamente a través de sistemas ad-valorem, en la medida en que, en la mayoría de los casos, los daños causados por el consumo de un determinado producto no dependen del precio de venta al público del mismo. El impuesto de tipo específico se aplica como un monto determinado por unidad de volumen o puede estar basado en las características del producto (por ejemplo, el contenido de azúcar en bebidas azucaradas), en tanto que el ad valorem se aplica como porcentaje del valor del producto. El éxito, asociado a un gravamen progresivo respecto de los niveles de sustancias no saludables por volumen, se puede medir por su doble impacto, del lado de la demanda, por cambios en los patrones de consumo o efecto sustitución por alimentos más saludables (sustitución horizontal), o su impacto del lado de la oferta, por cambios en el proceso de fabricación por parte de la industria para disminuir o eliminar el azúcar, la grasa o la sal.

La contribución de la imposición selectiva al 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 (GEI). La actual estructura del IMESI, más allá de cualquier intento de dar cuenta de esta problemática sólo a través de ajustes en la nomenclatura tributaria, deberá incorporar la transición climática hacia la neutralidad del carbono en el horizonte 2050-2070 y para ello deberá referirse al precio del carbono. Es importante tener en cuenta, que la determinación de este precio irá variando con el paso del tiempo y que, por ende, las alícuotas aplicadas deberán irse ajustando de forma regular, si es que pretende que este tributo cumpla con los propósitos para los que ha sido diseñado.

Debido a la naturaleza finalista de la imposición selectiva al consumo, la recaudación generada por este tipo de instrumentos tributarios puede verse comprometida por la propia efectividad de los tributos para desestimular consumos nocivos. Este aspecto debe ser contemplado a la hora de atender los efectos que pueden tener los cambios en los hábitos de consumo sobre la suficiencia de los recursos tributarios. En concreto, siendo el IMESI sobre los combustibles y sobre la compraventa de vehículos automotores particulares, el componente más importante de la recaudación tributaria actual, buena parte de la transformación de las pautas de consumo que deberán ocurrir durante la transición climática irán menguando el aporte de este tributo en términos de su capacidad de generar ingresos fiscales. De hecho, en la práctica, este proceso no será muy diferente a lo acontecido con los aranceles aduaneros en otros momentos de la historia del país.

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

- *Imposición a las rentas empresariales*

Uruguay debe aprovechar la oportunidad que se plantea a nivel global (normativa BEPS y regímenes de Pilar Uno y Pilar Dos), en particular con el régimen denominado Pilar Dos, para adoptar un umbral mínimo de imposición efectiva sobre rentas reales de las actividades empresariales, del 15% sobre rentas contables y no sólo fiscales. Actualmente y más allá de que la tasa nominal del IRAE en Uruguay se ubica en el 25%, la tasa efectiva de imposición en nuestro país se encuentra por debajo del 15% (umbral de referencia que se maneja a nivel internacional). Esta situación afecta, especialmente, a algunos sectores de actividad y se ve estimulada por la aplicación de regímenes promocionales extremadamente amplios, basados en estímulos tributarios que reducen de forma directa el impuesto (no la base imponible).

De forma complementaria se debe avanzar hacia la modificación del concepto de “territorialidad” 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. El ajuste parcial propuesto, que de alguna manera acepta que en casos de entidades integrantes de grupos multinacionales existe mayor riesgo de planificación fiscal agresiva, no es suficiente, además administrativamente, agrega dificultades a la DGI en el contralor. Por tanto, más allá de las valoraciones respecto a consideraciones de buenas prácticas en materia de fiscalidad internacional, hay un segundo aspecto de singular relevancia, que refiere a la complejidad de la normativa, a las capacidades de nuestra Administración Tributaria y, por ende, a las mayores ineficiencias que se agregan al sistema tributario para un régimen que no aporta sustancia a nuestra actividad económica ni a la generación real de valor en el país.

El fortalecimiento 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 concebido como una condición necesaria para dotar de mayor legitimidad al sistema tributario en su conjunto. La mayor legitimidad estaría asociada a la equiparación con la tributación efectiva sobre el trabajo y con las formas tributarias aplicadas sobre las pequeñas empresas. Las perforaciones, desgravaciones y reducciones de tasas a las rentas empresariales de las últimas décadas a nivel global, no son sólo un problema de suficiencia, son un problema básico de equidad

tributaria. No es una condición suficiente, pero si necesaria, para un sistema tributario que debe ser aceptado socialmente.

Es este contexto, Uruguay debe avanzar hacia una profunda revisión de los actuales regímenes sectoriales de exoneración tributaria y de los estímulos fiscales utilizados para estimular la inversión productiva. En conjunto, estos mecanismos han generado un enorme gasto tributario, que ha terminado por perforar el régimen de imposición a las rentas empresariales. La adopción de un nuevo régimen tributario general para las actividades empresariales debe apoyarse en un esquema de alícuotas mínimas (por cierto, más bajas que las alícuotas formales aplicadas en la actualidad), con escasas (o nulas) excepciones. El nuevo sistema debe premiar de forma excepcional, con reducción en la base imponible y no directamente del impuesto y con umbrales mínimos de imposición, por las inversiones directamente asociadas al desarrollo productivo sustentable, en concordancia con los objetivos de la estrategia de desarrollo de largo plazo del país. Esto implica mantener esquemas promocionales para inversiones intensivas en ciencia y tecnología, innovación y en sustentabilidad ambiental, que alienten la descentralización territorial, evitando el uso de indicadores genéricos, cómo la creación de empleo o la expansión de las exportaciones, sin exigencias explícitas de metas acerca de la formación técnica y la calidad del empleo (acumulación de capital humano), o sobre el aporte de las nuevas corrientes de exportación al uso sustentable de los recursos naturales renovables. El definitiva, la revisión de la imposición sobre las rentas empresariales debe estimular mejoras en la productividad, contribuir al desarrollo sostenible y evitar el uso de herramientas tributarias para competir en la captación de inversiones (competencia fiscal dañina).

- *Imposición a la renta personal*

El camino por recorrer para mejorar la equidad del sistema tributario uruguayo en su conjunto implica revisar algunos aspectos e introducir mejoras en el diseño actual del IRPF. No obstante, nuestro régimen de imposición a la renta personal alcanza a 1 de cada 3 trabajadores activos y sólo a 1 de cada 4 jubilados o pensionistas, con una tasa efectiva promedio sobre los ingresos del orden del 8% para el IRPF Cat. II y apenas algo superior al 5% para el IASS. Si se pretende aumentar la importancia relativa en la recaudación de estas modalidades tributarias habría que recurrir a la disminución de los montos mínimos no imponible (MNI). Téngase en cuenta que el IRPF Cat. II, en la franja o intervalo superior de ingresos, alcanza a menos de 3.000 contribuyentes, por lo que el incremento de las tasas máximas aplicables a los tramos o franjas de mayores ingresos tendría muy escaso impacto en la recaudación y contribuiría a ampliar, aún más, las brechas con respecto a la tributación efectiva sobre las rentas empresariales (mayor “desarbitraje” de tasas efectivas entre imposición empresarial y la tributación sobre el trabajo).

Un cambio que debe introducirse en la normativa vigente sobre la imposición a las rentas del trabajo es la eliminación de la discrecionalidad otorgada al Poder Ejecutivo para aplicar el indicador de ajuste de la Base de Prestación Contributiva (BPC) a través de las cuales se actualizan los MNI y las franjas de las alícuotas aplicadas para el IRPF y el IASS. La actualización de las BPC debe necesariamente hacerse por inflación (variación del IPC elaborado por el INE), siendo este el mejor indicador disponible para medir la evolución del poder de compra de los ingresos de los trabajadores activos y de los pasivos. Es importante tener en cuenta que los impuestos sobre la renta personal gravan ingresos de dependientes, de autónomos o independientes y, también, de pasivos, por lo que en la propia lógica del impuesto se encuentra que quien gane más en términos reales, deberá tributar más, y quién gane menos en términos reales, deberá tributar menos.

La futura reforma debería crear, dentro de los marcos legales y constitucionales, algún esquema eficiente de compatibilidad entre la percepción de prestaciones pasivas (jubilaciones y pensiones) y la generación de rentas del trabajo. Una posibilidad es introducir un mecanismo de ajuste tipo cedular o un correctivo aplicable sobre alguno de los dos impuestos que gravan las rentas o ingresos personales, evitando la aplicación para una misma persona de dos mínimos no imposables y de dos sistemas de franjas de tributación sobre sus ingresos, que se traduce en un beneficio tributario no deseado y oculto en el sistema de imposición personal, por la aplicación de dos impuestos similares y autónomos.

Para una incorporación efectiva de la perspectiva de género en la tributación sobre la renta personal se deberían revisar los sesgos de género (explícitos o implícitos) en el IRPF. Los cambios en esta dirección debieran estar orientados a proporcionar mayor equidad desde el punto de vista de la tributación aplicable sobre el trabajo, contemplando la histórica caracterización de género en el trabajo no remunerado (en el hogar y en cuidados familiares) y la participación de las mujeres en el ingreso. En particular, se plantea la eliminación de la opción de declaración jurada conjunta del núcleo familiar en el IRPF, que otorga un beneficio tributario al núcleo familiar cuando una de las dos personas no percibe ingresos, que desestimula la autonomía de las mujeres en el mercado de trabajo.

En el actual esquema de tributación sobre las rentas de capital (IRPF Cat. I) se deberían modificar algunas definiciones que implican exoneraciones no justificadas desde el punto de vista de la equidad en los tratamientos impositivos y que generan incentivos perversos en materia de asignación de recursos y en la orientación de las inversiones financieras. En este sentido, es importante modificar el actual concepto de “fuente territorial” (que mantiene muy pocas jurisdicciones en el mundo) y pasar a gravar todas las rentas personales de capital obtenidas en el exterior. En similar dirección, se deberán adoptar los estándares internacionales en materia de residencia fiscal, revisando flexibilizaciones que generan perforaciones en el IRPF Cat. I. Asimismo, habría que introducir modificaciones en el criterio de gravabilidad por concepto de dividendos y utilidades, que actualmente se aplica hasta la concurrencia con las rentas gravadas por IRAE y que debería pasar a gravar todos los dividendos o utilidades distribuidos (reales o fictos). Si bien en muchos casos es evidente la autonomía entre empresa versus accionistas, en empresas de menor tamaño relativo esta situación no resulta evidente. Por ello y en función de los cambios propuestos en la imposición sobre las rentas empresariales (IRAE), se deberá analizar en forma conjunta el impacto efectivo del IRPF de capital sobre dividendos y utilidades con la introducción de un umbral mínimo de imposición del 15% sobre rentas reales (contables) para las actividades empresariales.

- *Imposición al patrimonio*

Nuestro país tiene un Impuesto al Patrimonio perforado y desactualizado, con múltiples enmiendas parciales, que no cumple con sus dos objetivos iniciales y fundamentales: de suficiencia y de control o regulador de otros impuestos. El rediseño de este impuesto debiera estar orientado, fundamentalmente, a redefinir los actuales criterios de exclusión y evaluación de los principales activos, eliminando exoneraciones genéricas y procediendo a incluir de forma integral activos que no están siendo tenidos en cuenta en el presente para la determinación del patrimonio de las personas físicas. En concreto, en la próxima instancia de reforma debería revisarse el tratamiento que recibe la propiedad inmobiliaria rural, siendo la tierra el principal activo existente en el país y constituyendo una de las expresiones patrimoniales con mayor capacidad de resguardo de valor en los portafolios de activos de los hogares de más altos ingresos.

Adicionalmente, en lo que refiere a las principales exclusiones que merecen ser revisadas, no existe razón comprensible para que los activos financieros depositados en cuentas bancarias sólo sean considerados a los efectos del ajuar; los sistemas de información actuales permiten incorporar herramientas de contralor que en otras épocas fueron cuestiones de debate.

La necesaria adecuación de la tributación sobre el patrimonio de las personas físicas debería replantearse algunos aspectos del diseño actual de esta modalidad tributaria. En particular, habría que aprovechar la oportunidad para revisar el actual criterio de “territorialidad” que aún mantiene nuestra normativa (en forma excepcional a nivel global) de manera de incluir los activos mobiliarios e inmobiliarios del exterior, actualizando, además, los niveles del monto mínimo no imponible, el sistema de alícuotas aplicable, incluyendo un sistema de franjas progresivas, como forma de fortalecer el aporte de este tributo en términos de equidad.

Contribuciones especiales de seguridad social: más eficiencia y más equidad

En forma complementaria a la readecuación de la tributación sobre las rentas personales, los esfuerzos reformistas deberían 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. La base imponible de esta nueva modalidad de contribución estaría determinada por los ingresos brutos por ventas de las empresas empleadoras, calculados a partir de una alícuota aplicable sobre el monto de los ingresos por las ventas devengados en el período que se adopte como referencia. Al monto así determinado, se le deduciría el aporte patronal realizado al BPS, hasta la concurrencia del APMD, no dando lugar en ningún caso a crédito fiscal, en la medida en que se trata de un umbral en forma de “mínimo aporte”. La referida deducción se realizaría por el aporte patronal vigente por concepto de los trabajadores dependientes de la empresa, según el régimen particular del sector por el que aporta actualmente cada empresa, sea que éste se realice en el régimen general de industria y comercio, en el régimen del sector rural, en alguno de los regímenes excepcionales de aportación que existen en la actualidad o en situaciones en que la normativa vigente establece alguna forma de exoneración (total o parcial).

La revisión del régimen de aportes a la seguridad social de las empresas unipersonales y de las Mipymes organizadas en sociedades personales debería corregir deficiencias de los sistemas simplificados vigentes y contribuir a la mayor formalización de este tipo de realidades empresariales. Los esfuerzos deben estar orientados a simplificar los sistemas de contribuciones especiales de seguridad social, de manera de disminuir los costos de cumplimiento de las obligaciones y estimular el cumplimiento voluntario. Se propone redefinir las actuales bases imponibles (sueldos fictos patronales), procurando una mayor relación de los aportes con los ingresos regulares de las empresas de manera de vincular de mejor forma con las capacidades contributivas, eliminando las referencias a escalas de sueldos fictos o salarios nominales de los trabajadores dependientes.

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 generados 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. En particular, se debe pensar en el rediseño de los sistemas aplicables actualmente a los trabajadores autónomos, profesionales universitarios que preferentemente facturan a consumidores finales y pequeñas empresas en general. La revisión de las formas de contribución implicará modificaciones en los regímenes simplificados vigentes y aplicables a pequeñas empresas. Es importante tener en cuenta que la existencia de multiplicidad de sistemas simplificados que funcionan como compartimentos estancos, que, en la práctica, generan saltos drásticos por cambios de categoría y, por ende, suele estimular el denominado “enanismo fiscal”. La introducción de innovaciones de este tipo en los regímenes tributarios simplificados requiere sistemas tecnológicos de aplicación generalizada, que faciliten el aporte de anticipos o de pagos definitivos de las obligaciones tributarias (vía retención, débitos automáticos y similares), en forma simple y asociados a los flujos financieros efectivos generados por concepto de ingresos por ventas. Se requiere comprender que las dinámicas de las pequeñas empresas son muy heterogéneas, que el crecimiento no es sostenido en muchos casos, por ello es por lo que se deben facilitar los mecanismos de inscripción, de clausura, y en particular, facilitar el cumplimiento voluntario y permanencia en la formalidad aún en épocas de crisis o disminuciones generalizadas de la actividad económica

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

El rediseño del sistema tributario debería articularse de manera consistente con una revisión de los tributos administrados por los Gobiernos Departamentales. Obviamente, el contenido del proceso de revisión debe realizarse en estricto respeto de las autonomías y de las potestades tributarias que la Constitución de la República otorga a los gobiernos subnacionales. No obstante, la nueva realidad económica y social, que plantea importantes desafíos fiscales y tributarios para los distintos niveles de gobierno y la importancia de los vínculos financieros existentes entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Departamentales hace que los esfuerzos de coordinación intergubernamental en materia impositiva estén adquiriendo cada vez más relevancia. Esto es, particularmente, evidente en el caso de la determinación de las bases imponibles de los impuestos prediales (contribución inmobiliaria urbana y rural) y en el caso de la determinación del valor fiscal de los inmuebles para el impuesto al patrimonio (valor de tierras y sus mejoras).

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. A modo de ejemplo, la colaboración técnica en materia tributaria tendría que contemplar la necesaria adecuación del sistema de tasas con fines ambientales (por ejemplo, sobre el agua, el uso del suelo y la disposición de residuos), incorporando los compromisos asumidos por el país en materia de cambio climático. En el marco de las nuevas exigencias de estándares ambientales, cambio climático y los desafíos tributarios que se plantean a nivel global, nuestro país deberá analizar el diseño de nuevas tasas de imposición ambiental con objetivos de contralor y de protección del agua y el suelo, así como también, el diseño de nuevas tasas e impuestos, específicas y diferenciadas, para la recolección, vertido y gestión de residuos, bajo nuevos principios de “quién contamina paga”, pues a mediano plazo, verter deberá ser más caro que incinerar, e incinerar más caro que reciclar.

7. Administración Tributaria

Solamente con una Administración Tributaria moderna y capacitada, será posible acompañar los cambios que presentan las tendencias internacionales y avanzar hacia una reforma tributaria de segunda generación, vinculada esencialmente a los efectos del cambio tecnológico, la globalización, la tributación ambiental y los impuestos saludables. Ello requiere, entre otras mejoras, una administración tributaria moderna, dotada de mayor autonomía financiera, lo que implica una revisión de su misión y su visión, de manera de actualizar su papel como organización del sector público que debe facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y de combatir el fraude fiscal. En esencia, el futuro accionar de la DGI debería estar al servicio del mejor cumplimiento de sus cometidos en sus múltiples ámbitos de participación, nacional e internacional.

A tales efectos, es relevante incorporar metas y objetivos de corto y mediano plazo destinados a lograr menores costos de cumplimiento por parte de los contribuyentes, a la promoción de mayores niveles de cumplimiento voluntario por parte de éstos y a una mayor formalización de la actividad económica en todos los sectores de actividad. Bajo nuevos paradigmas de gestión en las administraciones tributarias modernas, nuestra DGI deberá fortalecer sus funciones y canales de “información y asistencia” al contribuyente. Para ello, se requiere avanzar en algunos de los cambios mencionados en los regímenes simplificados y en una evaluación periódica de los regímenes promocionales. La simplicidad administrativa y la eficiencia del sistema tributario deben analizarse en conjunto con las capacidades de la Administración Tributaria.

En el mismo sentido, para lograr mejoras de eficiencia y equidad en el sistema tributario, concebido de manera integral, se debe propiciar la coordinación entre las administraciones tributarias nacionales y sub-nacionales (DGI, BPS, Dirección Nacional de Aduanas, administraciones departamentales) con el Catastro y con los registros de la propiedad inmueble. Existe cada vez más espacio para la cooperación entre las diferentes agencias públicas que tienen responsabilidades en materia tributaria y la realidad muestra que la acción conjunta y coordinada entre las mismas se encuentra lejos de los estándares que requiere una administración eficiente.

Actualmente, 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. Los cambios en la economía digital, la deslocalización de las empresas, las “súper empresas globales”, que desafían las bases históricas de los sistemas tributarios nacionales. Las nuevas realidades plantean la necesidad de contar con mecanismos de cooperación más eficaces y con nuevas formas de relacionamiento con las empresas globales y con las plataformas digitales de comercio y servicios. La adaptación al nuevo escenario implica mayor flexibilidad por parte de las Administraciones Tributarias que demandan una adaptación permanente al cambiante entorno de la economía digital (monedas habilitadas, plazos, sistemas de retenciones, acceso digital, etc.). Los desafíos planteados implican un esfuerzo considerable de capacitación en gestión de riesgos y mejorar los sistemas de auditoría, apuntando a la incorporación permanente de nuevas tecnologías para el manejo de bases de datos cada vez más amplias.