



**FACTORES ECONÓMICOS E IDEOLÓGICOS PRESENTES EN LA DISCUSIÓN
PARLAMENTARIA: ANÁLISIS DEL CASO DE RÉGIMEN DE RENTA
ATRIBUIDA DE LA REFORMA DE LA LEY N° 20.780 DEL AÑO 2014**

Parte I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumna : Ignacia Gómez Villas

Profesor guía : Rodrigo Ormeño Pérez

Santiago, 29 de marzo de 2019



**Subtema 1: FACTORES ECONÓMICOS E IDEOLÓGICOS PRESENTES EN LA
DISCUSIÓN PARLAMENTARIA**

Alumno: Ignacia Gómez Villas

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Profesor guía : Rodrigo Ormeño Pérez

Santiago, 29 de marzo de 2019

TABLA DE ABREVIATURAS

CEPAL	:	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
DC	:	Democracia Cristiana
FUT	:	Fondo de Utilidades Tributables
GTPP	:	General Tax Policy Process
IA	:	Impuesto Adicional
IDPC	:	Impuesto de Primera Categoría
IGC	:	Impuesto Global Complementario
IS	:	Impuesto Sustitutivo
IVA	:	Impuesto al Valor Agregado
LIR	:	Ley de Impuesto a la Renta
OCDE	:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PPD	:	Partido por la Democracia
PT	:	Política Tributaria
RN	:	Renovación Nacional
RRA	:	Régimen de Renta Atribuida
SAA	:	Sociedad Anónima Abierta
SII	:	Servicio de Impuestos Internos
UDI	:	Unión Demócrata Independiente

TABLA DE CONTENIDOS

TABLA DE ABREVIATURAS III

TABLA DE CONTENIDOS 4

1.	RESUMEN EJECUTIVO.....	5
2.	JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	9
3.	HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	9
4.	OBJETIVOS CONDUCTORES.....	10
4.1	<i>Objetivos generales</i>	10
4.2	<i>Objetivos específicos</i>	10

CAPÍTULO PRIMERO 12

POLÍTICA TRIBUTARIA: REVISIÓN DE LITERATURA COMPARADA 12

1.	¿QUÉ ES LA POLÍTICA TRIBUTARIA?.....	12
2.	TIPOS DE POLÍTICA TRIBUTARIA.....	14
3.	FACTORES DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA.....	17
3.1	<i>Factores económicos de política tributaria</i>	18
3.2	<i>Otros factores económicos</i>	20
3.3	<i>Otros factores de índole diversa</i>	21
3.4	<i>Factores ideológicos de política tributaria</i>	22
4.	ETAPAS DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA.....	23
4.1	<i>Modelo heurístico</i>	24
4.1.1	Etapas según Gultekin.....	25
4.1.2	Etapas según Gould y Baker.....	27
4.1.3	Etapas según el modelo Neozelandés.....	29
5.	Actores de la política tributaria.....	30

1. Resumen ejecutivo

Oliver Wendell Holmes (1927).

La primera etapa del presente trabajo, se enfoca en describir la estructura tributaria¹, ya que, esta debe cumplir una serie de características o atributos, que se discuten ampliamente en la literatura de las finanzas públicas, entre ellos la eficiencia, suficiencia, equidad y simplicidad. Una estructura tributaria eficiente es un componente fundamental para garantizar una sociedad armoniosa y económicamente fructífera mediante la cual los gobiernos pueden brindar servicios públicos esenciales para el desarrollo social². Sin embargo, tal como revelan los datos de Derecho comparado, en general, los procesos tributarios para elevar los impuestos, para imponer unos nuevos o para incorporar nuevos elementos de tributación, se desarrollan usualmente con altos niveles de desaprobación social³.

1 La noción de estructura tributaria abordada en el presente estudio es aquella utilizada en el Derecho comparado, referida a aquel conjunto de normas, principios e instituciones que conforman el modelo impositivo de un determinado país y que,

en último término, determinan los mecanismos impositivos y que dependen de la base impositiva, tasa impositiva y de cómo varía dicha tasa. Véase en Atkinson, A.B. y Stiglitz, J.E. 1976. “The design of tax structure: direct versus indirect taxation”. *Journal of Public Economics* (6), pp. 55-75.

2 Jack Wynands, S. (2018). The future of tax in New Zealand: How should the tax system promote the right balance between supporting the productive economy and the speculative economy. Treasury Tertiary Challenge 2018. The Treasury Kaitohutohu Kaupapa Rawa, p. 1.

3 Sólo a modo de ejemplificación, véase en Illinois Review. Gas tax hike rumors stir opposition from conservative state lawmakers. 19 de diciembre de 2018 [en línea] Disponible en <<https://www.illinoisreview.com/illinoisreview/2018/12/gas-tax-hike-rumors-stir-opposition-from-conservative-state-lawmakers.html>> [consulta: 2 de marzo de 2019]; Daily Journal. Opposition to tax hike surfaces. 15 de diciembre de 2018 [en línea] Disponible en <https://www.daily-journal.com/news/local/opposition-to-tax-hike-surfaces/article_b1192086-ff3b-11e8-8693-4b252b7b6bcb.html> [consulta: 2 de marzo de 2019]; Melia, P. 2018. “Experts and opposition hit out at failure to hike carbon tax”. *Business Budget 2019*. En: Independent.ie [en línea] Disponible en <<https://www.independent.ie/business/budget/experts-and-opposition-hit-out-at-failure-to-hike-carbon-tax-37402918.html>> [consulta: 2 de marzo de 2019]; Cicuéndez, R. “Actitudes y preferencias de los ciudadanos hacia el gasto público y los impuestos en España”. Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho. Universidad Complutense de Madrid, 2015, 442 p., entre otros.

La doctrina ha señalado que el enlace entre los impuestos y el gasto fiscal es cerrado y simétrico. “Pero esta simetría rara vez se refleja en la práctica de la política tributaria. Durante la mayor parte de este siglo, los impuestos han asumido una proporción cada vez mayor del ingreso nacional. Pero a finales de los años setenta, el aumento continuo provocó los inicios de una llamada revolución tributaria, cuya manifestación más famosa fue “La Proposición 13 de California”, que establece un límite constitucional a los impuestos estatales.

La insatisfacción tanto sobre las tasas como sobre las estructuras tributarias se ha convertido en un fenómeno cada vez más extendido. Los años 90 han visto un ritmo impositivo sin precedentes. En 1986, el Congreso de los Estados Unidos aprobó una ley que establece una importante reestructuración de su sistema impositivo directo. El gobierno de Nueva Zelanda ha implementado una de las reevaluaciones más radicales de su estructura de tributación, jamás emprendida por un país occidental. Gran Bretaña ha visto dos conjuntos importantes de medidas de reforma tributaria, en 1984 y 1988. Japón y Alemania, a pesar de fuerte oposición política, han iniciado el proceso de reestructuración de sus sistemas tributarios. La reforma tributaria está en la agenda política casi todas partes”. Kay, J.A. 1999. “Tax policy: A survey”. *The Economic Journal* (100), p. 18.

Con todo, y aun ante el descontento social, los estudios especializados sobre la importancia de los impuestos, son enfáticos en subrayar que la estructura tributaria de un país desempeña un rol determinante en el rendimiento económico global del mismo⁴. Sea porque la tributación es uno de los primeros signos de civilización de las sociedades⁵, sea porque es un mecanismo esencial en el financiamiento del bienestar de una colectividad, la literatura especializada ha señalado, invariablemente, que la tributación tiene importantes efectos tanto sobre la economía de un país, como sobre grupos particulares dentro de esa economía⁶.

Ahora bien, la estructura tributaria de un ordenamiento jurídico es precedida causal y temporalmente por la política tributaria que, en términos muy generales, es el proceso a través de la cual se diseñan, discuten e implementan las leyes tributarias que conforman el sistema tributario.

En efecto, el proceso formativo de política tributaria incide directamente en la estructuración fiscal de los tributos. De allí la importancia de la misma: un mejor proceso de política tributaria, posibilita el robustecimiento de las leyes tributarias, así como de su calidad.

En tal sentido, Pomerleau (presidente de la Tax Foundation), Hodge y Walczak, han señalado que tener una organización clara dentro de un marco tributario comprensible hace que sea más sencillo para las personas y las empresas operar de manera eficiente, lo que además fomenta el desarrollo económico sin obstaculizar la capacidad del gobierno para desarrollar el proceso de políticas públicas. Por el contrario, un marco tributario mal estructurado puede ser económicamente perjudicial, distorsionar los incentivos individuales y comerciales, y en general socavar los intereses comerciales tanto en la economía productiva como la especulativa⁷.

Por lo tanto, el diseño, desarrollo e implementación de una adecuada política tributaria constituyen una pieza clave en la estructura fiscal, ergo, en la consecución de los fines del Estado a través de la recaudación tributaria⁸. En este sentido, la Unión Europea ha enfatizado que un diseño “óptimo” de política tributaria, implica tener en cuenta las compensaciones y la priorización de objetivos según las situaciones específicas de cada Estado miembro, así como la

4 Kenny, L. y Winer, S. 2006. “Tax systems in the world: an empirical investigation into the importance of tax bases, administration costs, scale and political regime”. *International Tax and Public Finance* (1), pp. 185-215.

5 Norregaard, J. y Tehmina, K. 2007. “Tax policy: recent trends and coming challenges”. IMF Working paper, *International Monetary Fund*, p. 3.

6 Roach, B. 2010. “Taxes in the United States: History, fairness, and current political issues”. *Global Development and Environment Institute*, Tufts University, p. 1.

7 Pomerleau, K., Hodge, S. y Walczak, J. 2017. “International tax competitiveness Index 2017”. Washington, *Tax Foundation*, p. 1.

8 Vickneswaran, A. 2014. “Tax policy changes and their impact on tax revenue: A case study in Sri Lanka”. *International Research Journal of Social Sciences*, Vol. 3 (10), p. 1.

participación pública para asegurar la legitimidad de las políticas tributarias en cuestión⁹.

En este contexto, existe numerosa literatura comparada abocada a cuestiones básicas de política tributaria, como al estudio de sus diversas etapas y efectos en la estructura fiscal de los países, así como en el desarrollo social, la redistribución de las riquezas, el empleo y la justicia social mediante la reducción de la desigualdad y la asignación óptima de recursos¹⁰.

Sin embargo, aun en países en donde existe una tradición de dirección de la estructura tributaria a través de sólidos procesos de formación de política tributaria, es posible advertir la necesidad acusada por los autores, de superar los defectos de diseminación y reactividad de dichos procesos, habida consideración de lo inesperados e insuficientemente pensados que son algunos proyectos de reforma tributaria¹¹. Por estas consideraciones, el proceso de política tributaria debe estar premunido de notas deliberativas y de calidad legislativa en cuanto a la formación de las leyes tributarias¹².

En medio de dicho escenario, los procesos formativos de políticas tributarias no comprenden sólo aspectos técnico-jurídicos, sino que abarcan otras dimensiones, como la social, la organizacional y la cultural.

Así, desde una perspectiva social, la Comisión Europea ha señalado que la tributación tiene alcances en el crecimiento económico y, a su vez, en el marco de la equidad social. Esto porque los impuestos pueden ser una herramienta poderosa para combatir la desigualdad, promover la productividad, la sostenibilidad y la equidad intergeneracional¹³. De igual forma la Comisión Europea destaca los efectos de la organización tributaria de los Estados miembros, en los aspectos socio-económicos que abarcan el impulso de la prosperidad económica y de la inclusión¹⁴.

De allí que Mckerchar haya señalado: *“Al intentar comprender casi cualquier aspecto de la tributación, se debe tener en consideración que es mucho más que el estudio de la ley tributaria. La tributación no es una disciplina en sí*

9 European Commission. 2018. “Tax policies in the European Union”. Luxembourg, *Publications Office of the European Union*, p. 13.

10 En el mismo sentido, véase a Ralston, J. “Beyond the politics of anticipation: Institutional changes affecting the tax policy making process in Canada”. Thesis submitted to the Faculty of Graduate Studies and Research in partial fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, Department of Political Science, 1998, pp. 80 y ss.

11 HM Treasury. 2010. Tax policy making: a new approach. HM Revenue & Customs, p. 3.

12 *Ibidem*.

13 Véase en The European Commission’s Science and Knowledge Service. 2016. Policy research forum on the social dimension of the economic and monetary union, p. 3.

14 Por ejemplo, la correcta tributación de los ahorros y activos de los hogares, junto con los incentivos al impuesto a la renta en torno a la jubilación, pueden ser parte de la reacción política el envejecimiento de las sociedades. *Ibidem*.

*misma, sino que un fenómeno social que puede ser estudiado a través de variados lentes disciplinarios*¹⁵.

Otro lente disciplinario, como lo ha señalado la doctrina, es la dimensión organizacional de los tributos, en la medida en que afecta la estructura institucional del sistema de gobierno, así como la política económica que incide en el comportamiento de los contribuyentes¹⁶.

Por otra parte, la literatura comparada ha apuntado que los tributos tienen efectos diversos según el grado de cultura tributaria de los contribuyentes en los diversos países¹⁷. Entre nosotros, también la doctrina nacional ha señalado que uno de los desafíos a los que se enfrentan las modernas administraciones tributarias es, precisamente, la caracterización de los contribuyentes, a fin de incrementar la efectividad de las políticas tributarias¹⁸.

En consecuencia, tal y como clarificadoramente ha especificado la doctrina extranjera, estas dimensiones muchas veces permanecen ocultas dentro de la ley tributaria, siendo absorbidas por esta, dado que la dimensión técnico-legal del proceso formativo de política tributaria es la única visible.

Así, la doctrina ha señalado: *“El impuesto es un fenómeno organizacional, institucional, social y cultural que cuestiona sus efectos de poder en la sociedad, aunque esta pregunta permanece oculta detrás de una fachada técnica”*¹⁹.

Téngase presente que el presente estudio no pretende abordar las precedentes dimensiones de la política tributaria y sólo han sido esbozadas a fin de dar cuenta de la importancia y del alcance de la misma en el ámbito de la estructura tributaria.

15 Mckerchar, M. 2008. “Philosophical paradigms, inquiry strategies and knowledge claims: Applying the principles of research design and conduct to taxation”. *eJournal of Tax Research*, Vol. 6 (1), p. 5.

16 Hall, P. y Taylor, R. 1996. “Political science and the three new institutionalisms”. *Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung*, MPIFG Discussion Paper 96/6, pp. 1-32.

17 Véase en Bonilla, E. 2014. “La cultura tributaria como herramienta de política fiscal: la experiencia de Bogotá”. *Revista Ciudades, Estados y Política*, Vol. 1, (1), pp. 21-35.

18 Labraña, Al. “Determinantes conductuales del cumplimiento tributario en Chile mediante Machine Learning Models”. Tesis para optar al grado de Magíster en Políticas Públicas, Universidad Diego Portales, 2018, p. 2.

19 Boden et al. 2010. “Critical perspectives on taxation”. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 21 (7), p. 541.

2. Justificación de la investigación

A raíz de la importancia de analizar la política tributaria desde fuera de la técnica legal del proceso de formación de leyes tributarias, nuestro estudio se abocará a la investigación de la política tributaria, principalmente a través de un análisis de los elementos concurrentes en la etapa de discusión parlamentaria que precedió a la implementación de la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780 del año 2014, en lo que al régimen de renta atribuida respecta (en adelante “RRA”)²⁰ con el objeto de avanzar en la sistematización de las etapas formativas de la política tributaria en nuestro país.

Cabe señalar que en Chile no existen estudios sistemáticos y profundos sobre política tributaria, por lo que el proceso de formación de política tributaria no se encuentra lo suficientemente delimitado, ni caracterizado. De allí que nuestro estudio sea un aporte para el conocimiento de las diversas aristas que componen la política tributaria, tales como los tipos, factores que inciden en su formulación, actores, etapas y efectos.

Lo anterior encuentra justificación en el enunciado indiscutible de que una mejor política tributaria permite fortalecer los procesos de formación de leyes tributarias y mejorar la calidad de la legislación del ramo²¹.

3. Hipótesis de trabajo

Las hipótesis sobre las cuales se estructura el presente estudio son las siguientes:

Primera hipótesis. La equidad, el crecimiento económico, la inversión y el ahorro constituyeron los elementos económicos presentes en la discusión parlamentaria de la Ley N° 20.780 del año 2014, en lo que a renta atribuida respecta.

Segunda hipótesis. En la política tributaria implementada por la Ley N° 20.780 del año 2014, los elementos ideológicos desempeñaron un rol relevante en la fase parlamentaria de la etapa legislativa de dicha política.

20 La justificación de la elección de este caso para nuestro análisis se formulará en la parte metodológica de la presente investigación.

21 Mitchell, D. 2006. The benefits of good tax policy. The Heritage Foundation [en línea] <<https://www.heritage.org/taxes/commentary/the-benefits-good-tax-policy>> [consulta: 2 de marzo de 2019].

4. Objetivos conductores

4.1 Objetivos generales

a) Analizar el proceso formativo de política tributaria, su concepto, etapas, actores y factores económicos e ideológicos según la literatura comparada.

b) Analizar el proceso formativo de política tributaria, su concepto, etapas, actores y factores económicos e ideológicos a través de un estudio de casos, en torno a éstos últimos elementos (factores económicos e ideológicos) presentes en la reforma tributaria del año 2014.

4.2 Objetivos específicos

a) Conocer, analizar e identificar los factores económicos presentes en el debate parlamentario de la reforma del año 2014, a través del examen de caso, documental e interpretativo de los diferentes trámites constitucionales a los que se sometió el proyecto de ley que contemplaba la introducción del RRA.

b) Conocer, analizar e identificar los factores ideológicos presentes en el debate parlamentario de la reforma del año 2014, a través del examen de caso, documental e interpretativo de los diferentes trámites constitucionales a los que se sometió el proyecto de ley que contemplaba la introducción del RRA.

**FACTORES ECONÓMICOS E IDEOLÓGICOS PRESENTES EN LA
DISCUSIÓN PARLAMENTARIA**

CAPÍTULO PRIMERO

POLÍTICA TRIBUTARIA: REVISIÓN DE LITERATURA COMPARADA

1. ¿Qué es la política tributaria?

La política tributaria ha sido definida por la literatura de Derecho comparado desde la perspectiva del proceso de formación de políticas fiscales, como un episodio de autoridades políticas que actúan en el marco de un proceso formal o informal en la toma de decisiones vinculantes para una entidad política²².

Como se aprecia, la precedente conceptualización es de carácter general en la medida en que se refiere a la política fiscal y no específicamente a la política tributaria.

Sin embargo, la dogmática extranjera también ha abocado sus esfuerzos conceptuales en torno a la política tributaria, en los siguientes términos:

“La política tributaria es mecanismo administrativo que se construye para imponer y recaudar impuestos, a través de la aplicación de diferentes impuestos de bases y aranceles, a fin de aplicar la política que se ha construido”²³.

La anterior es una definición un tanto amplia, dado que se refiere al proceso de construcción de política tributaria²⁴. En cambio, otras definiciones de política tributaria se restringen a describir la formación de las leyes tributarias, en el siguiente orden de ideas:

“Es el proceso mediante el cual una regla impositiva propuesta o un cambio impositivo puede convertirse en ley (...). La legislación tributaria formal sigue los pasos específicos definidos en la Constitución (...), como todas las leyes

22 Gould, A. y Baker, P. 2002. “Democracy and taxation”. *Department of Political Science, University of Notre Dam* (5), p. 92.

23 Harrison, B, 2014. *American democracy now: Political science*. Primera Edición. Editorial McGraw Hill, New York, p. 24.

24 En términos aún más amplios, el Ministerio de Hacienda de Economía y Finanzas peruano, define la política tributaria como el “(...) conjunto de directrices y lineamientos mediante los cuales el Estado regula y orienta el proceso tributario del país, define los criterios generales que sustentan, de acuerdo a la estrategia general de desarrollo, los ámbitos fundamentales e instrumentos correspondientes al sistema tributario nacional, al gasto público, a las empresas públicas, a la vinculación con la economía mundial y a la capacitación y a la productividad. Todo ello pretende crear las condiciones adecuadas y el marco global para el desenvolvimiento de la política social, la política sectorial y la política regional”. Ministerio de Economía y Finanzas [en línea] Disponible en <<https://www.mef.gob.pe/es/politica-economica-y-social-sp-28.22>> [consulta: 2 de marzo de 2019].

*federales, requiere el consentimiento de ambas Cámaras del Congreso, el Senado y la Cámara de Representantes y la aprobación de la Presidencia*²⁵.

Por su parte, la OCDE ha enunciado un tratamiento conceptual de la política tributaria, como una formulación de la estrategia de impuestos que cubre las ventajas y desventajas de las alternativas para cumplir con los objetivos de un sistema tributario atractivo para la inversión, al tiempo en que aumenta los ingresos a fin de reforzar los pilares claves para un entorno favorable para las empresas²⁶.

Consecuencialmente, la OCDE ha destacado la importancia de una buena política tributaria, subrayando la idea de que una política tributaria mal diseñada, donde las reglas y su aplicación no son transparentes, o son demasiado complejas o impredecibles, puede desalentar la inversión e incentivar la inseguridad. Adicionalmente, expresa que los sistemas que entregan poderes discrecionales excesivos a la Administración tributaria, tienen a invitar a la corrupción y socavan buena parte de los objetivos fundamentales de gobernanza. Por tanto, alienta a los responsables políticos a garantizar que su estructura tributaria imponga cargas tributarias aceptables y que puedan ser determinadas con precisión, lo que mantiene bajo control el cumplimiento tributario y los costos de Administración tributaria²⁷.

Desde otra perspectiva, la política tributaria puede ser conceptualizada desde un punto de vista económico. Esta es la definición de la economista estadounidense K. Amadeo, quien expresa que la política tributaria es la forma en que el Congreso y otros funcionarios electos influyen en la economía utilizando los impuestos. Agrega que se utiliza junto con la política monetaria implementada por los bancos centrales para influir en la economía a través de la oferta monetaria y las tasas de interés²⁸.

En un sentido similar, el International Monetary Fund, arriba a la noción de política tributaria refiriéndose al uso del gasto público y de los impuestos para afectar la economía (asignación de recursos, producción y distribución de ingresos)²⁹.

A su vez, desde el punto de vista de los componentes de la política tributaria, Krugman y Wells la han definido como el mecanismo para determinar los niveles de gasto público e impuestos, con la finalidad de obtener unos

25 Kenton, W., 2018. Formal tax legislation. Review Laws & Regulation [en línea] Disponible en <<https://www.investopedia.com/terms/f/formaltaxlegislation.asp>> [consulta: 2 de marzo de 2019].

26

27 OECD. 2013. Tax policy. Policy Framework for Investment user's toolkit, p. 2.

28 Amadeo, K. 2018. Fiscal policy types, objectives, and tools. How Congress manipulates the economy. The Balance Diary [en línea] Disponible en <<https://www.thebalance.com/what-is-fiscal-policy-types-objectives-and-tools-3305844>> [consulta: 2 de marzo de 2019].

29 International Monetary Fund. 2014. Macroeconomic and financial implications of fiscal policy [en línea] Disponible en <<https://www.imf.org/external/region/tlm/rr/pdf/aug1.pdf>> [consulta: 3 de marzo de 2019].

resultados macroeconómicos concretos o estabilizar la economía, bajo la competencia del Gobierno, señalando que los componentes de la política fiscal son el gasto público y los impuestos³⁰.

Finalmente, dentro de una concepción notoriamente más amplia, Solomon considera que la política tributaria estadounidense no sólo se desarrolla en base al proceso formal de legislación tributaria, sino que también constituyen manifestaciones de política tributaria a) las guías del Departamento de Hacienda, generalmente aplicable a todos los contribuyentes, b) los documentos de orientación de la Administración tributaria relacionada con contribuyentes particulares, así como con los contribuyentes en general, c) los tratados tributarios, d) los acuerdos intergubernamentales y, e) los dictámenes judiciales³¹.

2. Tipos de política tributaria

A partir de una revisión literaria, la política tributaria ha sido clasificada por la doctrina comparada atendiendo a diversos criterios.

De forma generalizada, la política tributaria puede ser clasificada como expansiva o restrictiva (o contractiva) en atención a un criterio económico-finalista, es decir, según el objetivo de la política en particular.

a) Política tributaria expansiva. Este tipo de política tributaria se utiliza como herramienta tributaria para disminuir los impuestos y así poder aumentar el gasto público³².

b) Política tributaria restrictiva o contractiva. La finalidad de la política tributaria restrictiva es disminuir el gasto público y aumentar los impuestos.

Ahora bien, siguiendo un criterio que atiende a los efectos de la política tributaria, la doctrina comparada la ha clasificado de la siguiente forma.

a) Política tributaria ricardiana. La teoría de la equivalencia Ricardiana³³ se basa en la premisa de que la deuda pública financiaría el recorte de los impuestos, suponiendo que el déficit fiscal no afecta la demanda agregada de la economía. En otros términos, el consumo de los individuos no se ve alterado ante

30 Krugman, P. y Wells, R., 2007. *Introducción a la economía. Macroeconomía*. Madrid, Editorial Reverte S.A., p. 17.

31 Solomon, E. 2014. "The process for making tax policy in the United States: A system full of friction". *The Tax Lawyer*, Vol. 67 (3), p. 549.

32 Kubátová, K. y holesovská, P. 2014. "Convergence of VAT rates between 1995 and 2010". *European Financial and Accounting Journal*, Vol. 9 (2), p. 80.

33 La nomenclatura es utilizada por los autores en atención al nombre del creador de la teoría de la equivalencia, David Ricardo, en el siglo XIX. Véase en López, J. "Balance de la política fiscal desarrollada en España en época de crisis ¿Por qué elegir el camino contractivo?". Bilbao, Tesis para optar al grado de Máster en Administración y Dirección de Empresas, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad del País Vasco, 2014, p. 17.

la decisión del Gobierno de financiar el gasto público (esto puede hacerlo mediante el endeudamiento externo o mediante el incremento de los impuestos)³⁴, ya que si la elección corresponde al incremento de la deuda externa, los consumidores no aumentarán su consumo, ya que el próximo Gobierno se verá obligado a incrementar los impuestos para pagar la deuda externa.

En consecuencia, tal y como ha puntualizado la doctrina italiana, los impuestos y la deuda externa tienen el mismo efecto en el consumo privado³⁵.

b) Política tributaria keynesiana. Inversamente a la tesis Ricardiana, Keynes sostenía que mediante la política tributaria y su efecto multiplicador³⁶, el uso de la política tributaria sí sería efectivo debido a los mayores aumentos de la demanda agregada³⁷.

En efecto la literatura española, en base a la teoría keynesiana, ha apuntado que la política tributaria constituye el medio adecuado de intervención del Estado en la economía a fin de amortiguar los ciclos económicos, mitigando los efectos de los desajustes sociales, como el desempleo, por ejemplo, reduciendo los impuestos³⁸.

Luego, desde la perspectiva de la integración de las figuras impositivas a las cuales se dirige o recoge la política tributaria, esta puede clasificarse de la siguiente manera.

a) Política tributaria ortodoxa. La política tributaria que implementa una estructura tributaria ortodoxa recibe el mismo nombre, por lo que resulta necesario examinar qué es lo que la doctrina comparada entiende por ortodoxo.

34 Aisen, A. y Moreno, D. 2011. "Política fiscal en EE.UU y Europa: Efectos macroeconómicos de mediano plazo". *Revista de Análisis Económico*, Vol. 26 (2), p. 68.

35 Ricciutti, R. 2001. "Assessing Ricardian Equivalence". *Società Italiana di Economia Pubblica*. Workin Papers. Dipartimento di Economia Politica, Università di Siena, p. 2.

Es decir, los consumidores se darán cuenta de que en un futuro tendrán que pagar mayores impuestos para poder pagar así la deuda que ha contraído el Estado, y esto supondrá que los ciudadanos ahorren un dinero extra para poder financiar ese aumento futuro. Véase también en Barro, R. 1989. "The Ricardian approach to budget deficits". *Journal of Economics Perspectives*, Vol. 2 (3), pp. 37-54.

36 Krugman, P. y Wells, R. 2007. Op. cit. p. 17.

37 Para un análisis profundizado véase a Sangkuhl, E. 2015. "How the Macroeconomic Theories of Keynes influenced the Development of Government Economic Finance Policy after the Great Depression of the 1930's: Using Australia as the Example". *Athens Journal of Law*, Vol. 1 (1), pp. 32-52.

38 Cerón, J.A. "El papel de la política fiscal en los países desarrollados en la época de la globalización: teoría y práctica". Madrid, Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, 2011, p. 68.

En este orden de ideas, la doctrina al referirse a la ortodoxia de una estructura tributaria, aluden a un modelo impositivo tradicional³⁹. Sin embargo, dicha alusión no termina por revelar la ortodoxia en materia de política tributaria.

En el marco de la Comunidad Andina, la política tributaria ortodoxa es aquella dirigida a establecer o regular los tributos en los cuales tradicionalmente se han venido apoyando los ordenamientos tributarios⁴⁰, originalmente europeos y, posteriormente, los latinoamericanos, a fin de sustentar el gasto público del Estado⁴¹.

En tal sentido, la doctrina australiana ha señalado que a partir de 1980, el enfoque ortodoxo apareció como un modelo de finanzas públicas, cuyo rasgo característico fue la aplicación directa de los criterios normativos a los acuerdos fiscales, a veces de manera derivada a impuestos particulares, pero, más comúnmente, al sistema tributario en su conjunto⁴².

La idea central de la política tributaria ortodoxa es aquella que apunta a la importancia de una estructura tributaria equitativa basada en la capacidad de pago, así como del enfoque del impuesto "óptimo", que implicaba la aplicación directa del esquema normativo utilitario a las cuestiones de diseño de política tributaria. Las restricciones políticas fueron ignoradas en la determinación de la política tributaria y se asumió que los responsables de la formulación de políticas debían ser impulsados únicamente por el deseo de "hacer el bien" como lo consideraría el asesor de políticas de finanzas públicas (el denominado "aspecto de la benevolencia")⁴³.

Siguiendo con el análisis de la literatura australiana, el segundo enfoque de los modelos ortodoxos de finanzas públicas fue el de elección pública. El rasgo distintivo de este enfoque se basa en la idea de que un modelo formal de proceso político debe ser una parte explícita de cualquier perspectiva satisfactoria de la tributación, y los actores dentro de cualquier modelo de este tipo tenían que mostrar lo mismo⁴⁴.

b) Política tributaria heterodoxa. La política tributaria heterodoxa es aquella que recoge nuevos modelos impositivos dentro de la estructura tributaria.

39 Téngase presente que la Real Academia Española de la Lengua, define ortodoxo como aquello conforme con hábitos o prácticas generalmente admitidos. Véase en Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, Edición Tricentenario, actualizado al año 2018.

40 Estos tributos son los impuestos directos, es decir, los impuestos a la renta y al capital y los impuestos indirectos, tales como los impuestos al consumo general (v.gr. IVA) e impuestos al consumo específico.

41 Ramírez, M. J. 2017. "Los tributos heterodoxos y su aplicación en la Comunidad Andina". Revista *Universidad Andina Simón Bolívar*, Serie Magister (25), p. 17.

42 Brennan, G. y Buchanan, J. 2000. "The power to tax. Analytical foundations of a fiscal constitution". Vol. 9. Indiana, *Liberty Fund Inc.*, p. 2.

43 *Ibidem*.

44 *Ibidem*.

De allí que la doctrina española haya enfatizado en que la heterodoxia en materia tributaria dice relación con las innovaciones impositivas⁴⁵.

Por su parte, en el marco de la Comunidad Andina, la doctrina ha expresado la precedente idea, en el siguiente orden de cosas:

*“La imposición heterodoxa está conformada por un conjunto de gravámenes periódicos o de temporada cuyo objeto es dar soporte al sistema cuando se presentan necesidades presupuestarias imprevistas en el Estado que lo contiene o a su vez cuando la política pública requiere un mecanismo tributario que cumpla con fines extrafiscales, tales como el control de actividades extraordinarias de los sujetos pasivos”*⁴⁶.

Sin embargo, la misma doctrina ha criticado las precedentes afirmaciones desde la perspectiva de la transitoriedad de los tributos, dado que en muchos casos los tributos no se derogan al momento en que se han cubierto las necesidades para las cuales fueron creados y no siempre la imposición está apoyada en fines extrafiscales.

En términos generales, la política tributaria heterodoxa es aquella que establece o se dirige a regular tributos no tradicionales, tales como impuestos a las transacciones financieras, a los activos empresariales, impuestos presuntivos de renta, regímenes simplificados para algunos contribuyentes, entre otros⁴⁷.

A menudo las políticas tributarias heterodoxas se introducen en tiempos de crisis, convirtiéndose en arreglos permanentes de las estructuras tributarias⁴⁸. Cabe agregar que los impuestos de renta presuntiva y los regímenes tributarios simplificados son heterodoxos en América Latina, pero en otros ordenamientos-tributarios pueden ser considerados ortodoxos⁴⁹.

3. Factores de la política tributaria

Para efectos del presente estudio, los factores de política tributaria son aquellos principios que guían el proceso formativo de política tributaria dado que representan aquellos objetivos a los que apunta la política en cuestión. En otros términos, los factores de política tributaria son los objetivos de la política fiscal en materia tributaria⁵⁰.

45 Carpio, R. 2009. “Impuesto a la renta implícita”. Cuadernos de Formación (8), *Instituto de Estudios Fiscales*, p. 114.

46 Ramírez, M. J. 2017. Op. cit. p. 17.

47 Martínez-Vazquez, J. 2014. “Tax structure in Latin American: Its impact on the real economy”. *Revista de Economía Mundial* (37), pp. 71-73.

48 *Ibíd.*

49 Op. cit. p. 46.

50 En este sentido, véase a Minarik, J. 2000. Taxation. The Library of Economics and Liberty [en línea] Disponible en < <https://www.econlib.org/library/Enc/Taxation.html> > [consulta: 3 de marzo de

En el marco del Derecho comparado los factores de política tributaria han sido tratados como elementos de “buena” política tributaria y tal es el sentido en que la literatura ha moldeado sus esfuerzos sistematizadores en torno a factores⁵¹.

Tal y como ha expresado la Association of International Certified Professional Accountants, el proceso de política tributaria se desenvuelve entre diversos actores (políticos, economistas y profesionales, principalmente) en base a una discusión sobre los cambios que en la estructura tributaria se pretende introducir y, que, en términos muy generales, se reduce a analizar y comparar propuestas de política tributaria⁵².

En el citado contexto, las modificaciones a las reglas tributarias, sean mayores o menores, plantean la cuestión de determinar los factores a través de los cuales evaluar la política tributaria a implementar⁵³.

Iluminadoramente la doctrina estadounidense ha puntualizado que la política tributaria debe minimizar los daños provocados a los miembros de la comunidad en donde se aplica la estructura impositiva e intenta responder a la pregunta ¿Qué criterios deben utilizarse para evaluar si una política tributaria minimiza los daños a los miembros de la sociedad?⁵⁴.

La literatura es consistente en sostener que no existe un catálogo cerrado que defina una buena política tributaria, por lo que en el presente acápite revisaremos algunas voces autorizadas.

3.1 Factores económicos de política tributaria

Los factores económicos de política tributaria han sido sistematizados en doctrina como aquellos atributos o características que se propone alcanzar una determinada política, en el marco ideal de la estructura tributaria⁵⁵.

Una categorización temprana de los factores de política tributaria es aquella proveniente de Adam Smith. En tal sentido, los cánones explicitados por Smith en su obra ilustre “La riqueza de las naciones” de 1776, comparten el carácter económico de su contenido y son los que pasamos a explicar.

2019].

51 Heady, C. 1993. “Optimal taxation as a guide to tax policy: A survey”. *Fiscal Studies*, Vol. 14 (1), p. 16.

52 Association of International Certified Professional Accountants. 2017. Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals [en línea] Disponible en <<https://www.aicpa.org/ADVOCACY/TAX/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf>> [consulta: 3 de marzo de 2019], p. 2.

53 *Ibíd.*

54 Vedder, R. y Gallaway, L. 1998. “Some underlying principles of tax policy”. Washington D.C., *Joint Economic Committee*, p. 4.

55 Alm, J. 1996. “What is an “optimal” tax system?” *National Tax Journal*, Vol. 49 (1), pp. 117-133.

a) Equidad: Según el cánón de equidad, cada persona debe pagar impuestos según su capacidad de pago, es decir, en proporción a sus ingresos o rentas. Así, las personas más ricas deben pagar más impuestos que los pobres. Smith consideraba que los impuestos debían ser proporcionales a los ingresos, es decir, todos debían pagar la misma tasa o porcentaje de sus ingresos⁵⁶.

a.1) Tipos de equidad. La literatura extranjera clasifica la equidad en horizontal y vertical.

- Equidad horizontal. Este tipo de equidad implica que los contribuyentes en situación similar deben ser tratados –tributariamente– de manera igual⁵⁷. De acuerdo con el cánón de equidad horizontal, la carga impositiva debería distribuirse por igual entre las personas en igual situación financiera.

- Equidad vertical. A su vez, la equidad vertical exige que los contribuyentes en diferentes situaciones financieras deban ser tratados de manera desigual⁵⁸.

- Equidad intergeneracional. A la precedente clasificación, la doctrina agrega la equidad intergeneracional que se sostiene en la idea del beneficio. De acuerdo con esto, los contribuyentes deben contribuir a los solventar los gastos de los beneficios obtenidos por una determinada política tributaria⁵⁹.

b) Certeza: De acuerdo con este principio, los impuestos que cada individuo está obligado a pagar deben ser ciertos y no arbitrarios. El contribuyente debe saber cuánto, qué impuesto, cuándo, por qué y dónde debe pagarlo⁶⁰.

La certeza de las reglas tributarias está vinculada a la legalidad, así como al principio del Estado de Derecho. La doctrina ha apuntado que la certeza de la tributación es una garantía democrática en cuya virtud las autoridades son responsables ante el electorado. Desde la perspectiva económica, la tributación debe perseguir el cánón de la certeza a fin de consolidar la confianza de los mercados y así impulsar el crecimiento económico⁶¹.

c) Conveniencia: el tercer cánón de la política tributaria es la conveniencia que establece que cada impuesto debe ser recaudado de manera más conveniente para el contribuyente. Además, los impuestos deberían idealmente recaudarse de una manera que tome en cuenta la liquidez de un

56 Jarczok-Guzy, M. 2017. "The principles of tax law equality in the context of direct taxation". *Journal of Economics and Management*, Vol. 30 (4), p. 73.

57 Owsiak, S. 2013. "Finanse publiczne. Teoria i praktyka (Public finance. Theory and practice)". *Wydawnictwo Naukowe PWN*, Warszawa, p. 190.

58 *Ibídem*.

59 Coombes, G. y Dollery, B. 2002. "An analysis of the debate on intergenerational equity and fiscal sustainability in Australia". *Working Paper Series in Economics*, p. 3.

60 Muller, E. 2010. "A framework for wealth transfer taxation in South Africa". Faculty of Law, *University of Pretoria*, p. 50.

61 *Ibídem*.

contribuyente. Si se cobra un impuesto en el valor de los activos no realizados, los activos deben ser valorados⁶².

d) Economía: Este cánón requiere que el costo de la administración de la recaudación de impuestos sea lo más bajo posible tanto para el contribuyente como para la autoridad tributaria.

3.2 Otros factores económicos

La Comisión Europea agrega a los factores de equidad, certeza, conveniencia y economía de A. Smith, los siguientes:

a) Eficiencia⁶³: En general, los impuestos deben ser neutrales y garantizar que las decisiones de inversión tengan en cuenta la mejor perspectiva económica. Sin embargo, la política tributaria se puede utilizar para corregir las fallas del mercado, por lo que las distorsiones o ineficiencias en una economía de mercado particular se pueden corregir mediante el uso de incentivos fiscales específicos, por lo que la doctrina comparada ha señalado que determinar si una política tributaria está corrigiendo una falla del mercado o si es ineficiente puede ser difícil⁶⁴.

Por tanto, la eficiencia dice relación con la promoción de impuestos que distorsionen lo menos posible las decisiones de los agentes económicos y se mide en términos de recaudación de impuestos⁶⁵.

b) Eficacia: La eficacia es esencialmente la capacidad de la base imponible para lograr sus objetivos básicos. Los incentivos pueden aumentar la competitividad⁶⁶.

c) Simplicidad y transparencia: Cuanto más simple sea una base imponible, más bajos serán los costos administrativos o de cumplimiento, tanto para la Administración tributaria como para los contribuyentes.

Las reglas también deben ser claras, lo que se enlaza con el requisito de transparencia deseable, no sólo para asistir la planificación de negocios, sino que también para proporcionar un grado de certeza de ingresos para los

62 Op. cit. p. 51.

63 También descrita como neutralidad, particularmente en relación con diferentes tipos de inversión.

64 European Commission. 2004. Common consolidated corporate tax base working group. General tax principles. Working Document [en línea] Disponible en <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/cctbwp1finalrev1_en.pdf> [consulta: 3 de marzo de 2019], p. 4.

65 Grupo Banco Mundial. 2017. Hacia un sistema tributario mas eficiente. Evaluación de la eficiencia fiscal, análisis de costos y beneficios de los gastos fiscales y estudio sobre el empleo informal y sus repercusiones en el sistema tributario, p. 87.

66 European Commission. 2004. Op. cit. p. 5.

contribuyentes. Si las reglas que rigen la compensación de pérdida no son claras, entonces ninguna empresa puede predecir los pagos de impuestos y los ingresos⁶⁷.

d) Consistencia y coherencia: Este factor económico de política tributaria se traduce en que cuando dos hechos tienen el mismo resultado comercial, deben tener el mismo resultado tributario, es decir, las decisiones comerciales sobre la estructuración de transacciones no deben ser distorsionadas por consideraciones fiscales⁶⁸.

e) Flexibilidad: Los mercados y las prácticas comerciales cambian con el tiempo, por lo que la base tributaria debe responder y ser capaz de cambiar también.

f) Exigibilidad: Las reglas tributarias deben ser fáciles de hacer cumplir ya que es improbable que un sistema que no se pueda hacer cumplir pueda ser equitativo o neutral⁶⁹.

3.3 Otros factores de índole diversa

Por su parte, un informe realizado por la OCDE el año 2013⁷⁰, establece que la política tributaria debe evaluar una serie de elementos o factores para cumplir con los objetivos propuestos. El informe señala que los elementos, son los siguientes:

a) Factores administrativos: son aquellos que evalúan la evasión de impuestos y los costos del cumplimiento y la ejecución de la carga impositiva.

b) Factores institucionales: son aquellos que dicen relación con los costos transicionales de cambiar la estructura tributaria, así como los aspectos legales y administrativos de su implementación.

c) Factores de economía política: son aquellos relacionados con las elecciones de las autoridades para acceder al Gobierno, en reconocimiento de que los políticos pueden utilizar promesas tributarias para favorecer sus intereses de elección o reelección.

En suma, la literatura especializada ha resumido los factores de política tributaria, señalando que la estructura tributaria debe producir adecuados ingresos. Debe ser equitativa en su tratamiento de diferentes grupos. Debería interferir lo menos posible con los incentivos para trabajar e invertir. Debería ayudar a mantener los amplios mercados de consumo, que son esenciales para la producción de alto nivel y empleo. Los impuestos deben ser fáciles de administrar

67 *Ibidem*.

68 *Ibidem*.

69 *Ibidem*.

70 OECD. 2013. Op. cit. pp. 13 y 14.

y tan fácil de comprender como fuera posible. Mientras que el sistema tributario debe ser flexible y cambiar con condiciones económicas cambiantes, debería ser posible lograr esta flexibilidad sin revisiones frecuentes de la estructura tributaria básica⁷¹.

3.4 Factores ideológicos de política tributaria

Dentro del proceso formativo de política tributaria no concurren factores económicos de forma aislada, sino que, por el contrario existen factores ideológicos que desempeñan un rol preponderante en su construcción.

El factor ideológico ha sido definido por la doctrina comparada como aquello que nos permite observar las creencias generales que comparten los grupos políticos al menos en dos niveles. El primero sirve para diferenciar a los miembros de los partidos políticos y a estos mismos de forma muy general (por ejemplo, diferencia entre “izquierda” y “derecha”)⁷². En un segundo nivel, la ideología permite identificar a los miembros de los partidos políticos y a estos mismos, dentro del universo general al que se arriba en el primer nivel (por ejemplo, “centro izquierda”, “ultra derecha”)⁷³.

Tal como ha señalado la literatura extranjera, el proceso de política tributaria se ve fuertemente influenciado por los agentes políticos y por la ideología política⁷⁴.

Howlett, Mcconnell y Perl identifican los factores ideológicos, de la manera que sigue⁷⁵:

- a) Cambios en el gobierno.
- b) Rotación legislativa.
- c) Ideología política de los actores de política tributaria.

Para efectos del presente estudio, el análisis de elementos ideológicos resulta trascendental, en particular para entender las justificaciones políticas, y las opiniones de los parlamentarios en torno a la etapa de discusión de la fase parlamentaria.

71 Shere, L. 1949. “An economist’s viewpoint on tax policy”. *The Annals of the American Academy of Political and Social Science* (266), p. 167.

72 Moreno, J. 2011. “Pensar la ideología y las identidades políticas. Aproximaciones teóricas y usos prácticos”. *Revista Estudios Políticos* (35), p. 47.

73 *Ibíd.*

74 Howlett, M. et al. 2014. “Streams and stages: Reconciling Kingdon and policy process theory”. *European Journal of Political Research*, p. 3.

75 *Ibíd.*

4. Etapas de la política tributaria

La doctrina comparada ha sido enfática en señalar que las medidas de política tributarias que movilizan ingresos adicionales, que mejoran la competitividad y aumentan la productividad, se mantienen en el centro de los debates políticos en muchos países avanzados y emergentes economías de mercado. A su vez, ha señalado que la política tributaria está en constante reforma, pero es muy engorroso obtener información detallada de lo que ocurre en diferentes países, más allá de identificar cambios en los parámetros básicos tributarios como las tasas de impuestos, aun cuando dichos datos son cruciales para evaluar el impacto de futuras reformas y desarrollar un asesoramiento informado sobre las direcciones que deben seguir las reformas en la estructura tributaria⁷⁶.

En este sentido, el International Monetary Fund. ha caracterizado la política tributaria inserta dentro de un proceso, es decir, como un mecanismo de planificación tributaria compuesto por etapas⁷⁷.

En la mayoría de los países la Administración tributaria (entre nosotros, el Servicio y Tesorería General de la República) no es responsable de la política tributaria, sino que ésta es responsabilidad de una dirección o área del Tesoro (entre nosotros el área de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda)⁷⁸.

Sin embargo, aun cuando exista consenso entre los autores sobre la composición por etapas de la política tributaria, lo cierto es que no existe una definición absoluta⁷⁹ de cuáles son estas etapas compositivas⁸⁰. Sin embargo, la literatura comparada ha recalcado la importancia de proporcionar un marco organizativo y un vocabulario común para hablar de política tributaria. La teoría más común en literatura, es la tesis de la política tributaria como “heurística por etapas”⁸¹, que explicaremos en el acápite siguiente.

76 Amaglobeli, D. et al. 2018. “Tax policy measures in advanced and emerging economies: A novel database”. *International Monetary Fund*, p. 5.

77 International Monetary Fund, 2017. Fiscal Policy. How to established a Tax Policy Unity. Fiscal Affairs Department. Washington D.C., p. 2.

78 TPA. Centre for Tax Policy and Administration. 2010. Tax Administration in OECD and Selected NonOECD Countries: Comparative Information Series (2010). Forum on Tax Administration, p. 15.

79 “Much like kindond’s MSF endeavored to address to less orderly process of policy-making, PET strives to explain why most of the time policymaking is incremental and moves along gradually, while during other times massive change can and does occur. Both theories stand in contrast to the stages heuristic model we spent the bulk of our time discussing. And these models are not the only alternative theories, either. The point is that policy studies has come a long way in in trying to make sense out of the policymaking process in the United States, but it is also far from complete in that we do not have a definitive public policy theory”. SAGE, 2018. *The Policy Process and Policy Theories*. SAGE Publications Inc., p. 41.

80 SAGE, 2018. Op. cit., p. 21.

81 *Ibidem*.

4.1 Modelo heurístico

El modelo heurístico es el modelo de formulación de política tributaria más utilizado por los especialistas. También se conoce como modelo clásico, modelo por etapas o modelo de proceso de políticas públicas⁸².

Hasta mediados de 1980, la comprensión del proceso de políticas públicas, en general, estuvo fuertemente influenciado entre los académicos estadounidenses por la heurística por etapas. Nakamura⁸³, uno de sus principales expositores, lo denominó “enfoque de libro de texto”⁸⁴.

Aun cuando ha estado sometida a fuertes críticas, especialmente por su carácter secuencial y líneal⁸⁵, la heurística sigue siendo el modelo de resolución de problemas aplicado al proceso de formación de políticas públicas⁸⁶.

Cabe agregar que existe un modelo alternativo de comprensión del proceso de formación de políticas públicas que resulta aplicable al de política tributaria, esto es, el de “sistemas”. En ese contexto, se ha utilizado el modelo de “input-output”.

La fase de las “entradas” estaría conformada por elecciones, opinión pública, comunicaciones a funcionarios electos, cobertura mediática y por la experiencia personal de los actores que toman las decisiones⁸⁷, mientras que la fase de las “salidas”, estaría integrada por las leyes, regulaciones y, en general, por las decisiones adoptadas en el proceso de política pública.

Sin perjuicio de lo anterior, prefiere el modelo heurístico al de sistema, habida consideración de que el proceso de transformar “entradas” en “salidas”, constituye una caja negra que, en último término, siempre termina recurriendo a la heurística por etapas.

El modelo heurístico que organiza los procesos de toma de decisiones en cinco fases. La doctrina anglosajona explica estas etapas de la siguiente forma⁸⁸.

82 Gultekin, S. 2014. “Understanding Policy Process: Is there a single best way?”. *Yönetim Bilimleri Dergisi* (24), p. 45.

83 Nakamura, R.T., 1987. “The Textbook Policy Process and Implementation Research”. *Policy Studies Review*, Vol. 7 (1), pp. 142-154.

84 Véase en Sabatier, P. A., 2007. *Teorías del proceso de las políticas públicas*. Westview Press, Buenos Aires, p. 9.

85 Birkland, T., 2011. *An introduction to the policy process: theories, concepts, and models of public policy making*. Tercera Edición. New York, M.E. Sharpe, p. 26.

86 Albar, F. y Jetter, A., 2009. *Heuristics in decision making*. Portland State University, Technology Management in the Age of Fundamental Change, pp. 578-584.

87 Birkland, T., 2011. Op. cit. p. 26.

88 Gultekin, S. 2014. Op. cit. pp. 46 y ss.

4.1.1 Etapas según Gultekin

a) Etapa de agenda. La configuración de la agenda simplemente se refiere a qué temas serán abordados por el Gobierno o autoridades responsables de la toma de decisiones tributarias.

Varios actores políticos definen los problemas de manera diferente según sus perspectivas. Cómo se define el problema juega un papel fundamental papel en la configuración de políticas. Es decir, qué problemas se abordarán por los responsables de la toma de decisiones se decide durante la fase de establecimiento de la agenda del llamado modelo de política clásica. Dicho de otra manera, un proceso de política comienza con un problema⁸⁹.

b) Etapa de formulación de políticas. La formulación de políticas se refiere al proceso en el cual se desarrollan las iniciativas de la posible política tributaria. Cuando los responsables de la formulación de políticas tributarias ponen un problema en la agenda, comienza la fase de formulación de políticas.

Gultekin señala que cómo se define el problema determina la formulación de la política tributaria en la mayoría de los casos. Por lo tanto, la definición del problema es vital para la formulación de políticas. Agrega que descubrir las causas del problema permite que los responsables de formular políticas tributarias formulen políticas efectivas para resolver el problema⁹⁰.

c) Etapa de legitimación de políticas. La etapa de legitimación de las políticas consiste en seleccionar una de las políticas propuestas y promulgarla con apoyo político. Una vez formuladas las soluciones de políticas, una de las soluciones propuestas atrae la aceptación de quienes toman las decisiones⁹¹.

El citado autor añade que a pesar de que hay una serie de actores políticos cuyas soluciones podrían preferirse, una solución política pasa por un proceso de legitimación. En los países democráticos, la legitimación de las políticas es realizada por los parlamentos o los Gobiernos⁹².

d) Etapa de implementación de políticas. Gultekin señala que la implementación es el proceso en el que las políticas tributarias legitimadas se ponen en acción. Esta etapa del proceso de políticas tributarias se considera como la fase más crítica ya que la mayoría de las políticas se configuran a través de la fase de implementación⁹³.

89 Op. cit. p. 46.

90 Ibídem.

91 Ibídem.

92 Ibídem.

93 Op. cit. p. 47.

Agrega que las políticas tributarias se formulan y legitiman a través de un proceso legislativo, pero que sin embargo, la mayoría de las políticas tributarias no determinan acciones particulares de los implementadores. Cómo los implementadores ponen en práctica la política determinan el éxito. Es por eso que la etapa de implementación es crucial para el éxito de las políticas⁹⁴.

e) Etapa de evaluación de políticas. El mismo autor se refiere a la etapa de evaluación de la política tributaria como aquella que evalúa los impactos de la política en cuestión, como mecanismos exitosos para asegurar los resultados perseguidos⁹⁵. Cuando una política es formulada, legitimada e implementada, es importante evaluarla.

En el mismo sentido agrega que los resultados de las políticas deben abordarse porque la mayoría de las políticas causan consecuencias inesperadas y efectos secundarios, incluso si surgen los resultados esperados⁹⁶.

Por su parte, la literatura estadounidense ha señalado: “*Cada etapa tiene una característica, un manierismo y un proceso distintivos que le dan a la etapa individual una vida y presencia propia*”⁹⁷.

En consecuencia, el proceso de políticas tributarias ha sido visto como secuencial, acumulativo, y diferenciado por función.

Es secuencial porque un escenario lleva al siguiente.

Es acumulativo ya que cada etapa produce sus propios resultados que se retroalimentan en el ciclo del proceso de política.

Es diferenciado ya que cada etapa tiene su propia dinámica y conjunto de actividades diferentes a otras etapas.

4.1.2 Etapas según Gould y Baker

Por su parte, Gould y Baker, sintetizan las etapas antes señaladas de la siguiente forma⁹⁸.

a) Etapa de diseño. Esta fase comprende la especificación de los objetivos políticos, estableciendo prioridades entre ellos, así como la comparación e

94 Ibídem.

95 Ibídem.

96 Ibídem.

97 De León, P, 1999. *The Stages Approach to the Policy Process: What has it done? Where is it going?*, ed. Paul Sabatier. Westview Press, Colorado, p. 21.

98 Gould, A. y Baker, P. 2002. Op. cit. p. 88.

integración de los medios necesarios para lograrlos⁹⁹. En otros términos, se identifica el problema, se barajan distintas alternativas resolutorias y se opta por una de esas formas de resolver el problema.

Agregan los autores que las leyes tributarias requieren abordar diversas cuestiones de manera simultánea, incluida la amplitud y alcances de sus normas, así como los objetivos de equidad, de asignación de recursos y tiempo¹⁰⁰.

De allí que la literatura comparada sostenga la importancia de las “compensaciones” inherentes al diseño de una política fiscal, en la medida en que deben conjugarse y equilibrarse la Administración, eficiencia, equidad, así como la aceptabilidad de la política en particular.

“Dado este contexto, los observadores debaten las fortalezas y debilidades de la reforma integral (Gillis 1989a) versus la incremental (Jenkins 1989) para lograr la meta deseada”¹⁰¹.

A su vez, la doctrina australiana ha señalado que existen diversas consideraciones a tener a la vista al momento de diseñar una política tributaria, entre las cuales cabe destacar¹⁰²:

- a) Económicas (fines y alcances recaudatorios).
- b) Políticas (ideas comprometidas en las campañas políticas).
- c) Sociales y culturales.
- d) Pronunciamientos judiciales.
- e) Desarrollos internos de doctrinas tributarias, especialmente aquellas propiciadas por la OCDE.
- f) Lobby.
- g) Requerimientos impuestos por la autoridad tributaria.
- h) Opiniones de los profesionales tributarios.
- i) Opinión pública o de los segmentos de contribuyentes.

b) Etapa legislativa o de elaboración de leyes. Siguiendo la doctrina de Gould y Baker, la fase legislativa incluye dos sub-etapas que, en términos generales, describen el proceso formativo de política tributaria a través de la intervención legislativa. Así, en la primera sub-etapa, es decir, en la redacción de la ley, se incluye la elaboración de la ley tributaria, la redacción oficial y la

99 *Ibidem*.

100 *Ibidem*.

101 *Op. cit.* p. 89.

102 Oats, L. y Sadler, P. 2011. “A conceptual map of tax rule change”. *Australian Tax Forum* (26), p. 121.

propuesta de legislación tributaria a la discusión o debate legislativo. A su vez, la segunda sub-etapa, esto es, la parlamentaria, integra el debate parlamentario, las enmiendas, votaciones y firma de la ley¹⁰³.

Agregan que la creación de la ley comienza cuando un ítem se convierte en parte de la agenda institucional en la legislatura o el Ejecutivo, después de lo cual esa rama controla directamente el acceso a la legislación¹⁰⁴.

La diferencia entre la etapa de diseño y la legislativa es que, aun cuando puedan asimilarse en lo que dice relación con los múltiples debates que pueden suscitarse, es quién controla el acceso de dicho debate¹⁰⁵.

Agregan que dos tipos amplios de instituciones enmarcan la etapa de creación de leyes: instituciones exógenas y endógenas.

Las instituciones exógenas son aquellas reglas y procedimientos que no pueden ser legalmente modificados por la legislatura por el Ejecutivo (verbigracia, sistemas electorales y de partidos políticos).

Las instituciones endógenas pueden ser cambiadas por un acto unilateral de una rama. Los ejemplos incluyen opciones con respecto a la propuesta y a los derechos de enmienda¹⁰⁶.

c) Etapa de implementación. Gould y Baker subrayan la escasez de análisis en cuanto a la fase que implementa la política tributaria, así como de las opciones políticas observadas.

Con todo, esta etapa comprende la revisión post-implementación y los ajustes de problemas y deficiencias surgidos a propósito de la aplicación de la ley tributaria. De igual forma se integran en esta fase la implementación de sistemas computacionales, capacitaciones, educación dirigida a los contribuyentes y asesores, así como la definición de la estrategia de la ley y, en general, las cuestiones que caen bajo la competencia de la Administración tributaria¹⁰⁷.

4.1.3 Etapas según el modelo Neozelandés

103 Gould, A. y BAKER, P. 2002. Op. cit. p. 89.

104 Ibídem.

105 Ibídem.

106 Ibídem.

107 Gould, A. y BAKER, P. 2002. Op. cit. p. 90.

El modelo neozelandés se destaca en el ámbito comparado a raíz de su poderosa institucionalidad y claridad¹⁰⁸. Está conformado por cinco etapas (sin perjuicio de que puedan ser reconducidas a las etapas de diseño, elaboración de la ley e implementación antes tratadas).

El proceso de formulación de política tributaria en el modelo neozelandés es denominado “Generic Tax Policy Process” o “GTPP”, y consiste en una práctica administrativa adoptada en el año 1994, que sigue las recomendaciones aportadas por el Estudio del Comité “Revisión Organizacional de la Administración Tributaria”, estableciendo una comprehensiva y robusta estructura para el desarrollo, refinamiento y promulgación de política tributaria, para transformarla en legislación¹⁰⁹.

El aporte del modelo GTPP es que ofrece un marco estructurado en la conducción de consultas con profesionales y contribuyentes.

A. Sawyer describe el escenario neozelandés a través de las siguientes etapas¹¹⁰:

a) Etapa estratégica. Esta etapa mide las estrategias económicas, fiscales y de recaudación anual. La Tesorería se encarga de las dos primeras y la Administración Tributaria de la última.

b) Etapa táctica. Esta fase dice relación con los aspectos prácticos para garantizar que las políticas puedan ser implementadas adecuadamente y con la menor cantidad de cambios posibles al sistema tributario vigente.

c) Etapa operacional. Integra el diseño detallado de política tributaria, así como el proceso formal de consulta y comunicación y la posterior aprobación de la política en cuestión por el gabinete.

Todas estas fases son etapas reflejo de la de diseño de política tributaria.

d) Etapa legislativa. Esta etapa comprende la redacción de la legislación, la aprobación ministerial y lo que servirá de “guía” durante el proceso parlamentario.

e) Etapa de implementación. En este punto nos remitimos a lo señalado en la etapa de implementación del modelo heurístico de Gould y Baker, ya que, esencialmente, se corresponden.

Resta hacer presente que, para efectos del presente estudio, utilizaremos las etapas sistematizadas por Gould y Baker como orientadoras en nuestro

108 Sawyer, A. 2017. “Reflections on the contributions of lawyers to tax policy-making in New Zealand”. *New Zealand Universities Law Review Forthcoming*, Vol. 27 (4): p. 1.

109 Sawyer, A. 2013. “Establishing a Rigorous Framework for Tax Policy Development: Can New Zealand Offer Instructional Guidance for Hong Kong”. *Hong Kong Law Journal*, Vol. 43 (2), pp. 579-609.

110 *Ibidem*.

análisis, es decir, de diseño, legislativa y de implementación, por ajustarse de mejor manera a la realidad de nuestro proceso de política tributaria.

5. Actores de la política tributaria

Según Gultekin los actores de la política tributaria son quienes interactúan en la formulación de la política tributaria, incluyendo a los grupos de interés, a los funcionarios de Gobierno, ciudadanos, medios de comunicación y legisladores¹¹¹.

El citado autor agrega que no en vano, sus valores, preferencias y prioridades difieren y compiten entre sí. Obviamente, las percepciones y preferencias de cada actor buscan asegurar la política deseada¹¹². Los resultados e intentos de promover sus intereses y desacreditar las opiniones de los oponentes hacen que la comprensión de los procesos de política tributaria sea más complicada¹¹³.

La misma doctrina describe los diversos actores que concurren al proceso formativo de política tributaria, desde la perspectiva de la tesis del “Multiple-Streams Framework”, caracterizada por la participación fluida de diversos actores en los procesos de toma de decisiones¹¹⁴.

En este orden de ideas, según esta teoría el proceso de política tributaria consta de tres flujos de actores.

a) El primer flujo, involucra a los responsables de las políticas públicas, tales como parlamentarios, quienes prestan atención a un problema al cual intentarán dar solución a través de la política tributaria¹¹⁵.

b) El segundo flujo de actores de política tributaria se enmarca dentro del contexto de la solución a las problemáticas planteadas por los actores del primer flujo. Según Gultekin incluye las ideas de políticas que se desarrollan en las comunidades políticas que están compuestas por burócratas, políticos, investigadores, académicos, grupos de interés, etc., expresando sus ideas a través de reuniones, audiencias, conferencias, medios impresos y visuales; concurso de estas ideas. De igual forma incluye la revisión, integración, selección o abandono de estas ideas y la preparación de propuestas de acuerdo con la viabilidad práctica y el valor aceptabilidad de las ideas. Es más probable que se

111 Gultekin, S. 2014. Op. cit. p. 44.

112 Ibídem.

113 Ibídem.

114 Op. cit. p. 53.

115 Op. cit. p. 55.

adopten políticas técnicamente viables y valores conformes de los responsables políticos¹¹⁶.

c) El tercer flujo de actores de política tributaria aparece dentro del escenario político que buscan el apoyo de los cambios legislativos que pretende introducir la política tributaria. En este orden de ideas, los grupos de interés son actores de suma relevancia a efectos de conseguir el apoyo político. Gulketin agrega que también son actores relevantes en este flujo, los ciudadanos que pueden presionar para la introducción de una determinada política tributaria, su mejoramiento o, incluso, pueden presionar para que no llegue a implementarse¹¹⁷.

116 *Ibidem*.

117 *Ibidem*.