40 años en Uruguay

Friedrich Ebert Stiftung

Gustavo Viñales Guillama

Aportes para un debate tributario (in)existente[1]

El pasado 17 de noviembre de 2024 se realizó en Uruguay el debate presidencial obligatorio antes de la segunda vuelta electoral del 24 de noviembre, correspondiente al balotaje entre las fórmulas presidenciales Orsi-Cosse y Delgado-Ripoll. Uno de los aspectos más relevantes del debate fue que ambos candidatos prometieron no aumentar impuestos.

Álvaro Delgado sentenció que, de acceder al gobierno, «el Frente Amplio va a subir los impuestos porque lo dice su programa», y a continuación afirmó en un tono de propuesta positiva para la ciudadanía: «Nosotros no vamos a subir los impuestos...». En su turno, el candidato Yamandú Orsi también sentenció: «No vamos a aumentar los impuestos».

Más allá de estos compromisos de campaña electoral y de múltiples declaraciones paralelas relativas a la dificultad de hacer promesas tributarias con sentido definitivo ante una economía y un mundo cambiantes e inciertos, es claro que en Uruguay el debate en materia de impuestos no existe, porque, en esencia, casi todos los dirigentes políticos creen que hablar de impuestos tiene riesgos y mala prensa.

Es visible la disconformidad creciente en materia de impuestos de la opinión pública en algunos países, situación que también se verifica en Uruguay. Es producto de los aumentos sostenidos de la imposición al factor trabajo y de los cambios en las condiciones de acceso a los beneficios de la seguridad social, al tiempo que comienzan a cuestionarse seriamente los beneficios tributarios y mecanismos promocionales que reciben las grandes empresas, en particular las empresas multinacionales, a los que no siempre acceden las pequeñas empresas locales. Esta discusión, que no siempre es racional y apoyada en argumentos fundados, no deja de reflejar de forma evidente la creciente disconformidad frente a sistemas tributarios que, en términos relativos (a veces también en términos absolutos), gravan en mayor medida al factor trabajo que al factor capital, a las pequeñas empresas más que a algunas grandes multinacionales, a los bienes físicos más que a los intangibles, al consumo más que a las rentas y el patrimonio y, en esencia, a los sectores medios más que a los ricos. En simultáneo con los cambios ocurridos en la economía mundial, los negocios de la era digital y la incorporación de la tecnología en todos los ámbitos productivos y financieros, nuestras sociedades perciben,

1 Este documento se enmarca en el convenio celebrado entre la Fundación Friedrich Ebert y Gustavo Viñales. Si bien todo el documento es de exclusiva responsabilidad del mencionado autor, cabe agradecer la revisión crítica de versiones preliminares a Rodrigo Arim, Luis Bértola, Mauricio De Rosa, Fernando Filgueira y Fernando Lorenzo.

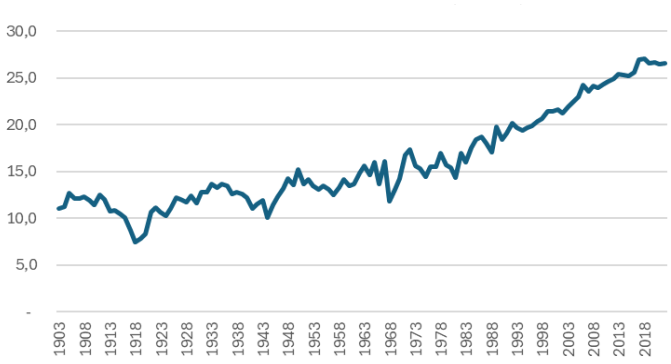
cada vez de forma más visible, el crecimiento de la desigualdad de ingresos y de patrimonio, en niveles históricamente altos a partir de la pospandemia. Es por todo ello que, en nuestro país y en la región, se abre una ventana de oportunidades para profundizar el debate tributario con una mirada actual y de mediano o largo plazo.

Para contribuir a generar ese debate, surge este documento. Más allá de las preferencias de los partidos políticos o los distintos sectores sociales en cuanto a si subir o bajar impuestos, o a qué tipo de impuestos eventualmente se puede afectar, nada justificaría la decisión de amputar una parte muy importante de la política económica de un país, como lo es la política tributaria.

La estructura del sistema tributario, equidad y progresividad

Es común escuchar en nuestra realidad diaria que la presión fiscal en Uruguay es elevada. Seguramente esas consideraciones sean un reflejo de que no existen condiciones hoy en día para incrementar la presión tributaria o de que determinadas condiciones de economía política aconsejan no encarar reformas para ello. No obstante, si Uruguay aspira a transitar un camino para convertirse en el país más desarrollado de América Latina, como se expresó durante la campaña electoral, será necesario aumentar la presión fiscal para proveer más y mejores bienes y servicios públicos, que, a su vez, apalanquen el desarrollo del sector privado.

Figura 1. Evolución de la presión fiscal de Uruguay, en porcentaje del PIB *(1903-2022)*



Fuente: Elaboración propia con base en Azar et al. (2009) de 1903 a 1989, y en OCDE (2024) de 1990 a 2022.

Si observamos la evolución de la presión fiscal como porcentaje del PIB (producto interno bruto) en Uruguay con una mirada de largo plazo (figura 1), encontramos una tendencia de crecimiento sostenido, consistente con lo ocurrido a escala global. De una concepción de Estado juez y gendarme al inicio del siglo XX, con niveles de presión fiscal del orden del 10%, se llega a niveles del 13% sobre mitad del siglo y allí se inicia un aumento de mayor magnitud producto del desarrollo del Estado de bienestar, hasta llegar a niveles algo superiores al 20% a finales del siglo y alcanzar los actuales porcentajes de 26% del PIB para los últimos años en este siglo XXI.

Es importante fundamentar y reiterar que el indicador de presión fiscal para el año 2022 muestra que Uruguay con 26,6% del PIB se ubica a mitad de camino en la comparación por regiones. En promedio, nos ubicamos por encima de América Latina y el Caribe (26 países), con 21,5% del PIB, y por debajo del promedio de la OCDE (38 países), con 34% del PIB. Uruguay se encuentra a mucha distancia del promedio de la Unión Europea (27 países), con 40,7% del PIB. La mera consideración de estos indicadores refleja, en primera instancia y sin pretensiones de consideraciones analíticas más profundas, que existe una relación positiva a escala global entre el indicador de presión fiscal y el estadio de desarrollo de los países. No obstante, para analizar de forma adecuada el nivel y la evolución en el tiempo de la presión fiscal, es importante hacerlo con rigurosidad, considerando el comportamiento de los distintos tributos, incluyendo impuestos nacionales, contribuciones especiales de seguridad social y tributos departamentales. Las tendencias no son las mismas en cada uno de esos casos.

La actual estructura del sistema tributario uruguayo, considerando la participación de impuestos directos (sobre rentas y patrimonio, que consideran la capacidad contributiva de los contribuyentes), de impuestos indirectos (al consumo, que no consideran la capacidad contributiva), de las contribuciones especiales de seguridad social y de los tributos departamentales, nos muestra que con la reforma tributaria de 2007 Uruguay logró el sistema tributario más equitativo, equilibrado y progresivo de su historia económica.

El sistema es más equitativo porque lo es en términos de equidad horizontal y de equidad vertical.[2] Es más equilibrado porque la participación de impuestos directos, impuestos indirectos y contribuciones de seguridad social representa un peso relativo similar de las tres categorías sobre el total de los ingresos tributarios. Es más progresivo porque el conjunto de impuestos indirectos más regresivos (iva [impuesto al valor agregado] e imesi [impuesto específico interno]) disminuyeron su participación en el total de ingresos impositivos y aumentó la participación de los impuestos directos más progresivos (rentas personales, rentas empresariales y contribuciones de seguridad social), cambiando radicalmente la estructura tributaria en un período extraordinariamente breve (Viñales, 2019). Porque aun cuando se adoptó un sistema de renta personal dual

2 La equidad tributaria puede resumirse en un principio que persigue que dos sujetos en idéntica situación soporten iguales impuestos (equidad horizontal) y desiguales los que están en situaciones diversas (equidad vertical). Si utilizamos la renta como indicador de la situación del sujeto, este criterio puede llevarnos a impuestos proporcionales, progresivos o regresivos.

y no integrado plenamente, los impuestos implementados con la reforma tributaria a las rentas personales (IRPF [impuesto a la renta de las personas físicas], IRNR [impuesto a las rentas de los residentes], IASS [impuesto de asistencia a la seguridad social]) introdujeron un sistema unificado para todas las rentas del trabajo, con tasas progresionales, deducciones y mínimo no imponible. Se gravaron, además, con tasas proporcionales las rentas de capital que antes no estaban gravadas.

En esta lógica, importa entender la significación de la reversión de esta tendencia ocurrida durante el período 2020-2025, por el aumento relativo de los impuestos indirectos y la reducción de algunos impuestos directos. No es neutral que suban unos impuestos y bajen otros.

Por ende, en la inquietud que debe estar presente cuando analizamos y debatimos sobre los cambios tributarios, debería incluirse la pregunta, al decir de Atkinson (2016), en su obra *Desigualdad*: «... aprendí a preguntar: ¿Quién gana y quién pierde?, como resultado de un cambio económico o de una política. Esta es una pregunta frecuentemente ausente en la discusión actual en los medios de comunicación y en el debate de política».

La importancia de lo que está en debate

El sistema tributario no es un conjunto neutro de normas (leyes y decretos) que de forma aséptica se aplican en una sociedad determinada. Surge de un proceso esencialmente político; los impuestos son producto de contextos socioeconómicos y culturales históricos, de negociaciones políticas, económicas y de poder, hasta de la capacidad de imaginar y crear de los actores sociales y políticos. Por ello, es imposible alejar del debate la política tributaria a adoptar por los partidos políticos que aspiren a tener responsabilidades de gobierno.

Sin embargo, la realidad actual muestra que el debate fiscal en Uruguay está «pendiente». La cuestión no pasa solamente por discutir si se suben o bajan los impuestos, sino por debatir y decidir a quién se le suben y a quién se le bajan. La complejidad de los aspectos a considerar es mucho más profunda, por lo que debemos contribuir a un debate fundado que dé respuestas sobre impuestos, pero, al decir del título del libro ¿De quiénes, para quiénes y para qué? *Las finanzas públicas en el Uruguay del siglo xx* (Azar et al., 2009), debemos discutir de quiénes obtiene los recursos el Estado, a quiénes beneficia el gasto público y con qué finalidad.

Es importante la naturaleza del gasto que se busca financiar con la recaudación de impuestos. No obstante, en el análisis de estos temas debe encontrarse lugar para analizar los instrumentos tributarios elegidos, considerando la suficiencia, el patrón distributivo, la potencia recaudadora, la eficacia, la eficiencia y la simplicidad administrativa, así como también la aceptación social, el entorno tributario y las características de la administración tributaria, formando parte de un sistema integrado.

Al respecto, el famoso Informe Mirrlees (Mirrlees et al., 2011), *Diseño de un sistema tributario óptimo*, 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».

Para subrayar aún más la importancia del debate tributario pendiente, apelamos al famoso ensayo «La crisis del Estado fiscal», de Joseph A. Schumpeter (1918), quien fuera ministro de Finanzas de Austria en 1919. Para Schumpeter, «... la historia fiscal de un pueblo es, sobre todo, una parte esencial de su historia general [...] en algunos períodos históricos, la influencia formativa inmediata de las necesidades y políticas fiscales del Estado sobre el desarrollo de la economía, y con ello sobre todas las formas de vida y todos los aspectos de la cultura, explica prácticamente todas las características importantes de los acontecimientos».

La historia de la humanidad está repleta de circunstancias en que adquieren validez las afirmaciones de Schumpeter. En las tres grandes revoluciones que marcaron el surgimiento de las democracias occidentales —la Revolución Gloriosa en el Reino Unido, la Revolución francesa y la guerra de la independencia de los Estados Unidos—, los impuestos estuvieron presentes como factores desencadenantes de los procesos transformadores. Desde la contracara, Goldscheid (1926) establecía que es interesante observar cómo el fracaso de gran parte de las revoluciones puede encontrarse en las deficiencias de la política fiscal de los grupos victoriosos. Al respecto, es interesante constatar que las jóvenes repúblicas latinoamericanas no lograron transformar el sistema fiscal colonial sino hasta muy avanzado el siglo xix y lo hicieron de manera sumamente limitada (Bértola et al., 2023).

En Uruguay, por ejemplo, durante el primer batllismo se produjeron tímidas reformas fiscales respecto al sistema tributario que venía del siglo xix. La excepción fue la política aplicada para la contribución inmobiliaria, que estableció aforos individuales sobre los predios, primero para los ubicados en Montevideo en 1905 y luego para la campaña en 1916. Esto último generó una fuerte reacción del ruralismo y dio origen, entre otros factores, al nacimiento de la Federación Rural en 1915, y posteriormente, al denominado alto de Viera en el invierno de 1916.

De una manera aún más categórica, en el ensayo *La crisis del Estado fiscal* (Schumpeter, 1918) se afirmaba: «el espíritu de un pueblo, su nivel cultural, su estructura social, los hechos que puede preparar su política, todo esto y

más está escrito con claridad en su historia fiscal y sin retórica de ningún género. Aquel que sabe escuchar su mensaje discierne aquí el tronar de la historia del mundo con más claridad que en ninguna otra parte».

Para Schumpeter, la utilidad de este enfoque se ve particularmente en aquellas épocas decisivas durante las cuales las formas existentes empiezan a morir y cambiarse por algo nuevo y siempre comprenden una crisis de los viejos métodos fiscales. En uno de esos momentos claves de la historia nos encontramos en este momento. Entre muchos factores, la era de la digitalización ha transformado los modelos de producción y consumo, proceso que está socavando algunas de las bases imponibles tributarias tradicionales.

La cuestión de la hacienda pública

Los impuestos se recaudan para financiar los bienes y servicios que presta el Estado, aquellos que permiten atender las necesidades sociales fundamentales. Dadas las características de esas necesidades, el involucramiento del Estado en el financiamiento de su producción resulta esencial. Satisfacen necesidades sociales que el mercado o, más concretamente, la iniciativa privada no cubrirían y que en ausencia del Estado estarían disponibles en cantidades inferiores a las que se corresponderían con el interés general.

La relación de interdependencia entre gastos e ingresos públicos constituye la cuestión principal de la hacienda pública en los Estados modernos. La relación recíproca funcional es tan estrecha que Goldscheid (1926), uno de los creadores de la sociología fiscal, expresó: «dime qué fines pretende lograr el Estado con sus gastos y yo te diré por qué medios obtendrá los ingresos necesarios, sobre qué grupos de la sociedad tiene que establecer los impuestos y la clase de aparato administrativo que necesita para ello».

Son bienes públicos, por ejemplo, la defensa nacional, el servicio exterior, la administración de justicia, el orden interno, las grandes infraestructuras públicas, el medio ambiente y el marco normativo (que incluye las instituciones democráticas y la financiación de partidos políticos).

Los bienes públicos tienen dos características principales básicas que los distinguen y, a su vez, los diferencian de los bienes privados: I) pueden ser utilizados colectivamente por todos los ciudadanos, sin que la utilización o disfrute por un grupo suponga una merma de su uso por los demás; II) la imposibilidad de su exclusión, pues una vez suministrado el bien o servicio, no se puede excluir a nadie de su disfrute, aunque no se esté dispuesto a pagar por ello (Sevilla Segura, 2004).

Si bien la distinción entre bienes públicos y bienes privados es un extremo conceptual más que una explicación de la realidad, más allá de la existencia de bienes y servicios indiscutiblemente públicos como los señalados, existen otros tipos de bienes y servicios que podrían catalogarse como *públicos impuros*, que reclaman regulación pública para mejorar la eficiencia y equidad de su producción y consumo. Estos serían los casos de bienes y servicios denominados *preferentes* y *comunes*, por nombrar las categorías más relevantes que justifican la acción estatal. Ejemplos de bienes y servicios preferentes son las vacunas ante enfermedades infectocontagiosas o la participación obligatoria en el sistema educativo. Un ejemplo de bienes y servicios comunes podría ser la pesca en un espacio público, dado que realizada por un individuo en un determinado momento no genera la imposibilidad de que otra persona haga lo propio ese u otro día, pero sí ocurrirá si se realiza pesca masiva indiscriminada durante un tiempo prolongado (Filgueira et al., 2020).

A partir del desarrollo del Estado de bienestar en las postrimerías de la Segunda Guerra Mundial, determinados fallos de funcionamiento de los mercados comenzaron a resultar socialmente inaceptables. Es el caso de las desigualdades de acceso a determinados bienes y servicios y su patrón distributivo, dado que el mercado no distribuye la renta con criterios de equidad y se requiere la intervención pública para corregir resultados que no surgirían de forma espontánea en ausencia de esta. En ese marco, las sociedades modernas han ido ampliando y exigiendo nuevos bienes y servicios, más allá de que su producción sea pública o privada. A modo ilustrativo, se pueden mencionar la salud, la educación, el deporte, la seguridad social, el sistema de cuidados, los medicamentos de alto costo, los seguros de desempleo o el subsidio al transporte de pasajeros. Hasta el apoyo a entidades financieras en dificultades, como ocurrió en muchos países durante la crisis del 2008, con el argumento de que las soluciones puras que los mercados ofrecían arrojarían resultados catastróficos desde el punto de vista del interés general. Es en esta lógica de bienes y servicios modernos que se comienza a hablar de una *renta básica universal*, a fin de garantizar una serie de consumos mínimos para todos los ciudadanos.

En esta cuestión de hacienda pública, provisión de determinados bienes y servicios e impuestos, merecen una mención especial algunas cuestiones particulares. Es el caso de bienes que, aun pudiendo ser catalogados como privados, redundan en beneficios sociales mayores que los estrictamente privados, pues no solo benefician a los sujetos que los demandan y pagan por ellos, sino también al resto de la sociedad (como la educación, la cultura o el deporte). El apoyo a la producción de este tipo de bienes suele expresarse en el otorgamiento de regímenes especiales y exoneraciones, que generan lo que se conoce como *gasto tributario*. En sentido inverso, tenemos situaciones en que el beneficio o costo social no coincide con el beneficio o costo privado (contaminación ambiental asociada a la producción de bienes privados o consumos no saludables, como el tabaco), por tanto los impuestos

procuran restablecer los equilibrios gravando las externalidades negativas generadas por la producción o el consumo en cantidades excesivas desde el punto de vista del interés general de la sociedad.

Otro elemento para destacar es que, en un entorno de creciente globalización económica y financiera, los países practican diversas formas de competencia fiscal internacional, en general con propósitos de promover y atraer inversión extranjera directa. La presencia de diversos incentivos tributarios a la inversión, por ejemplo los que benefician a empresas que operan en enclaves o en zonas francas, se ha convertido en uno de los principales desafíos que enfrentan las políticas tributarias a escala global.

Legitimidad y aceptación social del sistema tributario

Lograr trasmitir el concepto de que los impuestos son el precio de vivir en sociedad es un verdadero desafío en términos de legitimidad y de aceptación social del sistema tributario en las democracias modernas. Para ello se requiere abordar dos dimensiones. Por un lado, la instrumental, el contrato que establece obligaciones y derechos del Estado con los ciudadanos. Por otro lado, la distributiva, que define al Estado como agente de distribución de la carga total del financiamiento de los bienes y servicios públicos entre los distintos sectores sociales, determinando los niveles de equidad aceptados socialmente en cada momento histórico.

Analizar la evolución histórica y el estado actual de la percepción pública ciudadana sobre los impuestos, sus determinantes y las formas de expresarlo requiere de estudios técnicos permanentes que aporten información sobre los efectos que los tributos tienen en la práctica. En muchos países se publican informes continuos acerca de la percepción ciudadana sobre la fiscalidad. Estos incluyen la relación de esta con los bienes y servicios públicos recibidos por la ciudadanía, el comportamiento de los contribuyentes en términos del cumplimiento voluntario y el fraude fiscal, o bien, la relación de los contribuyentes con la administración tributaria y los niveles de satisfacción que se desprenden de ese relacionamiento.

Para la descripción del funcionamiento moderno de los sistemas tributarios, el sociólogo y economista norteamericano O'Connor, citado por Camarero et al. (2015) en su obra *La crisis fiscal del Estado*, afirmaba que «el Estado, a través del gasto y de las inversiones públicas, además de intervenir en el crecimiento económico, promueve también la integración y la cohesión social».

Es desde esa perspectiva que se entiende que la política fiscal no solo ejerce una función de acumulación económica, sino que también responde a la función de legitimación del sistema tributario, asignando recursos que favorecen un consenso o pacto social básico, que abarca a toda la sociedad y determina el grado de cohesión social. Si se admite que la redistribución vía gastos sociales es el precio que el Estado paga por obtener legitimidad y que son los contribuyentes quienes afrontan el mantenimiento de esos gastos sociales, la cohesión se mantendrá siempre que los sistemas fiscales no incurran en la percepción de sobrecarga impositiva, pues esta genera desconfianza del contribuyente y deslegitimación de los fundamentos del Estado de bienestar (Camarero et al., 2015).

Desde esta lógica, resulta importante comprender que la relevancia de los sistemas tributarios modernos va mucho más allá del poder de imperio sobre el que radica la definición jurídica original de los impuestos. Ese sentido le otorga Piketty (2014), en *El capital en el siglo* XXI, al afirmar que: «el impuesto no solo es una manera de hacer contribuir a unos y otros con el financiamiento de las cargas públicas y de los proyectos comunes, así como de distribuir esas contribuciones de la manera más aceptable posible; también es una manera de producir categorías, conocimiento y transparencia democrática».

El impacto de la fiscalidad internacional

La fiscalidad internacional muchas veces opera bajo el radar de la política doméstica. Si se analizan con detenimiento todos los cambios tributarios ocurridos en nuestro país en las últimas tres décadas, se puede observar que se produjeron modificaciones tributarias vía leyes de singular importancia en materia económica y de inserción internacional que no estuvieron previamente en el debate público, o incluso no generaron mayor debate a nivel parlamentario, sino que directamente se aprobaron con poca o nula discusión en ese ámbito. Muchas veces se aprobaron solo con los votos del oficialismo a partir de la iniciativa que el Poder Ejecutivo tiene en materia tributaria.

El período de gobierno que cerró su ciclo en febrero de 2025 no fue una excepción a esta regla. Basta recordar que el 1.º de enero de 2023 entró en vigor, casi sin discusión parlamentaria, la ley 20.095, que introdujo nuevas disposiciones en el impuesto a las rentas de las actividades económicas (irae) a efectos de dar cumplimiento al compromiso asumido por nuestro país con la Unión Europea y dar solución a ciertos aspectos del referido impuesto considerados potencialmente perjudiciales por fomentar la competencia fiscal desleal.

El gobierno que inició su ciclo en marzo de 2025 también deberá realizar cambios tributarios relevantes, producto de compromisos asumidos en materia de fiscalidad internacional durante el período de gobierno 2020-2025. Estos compromisos fueron asumidos en el marco del primer acuerdo global alcanzado por 136 países del Marco Inclusivo de la OCDE y validados políticamente por el g-20 en octubre de 2021.

La contradicción entre soberanía tributaria, vinculada al fenómeno del «Estado fiscal», y la mundialización de las bases imponibles y de los sujetos impositivos se encuentra en tensión permanente. La identidad entre tributos y la propia existencia de una administración tributaria tradicional, determinada por las fronteras de los Estados nacionales, y la idea de la soberanía tributaria comienzan a perder espacio. Las bases imponibles, es decir, las manifestaciones de capacidad contributiva que constituyen la esencia de los actuales tributos, adquieren formas internacionales. El capital, las estructuras jurídicas, las personas, los productos y factores productivos, en general, de manera acelerada derriban las fronteras nacionales de la imposición tributaria, estimulados por las nuevas tecnologías y la digitalización. La importancia de estos efectos se expresa de forma evidente en los esfuerzos que vienen realizando los Estados y algunos organismos internacionales con iniciativas para aplicar y coordinar estándares tributarios globales. Un ejemplo es el Sistema de Intercambio de Información Financiera con Fines Fiscales, que permitió progresar en la lucha contra el fraude fiscal y la elusión tributaria vía la planificación fiscal agresiva. Más recientemente, se sumó el desarrollo de nuevas reglas de fiscalidad internacional orientadas a garantizar niveles de tributación mínima global para las grandes empresas multinacionales y reducir la competencia fiscal nociva de los países por captar inversión extranjera directa.

En el histórico acuerdo del g-20 de octubre 2021, quedó plasmado el enfoque de dos pilares sobre el que se propone abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Para la OCDE (2024), «el enfoque de dos pilares es un avance significativo en la cooperación internacional, que presenta nuevas soluciones, como, la reasignación de los derechos impositivos sobre una parte de los beneficios residuales a las jurisdicciones de mercado, el uso de métodos más predecibles basados en fórmulas en vez de los tradicionales métodos basados en hechos y circunstancias, y la aprobación de un tipo impositivo mínimo global del impuesto sobre sociedades».

En el pilar 1 se propone reasignar a escala global una parte de la recaudación de los impuestos sobre los beneficios de las grandes empresas multinacionales con facturaciones anuales superiores a 20.000 millones de euros, teniendo en cuenta los países donde se realizan sus ventas, lo que supone la creación de una nueva potestad tributaria. En el pilar 2 se establece que las empresas multinacionales con facturaciones anuales superiores a 750 millones de euros deberán pagar una tasa efectiva mínima del impuesto a la renta empresarial del 15% sobre los beneficios reales generados en sus operaciones en todos los países en que actúan.

El pilar 2 ha producido avances concretos y a partir de su aplicación se verán afectados los regímenes de promoción y atracción de inversión extranjera de muchos países, con independencia de que los gobiernos respondan o no con cambios en los sistemas tributarios nacionales. Al respecto, podrá ocurrir que algunas medidas fiscales nacionales destinadas a atraer y mantener inversión extranjera directa pierdan su eficacia como consecuencia del impacto de las denominadas Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE). Pero también podrían producirse impactos indirectos, ya que los gobiernos encontrarían una oportunidad para avanzar en reformas de sus sistemas nacionales de incentivos a la inversión, aplicando nuevos mecanismos compatibles con las reglas GloBE (International Institute for Sustainable Development, 2023).

Lo concreto es que muchos países que actualmente tienen regímenes promocionales con alícuotas reducidas o del 0% para el impuesto a la renta empresarial a partir de 2024 comenzaron a percibir los efectos ya no de la erosión de sus bases imponibles, sino directamente de la pérdida de recaudación del impuesto en favor de otros países, dejando, por tanto, de ser un beneficio para los accionistas de las empresas. Este es el escenario global para Uruguay.

Principales desafíos para un debate necesario

En el texto hemos pretendido aportar conceptos técnicos, históricos, filosóficos y políticos sobre por qué es imprescindible retomar el debate pendiente sobre la fiscalidad en nuestra época y para nuestro país.

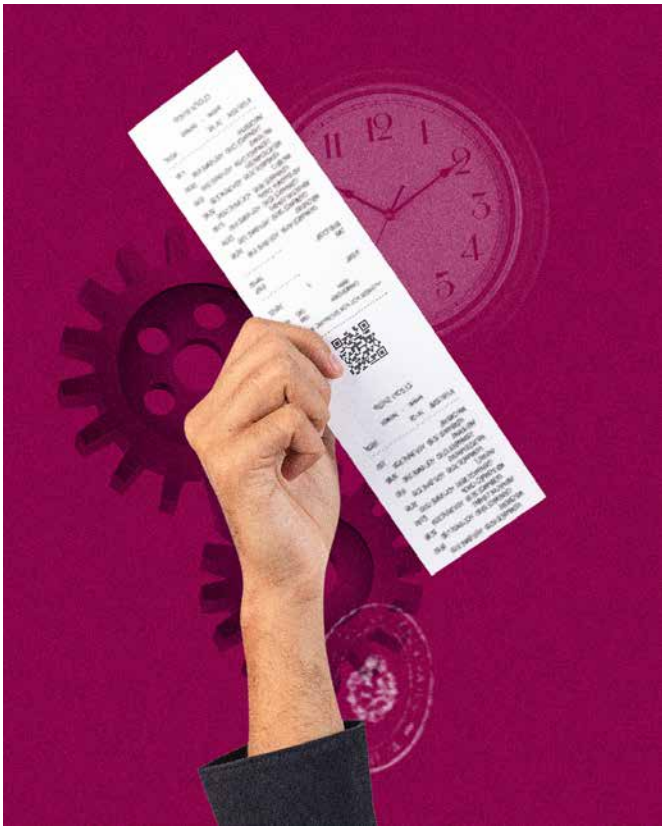
Un aspecto relevante que fundamenta la necesidad de internalizar los actuales debates globales refiere a los desafíos que presenta la fiscalidad internacional. La opción de participar o no de los acuerdos de tributación mínima global para grandes empresas multinacionales se debe establecer como una oportunidad de doble propósito. En primer lugar, porque ofrece la oportunidad de revisar nuestros sistemas de promoción de inversiones que han provocado que Uruguay tenga niveles de gasto tributario históricamente elevados (en total es superior al 6% del PIB). En segundo lugar, por la necesidad de legitimación

y aceptación social que requiere el sistema tributario nacional, perforado para el otorgamiento de beneficios tributarios y regímenes preferenciales que en muchos casos poco aportan términos de objetivos de desarrollo.

En el mundo de hoy, entre la competencia fiscal internacional y la competencia desleal de las jurisdicciones de baja o nula tributación, las tasas nominales del impuesto a la renta de las empresas han disminuido para el promedio de los países de la OCDE del 32% al 23% tan solo en 20 años, entre 2000 y 2020. Uruguay no ha escapado a esa tendencia.

La discusión sobre el 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, se continúen reduciendo los niveles de evasión y se asegure una distribución equitativa de la carga tributaria que dé legitimidad al sistema tributario en el marco de una sociedad democrática (Grau et al., 2022). A esto debe agregarse la necesaria articulación de la política tributaria con la inversión, en particular, en ciencia, tecnología e innovación (cti), que permita un crecimiento sostenible.

Entre otros posibles temas a incorporar al debate pendiente, corresponde mencionar, sin pretender ser definitivos, la necesidad de discutir seriamente sobre: I) el régimen de imposición mínima a las rentas de sociedades en armonía con los estándares del impuesto mínimo global; II) un impuesto al patrimonio actualizado (o similar) para los superricos; III) la posibilidad de finalizar la actual aplicación del *principio de territorialidad* y pasar a gravar a las personas físicas residentes por sus rentas y su patrimonio a nivel global; IV) la posibilidad de avanzar en un régimen de iva personalizado que contemple, al menos parcialmente, la capacidad contributiva de los consumidores y que contribuya a quitar regresividad al principal impuesto de nuestro sistema tributario; V) la capacidad de los impuestos para desalentar el consumo de bienes considerados nocivos para el bienestar general, en particular nos referimos a los tributos ambientales (calidad del aire y del agua) y a los impuestos saludables (tabaco, alcohol, bebidas azucaradas y alimentos con alto contenido de azúcar, grasas o sodio); VI) la necesidad de revisar los sesgos de género (explícitos e implícitos) del sistema tributario; VII) la tributación aplicable a mipymes y autónomos en los actuales regímenes de tributación fictos, simplificados o de base presunta, que requieren una revisión integral que contribuya a mejorar los niveles de formalización, productividad y cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y VIII) la imposición subnacional, considerando posibles tributos ambientales y los sistemas de valuación aplicables en la determinación de las bases imponibles de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria.



Seguramente, a partir de una discusión más profunda e informada será posible identificar otros temas que sin duda estarán presentes en el corto y mediano plazo, como ocurre actualmente con el debate sobre el sistema de seguridad social y el desafío de la sostenibilidad financiera con equidad intergeneracional.

El debate pendiente requiere de más y mejor evidencia científica, de mejoras en el acceso a información y datos de las administraciones tributarias (Dirección General Impositiva [DGI] y Banco de Previsión Social [BPS]), para que en el ámbito académico puedan generarse los estudios necesarios para todo el sistema político y la ciudadanía en general. Finalmente, sería importante comprender que solo con una administración tributaria moderna y capacitada será posible acompañar los cambios que exhiben las tendencias internacionales y avanzar hacia los desafíos que la fiscalidad presenta en un momento histórico tan importante como el que enfrentan nuestro país y el mundo en la actualidad, signado por el avance continuo del cambio tecnológico, por las transformaciones que la globalización acarrea sobre la organización de los negocios y del trabajo, por los crecientes desafíos que supone el cambio climático y por las consecuencias que puede tener la inteligencia artificial sobre la vida de las personas.

Referencias bibliográficas

Atkinson, A. (2016). *Desigualdad: ¿Qué podemos hacer?* Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica.

Azar, P., Bertino, M., Bertoni, R., Fleitas, S., García Repetto, U., Sanguinetti, C., Sienra, M., y Torrelli, M. (2009). ¿De quiénes, 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: Fin de Siglo.

Bértola, L., Lara, C., y Martínez, C. (2023). Taxation and inequality in Latin America: New perspectives on political economy and tax regimes. En Fehling, Ph., y Burchardt, H.-J. (eds.), *Global challenges in political economy*. Routledge.

Camarero, L., Del Pino, J., y Mañas, B. (2015). *Evolución de la cultura tributaria, coyuntura económica y expectativas vitales: Un estudio longitudinal*. Col. Opiniones y Actitudes, 73. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

Filgueira, F., y Lo Vuolo, R. (2020). *La reducción del espacio público en América Latina*. Documentos de Trabajo ciepp, 105. Centro Interdisciplinario para el Estudio de Políticas Públicas.

Goldscheid, R. (1926). Estado, presupuesto y sociedad: Un enfoque sociológico de los problemas de la hacienda pública. *Revista Hacienda Pública Española*, año 1970, 2, 170-195. España: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.

Grau, C., Lorenzo, F., y Viñales, G. (2022). *Aportes para una reforma tributaria de segunda generación en Uruguay*. Montevideo: Laboratorio Fiscal y Tributario del Centro de Investigaciones Económicas (CINVE).

International Institute for Sustainable Development. (2023). *Entender y adaptarse al impuesto mínimo global: Una guía para los países en desarrollo*. Canadá: The International Institute for Sustainable Development and International Senior Lawyers Project.

Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Bludell, R., Bond, S., Chote, R., Grammie, M., Johnson, P., Myles, G., y Poterba, J. (2011). *Diseño de un sistema tributario óptimo: Informe Mirrlees*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2024), *Transparencia fiscal en América Latina 2024: Informe de situación de la Declaración de Punta del Este, Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales*. París: OCDE.

Piketty, T. (2014). *El capital en el siglo XXI*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.

Schumpeter, J. (1918). La crisis del Estado fiscal. *Revista Hacienda Pública Española*, año 1970, 2, 145-169. España: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.

Sevilla Segura, J. (2004). *Política y técnica tributarias*. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Viñales, G. (2019). *Uruguay: Evolución del sistema tributario (1990-2018)*. La Ley Uruguay. Montevideo: Banda Oriental.

Sobre el autor

Gustavo Viñales Guillama. Contador público (Universidad de la República [Udelar], Uruguay). Máster Universitario en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria (Universidad Nacional de Educación a Distancia [UNED], España). Profesor de Maestría y Posgrados de Tributaria en Udelar. Investigador Asociado del Centro de Investigaciones Económicas (CINVE).

Friedrich-Ebert-Stiftung

Representación en Uruguay
Gral. Arturo Baliñas 1145, Piso 8
Montevideo, Uruguay

Responsables
Dörte Wollrad
Representante de la FES en Uruguay

Patricia González
Directora de Proyectos

Coordinación de publicaciones
Jandira Dávila

Edición y corrección
María Lila Ltaif

Diseño y diagramación
Cooperativa de Comunicación SUBTE

Más información:
↗ www.uruguay.fes.de

Contacto:
fesur@fes.de

Friedrich Ebert Stiftung

40 años en Uruguay