

La reforma tributaria uruguaya de 2006: Algunas consideraciones de economía política y comportamental

Andrés Rius (*)

Borrador final para comentarios

Abril, 2012

(*) Agradecimientos: El autor agradece a Mario Bergara y Fernando Lorenzo por francos intercambios de ideas y valiosas sugerencias. Juan Pablo Jiménez realizó agudos y constructivos comentarios a un borrador anterior. Los descargos usuales se aplican. El autor es investigador del Instituto de Economía, Universidad de la República (Uruguay). email: arius@iecon.ccee.edu.uy

Introducción

Uruguay adoptó reformas comprehensivas de su sistema tributario en el quinquenio 2005-2010, que tuvieron su punto cumbre en la aprobación de la Ley 18.083 de diciembre de 2006. Las reformas han ido en la dirección de acercarse a una composición del ingreso tributario como la observada en países de mayor desarrollo relativo y recomendada por organizaciones y expertos internacionales. En ese sentido, se eliminaron impuestos distorsivos de baja recaudación, se redujo la carga sobre el consumo (reduciéndose las alícuotas del IVA y eliminándose el COFIS, diseñado como un IVA mayorista con efecto cascada), se re-introdujo el impuesto a la renta de las personas físicas con una cobertura amplia de las rentas gravadas, y se consolidaron los impuestos a las rentas empresariales en un Impuesto a las Rentas de Actividades Económicas. Cuando en varios países de América Latina se expresa la aspiración a poder generar similares cambios, pero se encuentran dificultades de diversa índole para lograrlos, parece oportuno documentar aspectos del proceso de reforma en Uruguay, y explorar factores que den cuenta del resultado.

En particular, los debates sobre reformas a las políticas fiscales suelen concluir con el lugar común de la importancia de atender a la *economía política* de los procesos de reforma. Con esa etiqueta parece aludirse a consideraciones de los efectos distributivos del *status quo* y los regímenes tributarios alternativos, su superposición con el mapa de la organización y participación gremial y política de la sociedad, y las oportunidades y restricciones que plantean las instituciones políticas y la competencia electoral. La literatura empírica, y la de orientación teórica que procura darle sustento, han crecido en las dos últimas décadas, si bien su aplicación a la política tributaria ha corrido con cierto rezago respecto a otros aspectos de la política económica (como, por ejemplo, la política monetaria y cambiaria, o la gestión de los grandes agregados fiscales).

Los intentos de construir marcos teóricos que organicen y permitan interpretar regularidades empíricas han seguido, predominantemente, la ortodoxia neoclásica que asume agentes económicos optimizadores y con capacidades cognitivas y de cálculo ilimitadas (aunque en ciertos modelos se introduzcan restricciones o asimetrías de información). Esa perspectiva ha generado algunas explicaciones interesantes, pero parece más que oportuno comenzar a explorar sistemáticamente las implicaciones de una ascendente y rigurosa *economía comportamental*, que desde experimentos controlados o naturales expone los frecuentes sesgos, inconsistencias y limitaciones decisorias de agentes económicos más parecidos a los del “mundo real”.

En base a literatura relevante, y evidencia proveniente de entrevistas y de fuentes secundarias, este documento construye un conjunto de observaciones plausibles sobre factores que facilitaron y otros que complicaron el esfuerzo por alcanzar un sistema tributario más eficiente y equitativo en Uruguay. Ninguna de esas fuentes se examina exhaustivamente sino que se seleccionan intencionalmente contribuciones que permitan

construir una narrativa documentada, en diálogo con otra evidencia y conceptualizaciones. Dicha narrativa se enfoca en aspectos de economía política, introduciendo conceptos y enfoques de la economía comportamental. A partir de ese estudio, en las reflexiones finales se exponen algunos lineamientos para el análisis de procesos de reforma similares.

La literatura sobre *economía política* de reformas tributarias

El estudio de las condiciones que han favorecido el establecimiento de ciertas estructuras tributarias ha sido alimentado desde variadas disciplinas, poniendo en el foco de la mirada diversas dimensiones de las innovaciones impositivas, y con abordajes que van desde el ensayo histórico hasta el análisis estadístico más sofisticado. Para los fines del presente estudio, algunas contribuciones son particularmente relevantes.

Sokoloff y Zolt (2007) adoptan una perspectiva histórica, y elaboran un persuasivo argumento sobre cómo habrían incidido en las estructuras impositivas del siglo XIX y XX las desigualdades sociales tempranas al interior de los países de las Américas. Explotando no solo las diferencias entre países sino también las variaciones entre unidades subnacionales en países federales, muestran que mayores desigualdades económicas (e.g., la concentración de la propiedad de la tierra) tienden a coincidir con instituciones políticas más elitistas y en las cuales los derechos democráticos se expanden más lentamente. A su vez, regímenes económica y políticamente más excluyentes ofrecen mayores resistencias al avance de la imposición a los ingresos, la propiedad y la riqueza; y a la redistribución a través de gastos “sociales” como los requeridos para extender la educación pública. Su análisis llega hasta avanzado el siglo XX, por lo que amerita ser retenido como un conjunto de hipótesis relevantes incluso a principios del XXI, para entender la ocurrencia de reformas que buscan mejorar el perfil distributivo de la estructura tributaria.¹

Mahon (2004) procura dar cuenta de la ocurrencia de reformas tributarias del estilo de las promovidas desde los organismos multilaterales en los veinte años terminados en 1995. Esencialmente, examina aquellas reformas que redujeron el nivel y progresividad de los impuestos a los ingresos y las rentas empresariales, expandieron el IVA (en parte compensando la caída de los ingresos por impuestos al comercio exterior, que fue liberalizado), y procuraron fortalecer la autoridad tributaria y las penalidades por incumplimiento. Identifica una serie de hipótesis que han sido ofrecidas para entender dichos procesos, “operacionaliza” el concepto de reforma de manera que le permita realizar un análisis cuantitativo, y define indicadores para reflejar la variación en los

¹ Los autores pueden sostener que las estructuras tributarias, y otras instituciones que evolucionaron en paralelo, no son meramente efectos de los desiguales niveles de desarrollo relativo de los países porque demuestran que las divergencias en esas instituciones fundamentales comienzan a tomar forma *antes* de que ocurriera la gran divergencia en ingreso per cápita.

determinantes hipotetizados. Encuentra que reformas como las descritas se asocian positivamente con la inflación pasada, la existencia de un acuerdo con el Fondo Monetario que las incluya como condición (especialmente si esto ocurre en el primer año de un gobierno), el grado de consolidación del régimen político, el carácter más autoritario de gobiernos democráticamente electos, y la presencia de un partido dominante en el Legislativo. En cambio, muestran asociaciones débiles o de signo contrario al esperado las caídas del PBI, la longevidad de un partido en el poder (asociación negativa), el grado de institucionalización de los partidos políticos, el carácter dictatorial de un gobierno o un gobierno electo con amplios poderes presidenciales (no asociación), tener un sistema electoral de lista cerrada y representación proporcional, el número de partidos en el sistema (asociación positiva débil), y la polarización del sistema de partidos (asociación negativa).

Aidt y Jensen (2009) combinan la perspectiva histórica con una metodología cuantitativa sofisticada. Con modelos econométricos “de duración”, analizan los episodios de introducción de la imposición a la renta en los países actualmente más desarrollados. A partir de la evidencia empírica, evalúan las siguientes hipótesis (Aidt y Jensen, 2009, pp.164-166):

- H1: La ampliación del derecho a voto hace más probable la adopción del impuesto a la renta, pero solo después de que alcanza a una fracción suficiente de la población
- H2: El voto secreto aumenta la probabilidad de adopción de impuesto a las rentas
- H3: El impuesto a las rentas es más probable en países y períodos en que los partidos de izquierda son importantes
- H4: Para un cierto nivel de extensión del derecho a voto, la adopción del impuesto a la renta es menos probable que ocurra en un año electoral, y se vuelve más probable cuanto más lejos se esté de la próxima elección
- H5: Es más probable que sea introducido el impuesto a la renta si otros países lo han adoptado (especialmente si son países cercanos)
- H6: Mejoras en la tecnología de recaudación aumentan las probabilidades de que sea adoptado el impuesto a la renta
- H7: Es más probable que se adopte el impuesto a la renta en períodos de presiones sobre el gasto público

En la discusión y análisis empírico se incluyen explícita o tácitamente otras hipótesis: e.g., el grado de competitividad del sistema electoral tendría efectos ambiguos; la “proximidad” relevante de los ejemplos a imitar podría ser cultural y no geográfica; la tecnología de recaudación importa porque afecta los costos de recaudar, pero también lo hacen el grado de formalización de la economía o la concentración geográfica de los contribuyentes, etc.

La evidencia analizada sería congruente con las hipótesis 5 a 7. La hipótesis 1 se verificaría pero la expansión del sufragio reduce inicialmente las probabilidades de que se adopte el impuesto, y recién cuando se ha superado en promedio una participación electoral del 63% de la población adulta se comienza a verificar la asociación positiva de la

hipótesis. H2 sería también consistente con los datos, pero no sucede lo mismo con H3 y H4, contradiciendo evidencia de períodos más recientes.

Otras contribuciones relevantes incluyen Bird, Martínez-Vázquez y Torgler (2008), que vincula el “esfuerzo tributario” también a factores de gobernanza como la corrupción y la rendición de cuentas; Castanheira et al. (2009), que examina entre otros el efecto de la incertidumbre sobre efectos distributivos de las reformas y la posibilidades de sesgos hacia el statu-quo; y Di John (2006) que discute los roles relativos de factores económicos, políticos y técnico-administrativos, en la explicación de reformas tributarias más orientadas a la equidad.

La reforma uruguaya: ¿todos los astros se alinearon?

La breve reseña de literatura, y un examen rápido del proceso de reforma tributaria en Uruguay desde 2005, podrían alimentar una “historia simple” sobre su oportunidad y contenidos. Dicha historia señalaría una serie de coincidencias consistentes con la experiencia y literatura internacional.

La reforma uruguaya comenzó a gestarse en los planteos electorales de la **coalición de izquierda** que desde 1999 es el mayor actor electoral nacional, y desde 2004 ha contado con mayorías para ser **dominante en el Parlamento** y tener **control del Poder Ejecutivo**.² En ese marco, se propuso simplificar un esquema tributario que desde los '80 se había ido poblando de tributos de estrecha base y escasa recaudación, como respuestas *ad hoc* a sucesivas crisis fiscales. Acompañando tendencias regionales, la estructura tributaria había visto crecer la significación de los impuestos al consumo (primordialmente el IVA e impuestos a consumos específicos). El país carecía de un impuesto unificado a las rentas de las personas, tratando a diferentes tipos de rentas personales y corporativas con una variedad de tasas, con impuestos de baja productividad.

El gobierno electo se propuso alcanzar tres objetivos con la reforma tributaria:

- (i) Promover una **mayor equidad**, relacionando coherentemente la carga tributaria con la capacidad de contribución de los agentes;
- (ii) Promover una **mayor eficiencia** del esquema impositivo en sentido amplio, simplificando, racionalizando y vinculando la estructura tributaria a la capacidad de administración; y

² La izquierda fue el partido más votado en 1999 pero perdió la carrera por la Presidencia en la segunda vuelta electoral.

- (iii) Adecuar la política tributaria al **estímulo a la inversión productiva y el empleo**.

La coalición operaba de hecho como un **partido relativamente disciplinado** y había habilitado a cuadros técnicos principalmente liderados desde el Ministerio de Economía y Finanzas a proponer **una reforma técnicamente sólida** pero que por fuerza debía ser **negociada dentro del sector de gobierno**. Si bien podría haberse obviado dada la dominancia parlamentaria, la **tradición democrática del país** probablemente pesó para que la propuesta de reforma fuera sometida a **consulta pública** y siguiera un **trámite parlamentario sin avasallamiento ostensible de las minorías**. No es ajeno a esa cultura el **acatamiento de las minorías** de las decisiones mayoritarias, y el **respeto de las élites económicas por el funcionamiento de las instituciones democráticas**, aún cuando producen decisiones que les son adversas en lo material (no es claro si el respeto por las instituciones democráticas es causa o efecto de una **concentración del poder y la riqueza relativamente baja**, según parámetros latinoamericanos).

La reforma **empezó a gestarse inmediatamente de asumida la nueva administración**, lo que implicaba la **máxima distancia posible a un evento electoral posterior**. En ese momento el gobierno tenía una posición fiscal relativamente cómoda (la principal amenaza era la acumulación de vencimientos de deuda pública durante el quinquenio de gestión), pero se percibía como potencialmente más nociva la **“deuda social”** que se arrastraba desde la crisis de 2001-2002 y presionaba por expansión y reasignación del gasto público. El margen de maniobra fiscal permitía que la propuesta de reforma se presentara como **disociada completamente de cualquier condicionalidad, real o percibida, respecto a los organismos multilaterales de crédito**.

Desde la administración previa del derrotado Partido Colorado se había iniciado un proceso de **fortalecimiento de la autoridad tributaria**. Ese proceso fue encabezado por un funcionario de perfil técnico pero con visible respaldo político, a quien la coalición de izquierda decidió mantener en su cargo al acceder al poder, como reconocimiento a **logros en la reestructura administrativa y en la eficacia del combate a la evasión**. En los hechos, el mantenimiento de un funcionario designado por el partido desplazado debe haber contribuido a que se visualizara la modernización del sistema y la administración tributaria como **una política de Estado relativamente duradera**.

Como puede apreciarse, todos los elementos destacados en los párrafos anteriores han figurado en el menú de determinantes plausibles de reformas que introducen o fortalecen un pilar basado en impuestos de tasa progresiva sobre las rentas de los factores (en el caso de trabajos como el de Mahon reseñado antes, la asociación de algunos determinantes correría en dirección opuesta, dado su foco en las reformas de los años '90s, de orientación contraria a la recién mencionada). De algún modo, podría concluirse rápidamente y no sin fundamentos que la reforma concretada en el Uruguay de la segunda mitad de los '2000s, resultó de una feliz coincidencia de factores conocidos como facilitadores de las mismas. Sin embargo, como mostraremos, la “historia simple” de la coincidencia fortuita escondería complejidades no menores del proceso de reforma, que

requirieron esfuerzos políticos especiales para resolverlas, y que demandan alguna dosis de creatividad en su identificación y documentación.

Antes de avanzar hacia esas complicaciones, puede ofrecerse una contribución analítica preliminar basada en la clasificación de los factores subrayados según su papel en el resultado de la reforma. Cabe distinguir aquellos factores que serían *condición necesaria* de los que podría catalogarse como *condición suficiente*, reservándose una categoría residual para los que parecen haber contribuido como *facilitadores* pero no serían ni necesarios ni suficientes. La tabla 1 resume ese intento de clasificación, que aporta una perspectiva al análisis “causal” frecuentemente soslayada por los análisis cuantitativos multivariados.

Tabla 1:
Determinantes inmediatos del “éxito” de la reforma tributaria uruguaya

| Condición suficiente | Condición necesaria | Facilitador |
|---|---|--|
| Mayoría parlamentaria disciplinada y propuesta técnica viable | Proceso de debate alejado de acto electoral | Gobierno de izquierda |
| | Disociación de condicionalidad externa (necesario para gobierno de izquierda) | Conducción técnico-política pragmática y flexible |
| | Respeto de la institucionalidad política por las elites económicas | Fortalecimiento previo y simultáneo de la autoridad tributaria |

El contenido de la Tabla refleja en realidad una dosis de subjetividad inevitable, dado que implica definir “éxito” y asumir algunos contra-factuales tácitos. Con esa salvedad, parece razonable establecer que si se interpreta “éxito” como la introducción de las innovaciones legislativas y reglamentarias que autorizan a la autoridad tributaria a montar un nuevo esquema de recaudación, la disponibilidad de un proyecto viable por un partido disciplinado y con mayoría en el Parlamento serían virtualmente las únicas condiciones necesarias y suficientes. En cambio, ellas no serían suficientes si el “éxito” (llamémosle “éxito2”) supusiera además la consolidación del sistema con la aceptación pacífica de los contribuyentes y bajas tasas de evasión. (En lo que resta de éste artículo, se focaliza en el primer concepto y procesos asociados, realizándose comentarios laterales y menos fundados sobre el “éxito2”. Puede considerarse que la reforma uruguaya alcanzó ambos, si se tiene en cuenta que el partido que introdujo la reforma fue reelecto en 2009, la economía en general y las finanzas del gobierno en particular no sufrieron trastorno alguno derivado del cambio de régimen, y cinco años después no existe movimiento social o político de significación política que propugne el desmantelamiento del sistema montado en 2006-07.)

Son debatibles, pero muy plausibles, las observaciones que indican que de haberse aproximado la reforma al momento de la elección, haberse asociado visiblemente la

reforma con alguna condicionalidad externa, o existir elites económicas dispuestas a desestabilizar las instituciones, incluso un partido disciplinado hubiera perdido votos claves y la innovación legal hubiera naufragado. En cambio, aquellos factores listados como “facilitadores” parecen de una naturaleza tal que su ausencia no determinaría un obstáculo insalvable para una iniciativa de reforma que contara con las condiciones necesarias y las suficientes anotadas antes.

Sin embargo, el esfuerzo reformista desplegado principalmente pero no solo durante 2006 tuvo que enfrentar obstáculos no menores, que la “historia sencilla” en gran medida pasa por alto. En este trabajo se profundizará en algunos desafíos vinculados a las dimensiones “macro” sociales del proceso de reforma, y en algunos aspectos “micro” políticos de ese proceso. Se mostrará que pueden ser mejor comprendidos a partir de conceptos aportados por la Economía Política Comportamental (o *behavioral political economy*; BPE). Por esa razón, la sección siguiente sintetiza algunas de las contribuciones analíticas relevantes de esa literatura reciente.

Economía Política Comportamental

El campo de la economía comportamental, o *behavioral economics* (*BE*), ha registrado un crecimiento notable y ha ganado espacios en el análisis de las políticas económicas en la última década. La *BE* puede describirse de manera abarcativa como los esfuerzos por contrastar empíricamente los supuestos de comportamiento de la economía neoclásica, y por desarrollar – en base a la psicología y otras ciencias sociales – alternativas a aquellos supuestos empíricamente refutados. Desde esa perspectiva, la investigación reciente ha iluminado debates de larga data (por ejemplo, sobre los determinantes del ahorro en las sociedades contemporáneas) y abierto nuevos debates a la investigación empírica y el desarrollo teórico (por ejemplo, acerca de los fundamentos de la elección individual y colectiva, y la significación del diseño de mecanismos y presentación de las opciones por parte de empresas y gobierno).

Muchas de las contribuciones de la *BE* no son novedosas, pero han adquirido nueva vigencia al ser respaldadas por evidencia proveniente de diseños experimentales cuidadosos. En ese sentido, las divergencias del comportamiento observado respecto al postulado en los modelos de la economía neoclásica son muy numerosas. Procurando una síntesis, Congdon et al. (2011) las organizan en (a) problemas de optimización imperfecta, (b) limitaciones del auto-control, y (c) preferencias no convencionales. Dentro de cada categoría, la literatura basada en el modelo experimental ha expuesto varios sesgos, errores de percepción, fallas de la voluntad, efectos interpersonales o preferencias aparentemente paradójicas que, pudiendo “racionalizarse” con funciones de utilidad, restricciones y costos *ad hoc*, bien ameritan su consideración como supuestos alternativos por derecho propio.³

³ Sobre la variedad de desvíos del modelo neoclásico expuestas por la economía experimental, véase Thaler y Sunstein (2008). Sobre configuraciones peculiares de preferencias no

Podría parecer que existen demasiadas formas de ser “limitadamente racional”, y que siguiendo ese camino conceptual se perdería la disciplina teórica que otorgan los supuestos convencionales. Sin embargo, dicha defensa de la tradición principal en economía supondría una valoración de la parsimonia teórica desmesurada respecto a la validez empírica, y cerrar la puerta demasiado rápidamente a nuevos enfoques que podrían tener alta productividad analítica y práctica (Conlisk, 2006).

En la aplicación de los conceptos de la *BE* a las políticas públicas, se han planteado al menos dos perspectivas que con legítimas razones reclaman el rótulo de “economía política comportamental” (*behavioral political economy*, o *BPE*). Partiendo quizás de una noción restringida de lo que es la “economía política”, la primera define a la *BPE* como los aportes desde la *BE* que permiten explicar la aparente preferencia de las sociedades por ciertas políticas (en el campo fiscal, e.g., preferencias respecto al tamaño del gasto público, de los déficits, preferencias por impuestos de cierta naturaleza, etc.). Mientras el corpus principal de la *BE* aplicada a la política fiscal se centra en las respuestas de los agentes a las políticas, la *BPE* indaga de qué forma los desvíos de la racionalidad neoclásica pueden explicar el respaldo político con que aparentemente cuentan determinadas políticas públicas.⁴ Congdon et al. (2011) plantean esa distinción y sintéticamente presentan la incipiente literatura de *BPE*.

La segunda perspectiva definiría a la *BPE* de manera más amplia como la exploración simétrica de las implicaciones de la *BE* para entender tanto el comportamiento de los agentes económicos en los mercados como el de *policy-makers* y actores políticos que poseen similares limitaciones cognitivas, de cálculo, de voluntad, o preferencias no convencionales (Berggren, 2011; Slemrod, 2009, sugiere una agenda similar). Esta perspectiva llega a la “economía política comportamental” por la misma ruta que la literatura de *public choice* llega a la economía política neoclásica: postulando los mismos supuestos de comportamiento para el gobernante que para los gobernados.

Entendiendo que ambas definiciones no son contrapuestas sino complementarias, en este trabajo se considerará que la *BPE* está compuesta por la unión de ambas perspectivas. En vez de producir una revisión sistemática de esas literaturas, enseguida se destacan algunas contribuciones relevantes para comprender reformas como las que nos ocupan, y en las dos secciones siguientes se muestra su aporte al análisis de dimensiones específicas del proceso uruguayo.

convencionales, asociadas a la cooperación y a las normas sociales y la identificación con grupos, ver Bowles y Gintis (2011) y Akerlof y Kranton (2009), respectivamente.

⁴ Por ejemplo, percepciones sobre “justicia” podrían explicar el nivel y forma de los impuestos que prefieren los votantes; o la complejidad de ciertos esquemas tributarios podría explicar que se acepten cargas impositivas que no se respaldarían si se basaran en esquemas más simples y transparentes.

Un primer desvío significativo de los resultados experimentales respecto a la racionalidad neoclásica tiene que ver con la **atención** desigual que prestan los agentes económicos “reales” a distintos aspectos de un problema de decisión, o en general a varias dimensiones de su condición económica. En particular, cuando perciben que las magnitudes en juego (por ejemplo, de ganancias o pérdidas) son relativamente pequeñas, tienden a **no buscar información, guiarse por reglas simples, y guiarse por referentes conocidos** (es decir, otros individuos a los que imitar, o valores previos o relacionados de la magnitud requerida para tomar decisión). Esas estrategias no necesariamente los llevan al tipo de comportamiento o disposición ante los cambios que adoptaría un *homo economicus* (Thaler y Sunstein, 2008). Magnitudes relevantes pueden ser sub o sobre-estimadas, comportamientos de manada pueden hacer converger creencias en torno a valores arbitrarios (conduciendo a profecías auto-cumplidas o auto-destruidas), y las reglas simples pueden arrojar resultados inadecuados fuera del contexto en que se generaron.

Con respecto a los sistemas tributarios, los contribuyentes pueden enfrentar **obstáculos al cálculo de las cargas efectivas** (Slemrod, 2009). Los obstáculos probablemente varían entre impuestos. La evidencia empírica sugiere que la complejidad de la forma de cálculo de un tributo, o la visibilidad de su cuantía, afectan la percepción sobre la carga. Por ejemplo, se ha mostrado que en impuesto a las rentas con numerosos tramos de ingreso que tributan tasas progresionales, los contribuyentes tienden a confundir tasas medias con marginales. O que los consumidores perciben desigualmente la carga de impuestos sobre el consumo según los precios se publiciten con o sin el impuesto incluido.

Los agentes de la *BE* son sensibles a **la forma en que una innovación es presentada** (el efecto es conocido como *framing* de un problema y tiene extensa historia en la intersección de la psicología y la economía). Según se estructure un sistema, alguna de sus disposiciones pueden verse como pérdidas o ganancias.⁵ Estos sesgos de percepción que introduce la forma de presentación de una norma interactúan con aspectos no convencionales de las preferencias, como la **preferencia por normas “justas”** y/o el acatamiento condicionado a la “justicia percibida”. Slemrod (2009) destaca las dificultades que enfrenta la economía neoclásica para dar cuenta a partir de los supuestos de racionalidad convencionales de los niveles de acatamiento tributario observados. Los modelos basados en el beneficio de la evasión, las probabilidades de que la evasión sea detectada por las autoridades, y los costos de ser encontrado culpable, no parecen capaces de explicar niveles de acatamiento relativamente altos, incluso en países con elevadas cargas tributarias. El autor argumenta que es necesario tomar en cuenta preferencias no convencionales, como son la **predisposición al altruismo y la reciprocidad**.

⁵ Por ejemplo, una deducción sobre la renta empresarial otorgada a firmas que cumplan cierto requisito puede verse alternativamente como un beneficio para las elegibles o una penalización para las excluidas.

Todas estas regularidades, aportadas en buena medida, por la economía experimental, tienen implicaciones sobre cómo los agentes responden a la política tributaria y a cambios en la misma. Pero, más directamente en nuestra área de preocupaciones, también tienen repercusiones sobre las actitudes, opiniones y eventualmente comportamientos políticos, generando desafíos y oportunidades para los reformadores. A su vez, parece pertinente admitir que los comportamientos de los actores políticos y formuladores de políticas puedan exhibir algunas de estas mismas características. Si bien esos actores tienen incentivos y recursos mayores que el contribuyente promedio para remediar limitaciones cognitivas o de cálculo, también participan de un conjunto de interacciones igual o más complejo con otros actores políticos, burocracias públicas, y organizaciones sociales y económicas. En las dos secciones siguientes se examinan facetas importantes del proceso y resultados de la reforma tributaria en Uruguay, apelando a las regularidades y conceptos de la *BPE* tal como fuera definida más arriba y sumariamente ilustrada aquí.

“Macro” economía política: la batalla por la opinión de la clase media

Al menos uno de los miembros del equipo técnico reformista percibe aún hoy que la reforma se realizó “a pesar” de que se perdió “la batalla por la clase media”.⁶ En la afirmación hay implícito un sentimiento de derrota, en una disputa en la que habrían salido airosos los opositores a los cambios. Dicho de otro modo, desde el gobierno se percibió que no se había logrado convencer a un segmento fundamental del electorado de que la reforma no era un ataque a sus intereses, y menos aún que sectores importantes de esas mismas capas medias incluso resultarían favorecidos por los cambios en el esquema tributario.

Esa percepción desde el gobierno era al menos parcialmente alimentada y reforzada por las apreciaciones de analistas de opinión. Antes de concretada la reforma, el experto en opinión pública Oscar Bottinelli identificaba como uno de sus flancos débiles su presunta incidencia sobre las capas medias. En su enumeración de desafíos, menciona:

Un quinto eje tiene que ver con que la oposición considera que esto afecta fundamentalmente a la clase media y media acomodada; la más baja no queda afectada por los impuestos y con relación a la más alta hemos visto que a las grandes inversiones, sobre todo las extranjeras, se las declara zonas franca o proyectos de interés nacional, es decir que tienen exenciones impositivas totales o muy amplias, y además tienen acceso a una gran movilidad de capital, pueden moverse en el mundo de una manera a la que no

⁶ Entrevista a Fernando Lorenzo, Jefe de Asesores del Ministerio de Economía y Finanzas durante el proceso de reforma, y Ministro desde 2010.

puede acceder el individuo de los niveles medios. (Oscar Bottinelli, en el programa radial En Perspectiva, 11 de noviembre de 2005, recuperado de <http://www2.factum.edu.uy/estpol/anapol/2005/anp05041.html>, 31 de enero, 2012)

A poco de entrar en vigencia la reforma, la politóloga (hoy Senadora) Constanza Moreira observaba:

En un sistema capitalista (como el nuestro) la democracia es estructuralmente dependiente del capital (y eso nos lo recuerda, todo el tiempo, el equipo del Ministerio de Economía). Pero al ser democracia, y existir el voto universal, debe contar con el apoyo de la gente. Así, es un sistema inestable, que requiere de un sistema de “cooperación entre clases”. ¿Contempla esta reforma tributaria el postulado político de la “cooperación entre clases”? En países como Uruguay, la clase media siempre será el fiel de la balanza. (Constanza Moreira, “La Reforma Tributaria y la Popularidad del Gobierno”, columna en LaRed21, <http://www.lr21.com.uy/comunidad/267639-la-reforma-tributaria-y-la-popularidad-del-gobierno>, recuperado 31 de enero de 2012)

Luego de la entrada en vigencia de la reforma, el politólogo Daniel Chasquetti afirmaba en su balance del año 2007:

Los partidos de la oposición fustigaron duramente estos cambios, por entenderlos recesivos para la economía e injustos para el contribuyente. Este discurso, centrado en la idea de que la reforma golpeaba a la clase media ganó a un importante segmento de la población, lo cual se vio rápidamente confirmado en las encuestas de opinión pública. (Chasquetti, 2008)

El estado de la opinión pública parecía reflejar más incertidumbres que oposición, al menos con la reforma como un todo. Según una encuesta de la empresa Factum en diciembre de 2006, solo el 22% de los consultados esperaba que la reforma les beneficiara en términos netos, mientras un porcentaje algo superior (24%) esperaba resultar perjudicado, 17% no anticipaba mayores cambios y 37% --el segmento mayor de opinión-- declaraba carecer de bases para determinar si sería beneficiado o perjudicado (radio El Espectador, http://tecn.espectador.com/1v4_contenido.php?id=85408&sts=1, recuperado el 31 de enero, 2012). Unos meses más tarde (en abril de 2007) las expectativas pesimistas habían aumentado a 27%, las optimistas bajaban a 19%, manteniéndose básicamente incambiables los otros porcentajes (reportados por Moreira, <http://www.lr21.com.uy/comunidad/267639-la-reforma-tributaria-y-la-popularidad-del-gobierno>, recuperado 31 de enero de 2012).

Sin embargo, para el gobierno resultaba difícil de asimilar el débil respaldo para una reforma que se estimaba generaría muchos más ganadores que perdedores, en particular dentro de las capas medias. En efecto, simulaciones *ex ante* prolijamente ejecutadas por la Asesoría Económica de la Dirección General Impositiva (en González Amilivia, 2007) indicaban que, más allá de los márgenes de error inevitables, quienes tributarían menos con el cambio de régimen (“ganadores”) superaban ampliamente en número a quienes pasarían a tributar más luego de la reforma (“perdedores”). Los resultados, presentados en el Cuadro 1 resultan de esos ejercicios y toman en cuenta todos los cambios introducidos por el nuevo régimen, incluidos tanto los que modifican la tributación a las rentas como los que lo hacen con los tributos al consumo.

Cuadro 1
Distribución de hogares “ganadores” y “perdedores” por deciles

| decil de hogares ordenados por ingreso per cápita | % de ganadores | % de perdedores | total |
|---|----------------|-----------------|----------------|
| 1 | 99.33% | 0.67% | 100.00% |
| 2 | 99.36% | 0.64% | 100.00% |
| 3 | 98.96% | 1.04% | 100.00% |
| 4 | 98.26% | 1.74% | 100.00% |
| 5 | 96.98% | 3.02% | 100.00% |
| 6 | 93.62% | 6.38% | 100.00% |
| 7 | 89.08% | 10.92% | 100.00% |
| 8 | 79.99% | 20.01% | 100.00% |
| 9 | 59.13% | 40.87% | 100.00% |
| 10 | 20.66% | 79.34% | 100.00% |
| Total | 83.54% | 16.46% | 100.00% |

Fuente: González Amilivia (2007), Cuadro A.7.

Como puede apreciarse, casi en cualquier definición razonable de “clase media”, era de esperar que por el diseño de la reforma una amplia mayoría de los hogares en esos estratos fuera a percibir un beneficio neto positivo del cambio de sistema. Más en general, el contundente 83% global de “ganadores” contrastaba con la distribución —mayormente dubitativa o adversa— de las expectativas de la opinión pública antes citadas.

¿Cómo es posible reconciliar la “percepción” de los actores y analistas, y los datos de encuestas de opinión, con las estimaciones de incidencia? De hecho, no es difícil ubicarlas en un marco analítico coherente a partir de algunas constataciones complementarias, y aportes específicos de la economía comportamental. Los elementos que contribuirían a una caracterización más precisa de la batalla “cuesta arriba” por la opinión de la clase media se vinculan con:

- (i) La naturaleza de los cambios tributarios y las capacidades cognitivas
- (ii) La magnitud de las variaciones de bienestar y las capacidades cognitivas
- (iii) Las capacidades cognitivas y la incertidumbre sobre incidencia individual
- (iv) La percepción sesgada de la ubicación propia en la distribución del ingreso

En primer lugar, la reforma comporta una serie de modificaciones al régimen tributario que individualmente y en conjunto complican la evaluación que los agentes económicos pueden hacer de sus efectos. Es sabido que los impuestos indirectos (eliminados o reducidos en la reforma de 2006) son más susceptibles a efectos de “ilusión tributaria” que los impuestos directos (Slemrod, 2009). No solo son menos “visibles” para el contribuyente sino que la incidencia efectiva de un impuesto a transacciones económicas es compleja de evaluar debido a que depende de varias elasticidades y situaciones de poder de mercado (en la venta al consumidor final y hacia atrás en la cadena de valor), desconocidos para la enorme mayoría de los agentes, y de determinación inviable para la casi totalidad del electorado.

Junto a esos “beneficios” difíciles de calcular y oscuros, la reforma introducía un impuesto directo a las rentas, de menor “ilusión” y con connotaciones no triviales de justicia distributiva. A su vez, mientras el impuesto a la renta personal, y especialmente la porción por rentas del trabajo, es especialmente “visible” y de incidencia poco ambigua, es menos claro que lo mismo pueda asumirse respecto al impuesto a las rentas de las empresas. Al menos en alguna combinación plausible de supuestos sobre estructuras y poder de mercado, las empresas pueden trasladar ese impuesto a otros agentes en las cadenas productivas, y eventualmente al consumidor. La existencia entonces de impuestos directos “más directos que otros” oscurece la comprensión del contribuyente/votante medio sobre la forma en que se distribuyen las cargas del nuevo régimen en la sociedad.⁷ Estas consideraciones (encapsuladas en el rótulo (i), más arriba) darían una primera justificación para la opinión dubitativa y adversa de muchos votantes.

En segundo lugar, la complejidad de cálculo y carácter asimétrico de los impuestos eliminados o reducidos respecto a los creados, son potenciadas por la reducida magnitud de los cambios netos generados (factor (ii) antes mencionado). Siendo el más visible de los impuestos indirectos, la reforma impulsó cambios en el IVA que, en un análisis simplista, podrían considerarse “modestos”: la tasa básica se reduciría en solo un punto porcentual (de 23 a 22%) y aquellos bienes gravados a la tasa mínima (una condición no del todo visible al consumidor poco informado) verían una reducción de 14% a 10% en su alícuota. Este hecho, sobre el que es fácil imaginar que se concentre la atención de los contribuyentes, omite la eliminación de un impuesto de naturaleza similar y de efecto compuesto al IVA (el COFIS, que gravaba la circulación interna de bienes y la importación a un 3%), pero ese impuesto contaba con una historia y visibilidad mucho menores, y sus consecuencias cuantitativas precisas eran estimables solo mediante cálculos de alguna complejidad.

Como se vio, la economía comportamental observa que los agentes económicos con capacidades cognitivas y de cálculo finitas tienden a responder como anticipa la economía neoclásica a partir de ciertos umbrales de significación de las modificaciones a su entorno. Por debajo de dichos umbrales, tienden a actuar en base a reglas simples, o siguiendo a actores que consideran mejor informados. Esto les permiten evitar búsquedas de información y análisis complejos, y tomar decisiones subóptimas pero “satisfactorias”. El Cuadro 2 muestra que, efectivamente, las variaciones esperables a partir de la reforma, en la carga tributaria de la mayoría de los contribuyentes, eran relativamente modestas al tomarse en cuenta todos los impuestos modificados.

⁷ Agradezco a Juan Pablo Jiménez por esta observación.

Cuadro 2
Carga tributaria sobre ingresos, antes y después de la reforma
(“situación actual” es la previa a la reforma)

| decil de hogares ordenados por ingreso per cápita | Situación actual | Situación con reforma |
|---|------------------|-----------------------|
| 1 | 13.5% | 10.1% |
| 2 | 13.8% | 10.3% |
| 3 | 13.8% | 10.3% |
| 4 | 13.7% | 10.3% |
| 5 | 13.3% | 10.3% |
| 6 | 13.1% | 10.5% |
| 7 | 13.7% | 11.7% |
| 8 | 13.8% | 12.5% |
| 9 | 13.9% | 14.3% |
| 10 | 12.8% | 17.8% |
| Total | 13.4% | 13.3% |

Fuente: González-Amilivia (2007), Cuadro A.6.

El Cuadro muestra que luego de cálculos complicados, los cinco primeros deciles podían anticipar en promedio reducciones netas de su carga tributaria de entre 3 y 4%; los deciles sexto a octavo esperarían reducciones netas de su carga entre 1 y 3%, en tanto, de los dos deciles que verían incrementada la carga, el noveno esperaría un cambio neto cercano a medio punto porcentual. En tanto para un agente maximizador de la teoría neoclásica no hay efectos netos “pequeños”, para los agentes más realistas de la *BE*, enfrentados con una reforma que se presenta como neutral respecto al déficit público y la carga tributaria total, no parecería del todo “irracional” presumir pocos cambios netos, y por tanto guiarse por la regla sencilla de “esperar y ver”, e incluso seguir las señales y comportamientos de otros agentes, en lugar de realizar trabajosas indagaciones y análisis por cuenta propia.

En tercer lugar, podría imaginarse que la batalla por la opinión pública podría haberse ganado con más difusión de evidencia como la de los dos cuadros anteriores. Sin embargo, un tercer factor de economía política y comportamientos impediría percibir un respaldo público mayor o más entusiasta a la reforma. Diversos autores (Fernández y Rodrik, 1991; Castanheira et al., 2009) han observado que el hecho de que una reforma genere beneficios netos positivos para una mayoría no garantiza el respaldo mayoritario del total de afectados, cuando existe incertidumbre sobre quiénes serán los ganadores y quiénes los perdedores. Este resultado se obtiene con agentes que poseen información completa y las capacidades decisorias del *homo economicus* neoclásico, y solo requiere que cada agente (o una porción suficiente de ellos) desconozca de qué signo serán los resultados que obtendrá (el análisis sigue siendo válido incluso si los agentes conocen con exactitud el tamaño de las pérdidas o ganancias que generará la reforma, pero desconocen cuál será el resultado que obtendrán individualmente). Las limitaciones cognitivas de la economía comportamental solo ampliarían el rango de situaciones en que se podría observar esta paradoja.

Como muestra el Cuadro 1, la proporción de “ganadores” netos es amplia, pero no ofrece a quien conociera esos cálculos (especialmente en los cinco deciles superiores) la certeza de no resultar perjudicado. Si se añade la evidencia del Cuadro 2, se podría asumir que los márgenes de variación en las circunstancias de ganadores y perdedores serían exiguos, lo que podría extender la incertidumbre individual sobre el resultado hacia abajo en la escala de ingresos. En un mundo de agentes con información completa (excepto respecto al impacto individual de la reforma), contribuyentes sofisticados de los seis primeros deciles, equipados con los datos del Cuadro 1, podrían concluir que sería altamente improbable que resultaran perjudicados (los porcentajes de ganadores están por encima de 95% hasta el sexto decil). Pero ello requiere el supuesto adicional de que los contribuyentes conocen con precisión su ubicación en la escala de ingresos, y eso conduce a un cuarto factor “comportamental” fundamental (iv), que complicaría el éxito en la batalla por la opinión pública.

En Uruguay existe evidencia anecdótica amplia de votantes que respaldaron a un gobierno que había anunciado sin tapujos su disposición a mejorar la relación entre las cargas tributarias y la capacidad contributiva, pero se encontraron sorprendidos por lo que la reforma propuesta les requería tributar. Esta “sorpresa” o “desazón” suele focalizarse más específicamente en el diseño del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, por lo que es de interés presentar la opinión de los uruguayos sobre ese impuesto en fechas próximas a la aprobación de la Ley reformista.

Cuadro 3 Opinión sobre el IRPF en encuestas nacionales (en %)

| | Noviembre 2006 | Abril 2007 | Setiembre 2007 |
|------------------|----------------|------------|----------------|
| A favor | 27 | 23 | 29 |
| Neutro | 11 | 12 | 12 |
| En contra | 47 | 47 | 49 |
| No opina | 15 | 18 | 10 |
| TOTAL | 100 | 100 | 100 |

Fuente: sitio web de CIFRA, González Raga y Asociados;

<http://www.cifra.com.uy/novedades.php?idNoticia=17>, recuperado 31 de enero de 2012

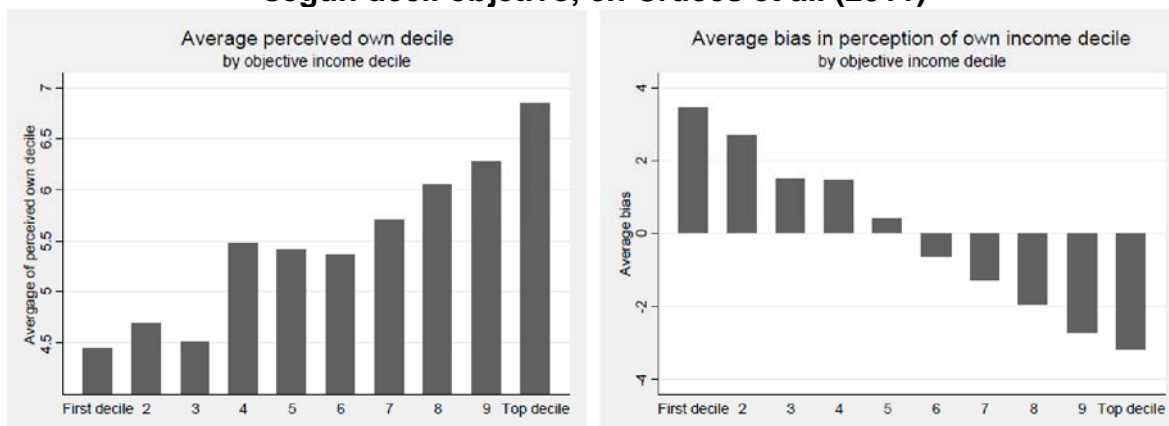
Esas opiniones contrastan con mayor fuerza aún con las simulaciones del gobierno sobre ganadores y perdedores por la creación de éste tributo respecto a la carga del Impuesto a las Retribuciones Personales que le precedía (González Amilivia 2007, Cuadro A.7).⁸ Frecuentemente los votantes decepcionados atribuían su situación a un error del gobierno en la caracterización de los estratos altos, a los que supuestamente correspondería por justicia asumir el impacto de los cambios. En términos coloquiales, se cuestionaba una reforma que cargaba demasiado a “la clase media”. La misma evidencia anecdótica ocasionalmente observa que esos votantes sorprendidos mostraban indicios de una capacidad contributiva relativamente alta. ¿Es posible que las opiniones de los individuos

⁸ Si bien el IRPF grava otras rentas no captadas por el IRP, las innovaciones en esa materia serían mayormente irrelevantes para los seis o siete primeros deciles, que esencialmente verían una sustitución del segundo por el primero, con el efecto de una rebaja en las tasas efectivas medias.

se apoyaran, al menos parcialmente, en una percepción errónea de su ubicación relativa en la distribución del ingreso? Hasta hace poco existía evidencia parcial de que tal sería el caso. Afortunadamente, en la actualidad existe también evidencia bastante más precisa y rigurosa de que esos sesgos perceptuales existen, afectan a espectros amplios de la estructura social, y son de tamaño considerable.

Cruces et al. (2011) diseñaron y ejecutaron un fascinante estudio que, si bien se basa en muestras representativas de la población del Gran Buenos Aires, tiene la virtud de referir a una población suficientemente próxima en lo cultural y socio-económico, como para ser altamente relevante a la realidad del Uruguay. Su estudio comienza por pedir a los ciudadanos encuestados que, sabiendo que en Argentina existen alrededor de diez millones de hogares, indiquen cuántos millones creen que tendrían ingresos inferiores a los de su propio hogar (con lo que se identifica el decil “percibido”). Posteriormente, se ofrece a los entrevistados una tabla que señala los umbrales de ingreso que marcan los límites entre deciles de hogares en la Argentina, y se pide que indiquen en qué tramo se ubican los ingresos del hogar (obviamente sin referencia a su correspondencia a deciles; con lo cual se identifica el decil “objetivo”). El Gráfico 1 presenta los resultados principales de la confrontación de auto-percepción y ubicación objetiva.

Gráfico 1
Decil percibido y sesgo de percepción,
según decil objetivo, en Cruces et al. (2011)



Fuente: Cruces et al. (2011), Figura 4

El panel izquierdo del Gráfico muestra el promedio de “decil percibido” (derivado de la primera pregunta) según la ubicación objetiva del respondente en la distribución real del ingreso (la segunda pregunta). Como puede apreciarse, en promedio los entrevistados del primer decil creen estar en el cuarto decil o por encima. Los sesgos hacia arriba se verifican hasta el quinto decil (los del cuarto decil en promedio se perciben algo por encima del quinto). En cambio, desde el tope de la distribución hacia la mediana se observan sesgos en el sentido contrario. Los encuestados que en realidad pertenecen al decil superior de la distribución del ingreso en Argentina se perciben en promedio por debajo del séptimo decil. Algo similar, aunque de magnitudes decrecientes, se aprecia hasta el

sexto decil. El resumen de los sesgos (posición real menos posición “percibida”) según ubicación en la escala real se presenta en el panel derecho.

Los autores encuentran una forma elegante y precisa de aportar evidencia sobre una observación de larga data en la literatura sociológica (Germani, 1963), con importantísimas implicaciones para la política pública y la política más en general.⁹ Para los fines de éste artículo, cabe resaltar que sesgos como los constatados plantean a los reformistas un “efecto tenaza” en su batalla por la opinión de la clase media. De un lado, la reforma sería condenada por los estratos más altos que, teniendo presumiblemente mayor capacidad de cálculo y análisis, conocen con relativa precisión lo que pagarán y lo consideran excesivo para su auto-imagen de integrantes de las capas medias. Del otro, los votantes de los deciles más pobres (previsiblemente con menores niveles educativos medios, y por tanto menor capacidad de acceso y procesamiento de información) están más expuestos a señales de líderes de opinión y/o sus referentes de estratos más altos, y por considerarse de estratos superiores a los que ocupan son potencialmente movilizables por el discurso que cuestiona el “ataque a las clases medias”. Adicionalmente, por su mismo sesgo, son poco receptivos a mensajes del reformador que destaquen que los mayores beneficios de la reforma fluirían hacia los más pobres de la sociedad (porque incluso los más pobres no se consideran en esa ubicación). Un resultado adicional del estudio de Cruces et al. agrega otro nivel de complejidad, al observar que el sesgo hacia arriba de la auto-ubicación de los más pobres se asocia con mayores resistencias a las políticas redistributivas.

En suma, las razones del eventual “éxito” de la reforma uruguaya de 2006-07 deben buscarse en factores que permitieron superar complejidades de información, conocimientos y cálculos que hacen virtualmente imposible que una reforma profunda y orientada a la eficiencia y equidad reciba apoyos vocales y activos desde el electorado. Dos consideraciones adicionales desde el mismo enfoque que venimos propugnando podrían contarse como facilitadores que compensarían solo parcialmente las complicaciones anteriores. Por una parte, al menos en el caso uruguayo, a elites sociales globalmente integradas y que quieren presentarse como modernas les puede haber resultado difícil oponerse tajantemente a una reforma que alinea un poco más la estructura y regulación tributaria a las de las sociedades que usualmente se citan como avanzadas y dignas de imitar. Un “efecto demostración” internacional podría haber frenado en parte una defensa más descarnada de intereses particulares.

Por otra parte, la disconformidad extendida en la opinión pública no parece haberle costado demasiado al gobierno en términos de apoyos electorales. Si bien podría argumentarse que tal desempeño podría asentarse en un cálculo puramente económico y objetivo que incluyera otras ganancias materiales recibidas durante la administración reformista (el PBI creció 25% entre 2006 y 2009; el desempleo y la pobreza cayeron significativamente), también cabría atribuir el buen desempeño electoral a un ajuste gradual de las expectativas pesimistas a las realidades tributarias post-reforma, y/o a que los votantes no se guían exclusivamente por consideraciones económicas, cobrando relevancia los liderazgos, valores o ideologías, que no figuran en el menú estándar de

⁹ Agradezco por la cita a Fernando Filgueira

supuestos de la economía neoclásica pero tienen un sitio reconocible en la economía comportamental.

De las propuestas técnicas a la Ley en acción: La “Micro” economía política de negociaciones y ajustes

El proceso que va desde la formulación de las primeras propuestas técnicas hasta la plena implementación de las reformas, traducida en nuevos comportamientos de contribuyentes y administración tributaria, comprende varias etapas. En grandes rasgos, ellas están asociadas a los procesos habituales de una democracia parlamentaria, pero en el detalle reconocen especificidades del caso analizado, que representaron distinto grado de dificultad para el avance hacia un sistema tributario transformado.

Así, por ejemplo, en la fase pre-parlamentaria (i.e., antes que el Poder Ejecutivo hubiera elevado un proyecto de ley al Legislativo), la reforma uruguaya de 2006 pasó por (i) discusión académica, (ii) trabajo de Comisión especial, (iii) consulta pública sobre los lineamientos básicos de la reforma, y (iv) negociación intra-gobierno. Si bien basada en estudios “aplicados” y relevantes a las políticas, la primera etapa puede caracterizarse como de intercambio “académico” por ser protagonizada principalmente por especialistas y mantenerse en ámbitos técnicos y académicos relativamente separados de los políticos. Entre las contribuciones que, con diverso grado de convergencia, informaron esos debates cabe mencionar Grau y Lagomarsino (2002), Barreix y Roca (2003; 2005) y Grau, Lorenzo y Oddone (2004). Como se aprecia, el intercambio técnico comenzó a gestarse en el período de gobierno anterior. Aportes como los citados provinieron de círculos cercanos al gobierno que asumiría en 2005, pero con legitimidad técnica propia no derivada de su cercanía al mismo.

Algunas de esas propuestas (e.g., la de Grau, Lorenzo y Oddone, 2004) llegaron a ser discutidas en espacios en los que participan agentes y sectores económicos influyentes, contribuyendo a moderar desconfianzas y aprehensiones (esto tuvo una significación especial ante la perspectiva de un gobierno de izquierda que no tenía antecedentes de gestión pública evaluables por el sector privado). Retrospectivamente, es probable que todos esos intercambios de ideas y propuestas –tanto académicos como con actores económicos y sociales—hayan contribuido a clarificar ventajas e inconvenientes de soluciones técnicas alternativas, su vinculación a objetivos de políticas específicos, y a anticipar posibles oposiciones de segmentos afectados.

Inmediatamente de asumido (en marzo de 2005), el nuevo gobierno instaló una Comisión técnica especial a efectos de establecer los lineamientos generales de la reforma tributaria que figuraba como prioridad entre sus compromisos pre-electorales. En dicha Comisión se

tuvo el cuidado de incluir a técnicos reconocidos tanto del partido de gobierno como afines a los partidos de oposición o independientes, incluidos varios de los autores de los trabajos académicos citados.¹⁰ La disposición constructiva de esos técnicos revela relativamente altos índices de tolerancia y baja polarización política, que caracterizan al país en el contexto latinoamericano.

Una etapa clave para entender el avance del proceso reformista fue la de la “consulta pública”. Si bien la legislación nacional no la exige, el gobierno decidió someter los lineamientos de reforma (MEF, 2005) a ese proceso abierto de planteo de preocupaciones, propuestas y reclamos. Una lectura posible (optimista) de dicho paso recordaría la necesidad del gobierno de izquierda, con mayoría parlamentaria propia, de certificar sus credenciales democráticas al procesar la primera reforma económica de fondo de su administración. Sin embargo, de las opiniones recabadas de actores clave surge que a la consulta pública también se le reconocía un valor práctico más inmediato. Al someterse a un debate abierto lineamientos y criterios generales, la defensa de tratamientos especiales para sectores o corporaciones debía expresarse también públicamente y en términos de “justificación de las excepciones”. De ese modo se anticipaba y reducía el espacio para las acciones de *lobby* con fines particularistas.¹¹ En otras palabras, la consulta pública contribuyó a la transparencia y centralización del proceso negociador, y hasta cierto punto protegió a los reformadores de la negociación grupo a grupo y a puertas cerradas, en las que podrían ser más vulnerables.

Las negociaciones más demandantes en tiempo fueron las que tuvieron lugar dentro del gobierno, entre el equipo reformista situado en el Ministerio de Economía y Finanzas, y representantes de los sectores políticos que integran la coalición gobernante, el Frente Amplio.¹² En primer lugar cabe destacar que la distribución de tareas dentro del gobierno determinó la coincidencia en un mismo actor del liderazgo de la reforma tributaria y las responsabilidades de gestión macroeconómica de corto y mediano plazo (se trata así de un proceso en el que el *reformador* es también *macroeconomista*). Esto genera una coincidencia o coordinación automática de las metas de equilibrio fiscal y diseño de las innovaciones tributarias. Dicho de otro modo, la propuesta de reforma incorpora, sin necesidad de otra negociación paralela, las restricciones fiscales macroeconómicas, y durante la negociación de modificaciones a la propuesta inicial el *reformador-macroeconomista* representa esa restricción y la mantiene operativa hasta el cierre final del proyecto de Ley.

En segundo lugar, la dinámica de la representación política dentro de la izquierda uruguaya hace que, por extracción de sus bases militantes y/o por trayectorias ideológicas, determinados agrupamientos políticos representen bastante directamente los intereses de

¹⁰ La Comisión fue coordinada por el Subsecretario del Ministerio de Economía y Finanzas, Mario Bergara, y estuvo integrada por los siguientes técnicos: Alberto Barreix, Leonardo Costa, David Eibe, Carlos Grau, Gabriel Lagomarsino, Jerónimo Roca y Hugo Vallarino. A los dos primeros se les reconocía cercanía a cada uno de los dos mayores partidos de oposición, y el tercero aparecía como un técnico independiente.

¹¹ En palabras de un actor entrevistado, “se evita el desfile por el Ministerio” de los agentes de intereses particulares.

¹² El Ministro de Economía y Finanzas durante el proceso fue el actual Vice-Presidente de la República, el economista Danilo Astori. El subsecretario (viceministro) era el actual Presidente del Banco Central del Uruguay, economista y doctor en economía Mario Bergara. El jefe de asesoría macroeconómica y tercero en la jerarquía política era el actual Ministro de Economía y Finanzas, economista y doctor en economía Fernando Lorenzo.

ciertas organizaciones sociales a las que permanecen vinculados.¹³ En organizaciones fuertemente ideologizadas, el comportamiento no puede interpretarse fácilmente como expresiones de un cálculo electoral afinado (entre otras razones, porque esas organizaciones enfrentan las limitantes cognitivas y de cómputo que ya señala la *BE* para individuos; véase más abajo).

La consulta pública también representó una instancia de moderación para los reclamos de éstos actores, pero ellos tenían acceso garantizado a una mesa de negociación adicional, dentro del partido en el gobierno. En ese ámbito, los planteos se justifican principalmente con argumentos de equidad, de alineamiento con principios políticos tradicionales de la izquierda, y ocasionalmente con argumentos de costo político-electoral para la coalición en su conjunto. La conclusión “exitosa” de las negociaciones (“exitosa” en plazos, impacto sobre el diseño global, y respaldo legislativo) requirió algunas estrategias específicas desde el equipo reformador (ver más abajo), buena disposición al acuerdo de la mayoría amplia de los sectores oficialistas, pero también un respaldo firme del Presidente de la República al equipo reformista.¹⁴

Asegurado el respaldo del partido/coalición de gobierno, quedaban dos etapas importantes, pero desigualmente desafiantes para los reformadores. La interacción con la oposición política se canalizó a través del debate parlamentario, pero asegurada la mayoría propia, los opositores tenían escasas chances de obtener cambios a la propuesta del gobierno. La oposición centró sus baterías entonces en el debate de opinión pública, y en procurar atraer respaldos con algún (incierto) rédito electoral posterior entre segmentos de las “clases medias” aparentemente agraviadas. Su postura razonablemente constructiva se evidenció en la votación afirmativa de una parte importante del articulado de la Ley, a pesar de los reparos planteados a la filosofía e implementación de las imposiciones a las rentas.

Más desafiante y significativo fue el proceso de avance hacia la implementación, que requería la coordinación entre redactores de la Ley y agencias recaudadoras, en pos de asegurar la “implementabilidad” de las soluciones jurídico-económicas de la reforma. Debido a la secuencia de etapas y la premura de plazos, la consideración de los resultados de la consulta pública, la negociación intra-gobierno, y la redacción de un proyecto implementable se solaparon en el tiempo. Actores entrevistados destacan la fluida colaboración con los organismos recaudadores como fundamental para la implementación de la reforma en plazos relativamente breves, especialmente la obtenida de la Dirección General Impositiva (autoridad tributaria) y la del Banco de Previsión Social (administrador público del régimen de pensiones).¹⁵ Esta cooperación es notable por tratarse de agencias que pocos años antes se

¹³ En la primera situación –imbricación de elencos dirigentes—se encuentran por ejemplo el Partido Socialista o el Partido Comunista, que registran una alta movilidad de militantes desde las organizaciones sindicales al partido político. En el segundo caso –representación de base ideológica—se encuentran agrupamientos como la Vertiente Artiguista, que se alinean con ciertas causas caras al pensamiento de izquierda (como, por ejemplo, la de las organizaciones cooperativas).

¹⁴ El Presidente Tabaré Vázquez, primero en la historia en haber conducido a la izquierda a un triunfo electoral completo a nivel nacional, disponía a principios de su gestión de un altísimo capital político y lealtad de su partido.

¹⁵ Barreix y Roca (2003) estimaban que implementar una reforma tributaria del alcance de la realizada requeriría al menos 6 meses de diseño y dos años de implementación. Si bien no es claro cómo definen cada etapa, se logró que entrara en vigencia el 1º de julio de 2007 una ley

encontraban desmotivadas, tecnológicamente desactualizadas, y en general limitadas en su capacidad de gestión de impuestos bien conocidos, y por ser esencial a la implementación sin tropiezos de reformas que crean nuevos impuestos y expanden sustancialmente el número de contribuyentes y los requerimientos administrativos generales.

Pero, *¿qué puede ofrecer la economía política comportamental (BPE)* a la comprensión de estos procesos? La reforma uruguaya permite responder a esa pregunta a partir de instancias y materias específicas de negociación y las estrategias de los actores. En particular, tres de esos ejemplos permiten apreciar el valor analítico de la *BPE*.

La negociación dentro del gobierno fue en los hechos entre el equipo del Ministerio de Economía y Finanzas y los sectores políticos de la coalición gobernante que planteaban modificaciones al proyecto original. Compartiendo los objetivos y la filosofía general del proyecto, y sin cuestionar su estructura fundamental, se formulaban planteos de tres clases. Por una parte, un conjunto de planteos se orientaban a balancear las cargas nominales sobre rentas del trabajo y rentas del capital, en el impuesto a las personas y/o en el que grava a las empresas. Otro conjunto de planteos se orientaban introducir excepciones o exenciones que supuestamente mejorarían (harían más progresivo) el sesgo distributivo de la reforma. Finalmente, un conjunto de planteos apuntaban al estímulo a actividades productivas con efectos esperados positivos sobre el empleo.

La forma que adoptaron esos planteos, sin embargo, revela las condiciones en que los actores políticos formulan e implementan estrategias. En tanto la economía política neoclásica asumiría que el comportamiento de los actores políticos puede explicarse por la búsqueda del máximo respaldo electoral (y/o respaldo económico para financiar campañas electorales), se observaban planteos que generarían efectos económico difíciles de estimar y seguramente de incidencia difusa en la sociedad (*ergo*, difíciles de “capitalizar” políticamente).¹⁶ A su vez, se registraban planteos comprensibles a partir de un compromiso con la equidad o el desarrollo productivo, pero que revelan las dificultades para discernir y calcular los efectos económicos globales esperables de la tributación. En esta amplia categoría podrían incluirse los reclamos de varios sectores del partido de gobierno, sobre la tasa de impuesto a la renta personal que recaería sobre las rentas de capital vs. las del trabajo. La tasa uniforme fue fijada finalmente en 12%, dos puntos porcentuales por encima de la propuesta del Ministerio de Economía y Finanzas, y tres por debajo de algunos planteos políticos. Lo que interesa destacar es que los reclamos se centraban en la distancia “nominal” a la tasa marginal máxima para las rentas del trabajo (25%), sin contemplar las diferencias entre tasa medias y marginales, o efectos de otros impuestos sobre las ganancias de capital (impuesto a la renta de actividades económicas; imposición sobre dividendos distribuidos).¹⁷

aprobada poco antes de fin de año de 2006. Esto indicaría la buena coordinación entre autoridades de los entes recaudadores y gobierno en general, y la buena “implementabilidad” de la Ley diseñada.

¹⁶ Por ejemplo, “exoneración o rebaja del impuesto a las traslaciones inmobiliarias en la primera compra-venta, a efectos de impulsar la Industria de la Construcción” (Alianza Progresista, 2006), o “Analizar la no inclusión de frutas y verduras y transporte de pasajeros (en el IVA), manteniendo su exoneración.” (Partido Socialista, 2006).

¹⁷ Como otro ejemplo, el Partido Socialista proponía “Mantener el Impuesto al Patrimonio de las Personas Físicas en los niveles actuales”, porque “... creemos que podemos aportar elementos para dotar al Proyecto presentado por el Poder Ejecutivo de mayores elementos de equidad y

En suma, no parece arbitrario concluir que el comportamiento de los actores políticos respecto a la política tributaria (y seguramente en otros ámbitos) se pueda comprender mejor tomando en cuenta que pueden actuar a partir de **limitaciones cognitivas y de cálculo**. Esta observación no pretende minimizar o suponer la total inexistencia de estrategias políticas interesadas, bien informadas, y optimizadoras, o la dinámica de búsqueda de rentas e intercambio de favores, sino que llama la atención sobre su probable incompletitud como marco de análisis.

Un segundo factor comportamental que arrojaría luz sobre estrategias observadas tiene que ver con la incertidumbre sobre el tamaño y la distribución de los “costos políticos” de una reforma que, como se vio, parecía ser recibida con disconformidad por la opinión pública. En la negociación dentro del partido de gobierno la propuesta original enfrentó, por ejemplo, variadas demandas de ajustes paramétricos que tendrían por efecto esperable ampliar el número de contribuyentes en la situación de pagar menos impuestos (especialmente, el impuesto a la renta). Partiendo de la base que dejar el partido no era una opción atractiva, y que la reforma aparentemente comportaría costos políticos para sus impulsores (costos de imagen y eventualmente de respaldo electoral), parece razonable que los dirigentes de la coalición gobernante realizaran esfuerzos por señalar algunas discrepancias (“situarse más a la izquierda”) con respecto al proyecto del Ministerio de Economía y Finanzas. Eso les dejaría algún margen para desmarcarse del proyecto implementado, en caso que los costos fueran significativos. En otras palabras, ante las **dificultades de cálculo** de los efectos de la reforma sobre distintos segmentos, y la incertidumbre sobre sus repercusiones políticas, resultarían atractivas estrategias de **distribuir las apuestas**.¹⁸

Finalmente, la complejidad de una reforma estructural al sistema impositivo plantea incertidumbres irreducibles y demanda estrategias apropiadas de los reformadores. Una de las consideraciones centrales tiene que ver con las repercusiones sobre el equilibrio fiscal. Si bien la reforma uruguaya se da en un contexto fiscal relativamente equilibrado, y la reforma no se planteó aumentar la recaudación, los reformadores llamaban la atención sobre la **asimetría en el conocimiento disponible** sobre productividad de los impuestos: mientras se puede saber con precisión cuánto se deja de recaudar por un impuesto que se elimina (y con relativa precisión, el efecto de una alícuota que se reduce), es mucho más difícil determinar cuánto recaudará un impuesto nuevo (o cuánto “costará” alguna exoneración del mismo).

Ante esa incertidumbre básica, los *reformadores-macroeconomistas* aplicaron dos estrategias de prudencia. La primera, que dieron en llamar “Enfoque Dinámico de Responsabilidad

justicia tributarias, haciendo más potente la promesa electoral de “que pague más quien tiene más y que pague menos quien tiene menos”. La propuesta no parece tener en cuenta que un impuesto integral a todas las rentas tiende a hacer redundante la imposición al patrimonio, que consistiría en el stock de rentas no gastadas (aunque en el corto plazo sea cierto que en tanto las rentas no habían sido adecuadamente gravadas hasta entonces, hay riquezas acumuladas que nunca han tributado). En todo caso el argumento del Partido Socialista es otro, ya que establece que “es claro que aunque tengan el mismo ingreso no están en las mismas condiciones dos personas cuando una tiene propiedades inmuebles y vehículos y la otra no.”

¹⁸ Incidentalmente, la asignación del liderazgo de la reforma a un compacto equipo *reformador-macroeconomista* habría tenido la ventaja adicional de “localizar” el foco de las demandas y críticas, y permitir gestionar mejor esos eventuales costos políticos difícilmente computables *ex ante*.

Fiscal”, respondía a la necesidad de atender “...por un lado, a no recargar a la población con impuestos excesivos y, por otro, a garantizar la provisión de bienes públicos que son responsabilidad del Estado.” (MEF, 2005). Es este enfoque el que da cuenta de elementos de gradualismo que se incorporaron en la reforma. En particular, en respuesta a atendibles y numerosos planteos para garantizar la equidad entre hogares con diversa distribución en la generación de ingresos (i.e., declaración de renta conjunta de los conyugues), el equipo reformador mantuvo la necesidad de preservar la simplicidad administrativa en las primeras fases de la reforma, y especialmente la conveniencia de postergar ciertas mejoras hasta poder evaluar el desempeño efectivo de la nueva estructura tributaria. La trayectoria posterior parece confirmar que no se trató de una mera estrategia evasiva.¹⁹ Como han observado históricamente estudiosos del proceso de políticas públicas, ese proceso está plagado de situaciones en que el mejor conocimiento técnico no reduce la incertidumbre a niveles y formas “manejables”, y en muchos de esos escenarios el **gradualismo** es la estrategia que saca máximo provecho de la mejor información disponible y gestiona razonablemente el riesgo (Lindblom y Woodhouse, 1993).

La segunda estrategia de prudencia consistió en el “empaquetamiento” de las demandas del partido de gobierno (por oposición a una estrategia de consideración individual de cada demanda). Esta estrategia tuvo la ventaja de facilitar la visualización global de los potenciales “costos” y la imposibilidad de atender simultáneamente todas las demandas sin cuestionar los niveles de recaudación global requeridos. Al mismo tiempo, permitió visibilizar categorías de demandas que serían mejor atendidas con otros instrumentos de políticas – se destaca aquí las medidas de promoción de la inversión y el empleo, que se difirieron a una normativa específica posterior, que estableció un sistema global de incentivos en lugar de numerosas y arbitrarias “perforaciones” a la Ley tributaria. En suma, el ordenamiento secuencial de las decisiones, y su conveniente agregación o desglose, parecen haber sido parte de las estrategias que permitieron llevar la reforma a buen puerto, en escenarios donde las soluciones óptimas no están al alcance de la mano.

Implicaciones

La narrativa documentada e informada de las secciones anteriores tiene implicaciones más o menos directas para razonar sobre similares esfuerzos reformistas, y sugiere puntos de atención si se desea generar conocimiento que amplíe las bases conceptuales para apoyar a futuros esfuerzos.

Respecto a **lecciones sustantivas** de la reforma uruguaya de 2006, se ha mostrado que la “historia sencilla” de la tercera sección no cuenta toda la historia. Si bien en el período 2005-2007 se dieron un conjunto de circunstancias favorables para introducir una reforma fortalecedora de la equidad y alineada con la eficiencia, hubieron procesos más o menos visibles y complejos que pudieron haberla hecho naufragar. El *racconto* de los factores adversos enfrentados en “la batalla por la opinión de la clase media” ofrece pistas que otros esfuerzos reformadores quizás debieran considerar.

¹⁹ En 2010 se introdujo la posibilidad de declaración conjunta de los conyugues.

En primer lugar, en un mundo de agentes con racionalidad limitada, en el que existen sesgos de percepción, dificultades para calcular efectos totales de reformas complejas, e incertidumbre sobre el resultado neto que le tocará enfrentar a cada votante, se vuelven importantes las “señales”. Sería difícil aceptar la palabra de un gobierno que promete ganancias netas para la mayoría y mayores cargas para los estratos más ricos, si al mismo tiempo no se observara una vocación decidida por hacer cumplir la ley a ciudadanos de a pie así como a los poderosos. Así, el fortalecimiento de la autoridad tributaria no es solo un prerrequisito para implementar las reformas desde su lado técnico sino que cumple una función de dar credibilidad a una voluntad redistribuidora que se sabe será resistida por los estratos superiores.

Del mismo modo, el respaldo a la concepción general de la reforma desde círculos técnicos “internacionalizados”, pero dissociado de una condicionalidad atada a crédito multilateral, es a la vez una señal de cuidado en el diseño y de iniciativa nacional. Izquierda y derecha tienen con esto algunas razones menos para cuestionar las propuestas, e incluso pueden emerger del debate abierto sobre soluciones alternativas persuadidos (al menos parcialmente) de la conveniencia de las transacciones y compromisos.

Pero que los agentes se guíen mayormente por reglas simples, señales y comportamientos observados en otros, no quiere decir que carezca de sentido o valor alimentar la discusión pública (y el cálculo individual) con información fidedigna. Si no fuera suficiente la experiencia positiva de los mecanismos de información montados por la autoridad tributaria uruguaya inmediatamente a la aprobación de la norma, podría retornarse al estudio de Cruces et al.. En particular, su experimento muestra que las personas de los deciles más bajos que son informadas de su posición “objetiva” en la escala de ingresos tienden favorecer medidas redistributivas en mayor medida que quienes no reciben información que les muestre el error de sobre-estimación en su posición “percibida”. Las opiniones y los comportamientos políticos seguramente no pueden predecirse completamente con la visión analítica neoclásica, pero tampoco pueden asumirse impermeables a la información y el raciocinio calculador, e incluso egoísta.

Una reforma como la introducida en 2006-07 involucra visiones sobre la eficiencia económica pero también nociones de justicia. Conceptos de este tenor ingresaron en el debate público (por ejemplo, respecto a la “justicia” de alícuotas marginales crecientes y el efecto de las mismas en ingresos aumentados por el esfuerzo individual). La divergencia entre los efectos previstos del IRPF y la opinión registrada por las encuestas sugiere que consideraciones de ésta naturaleza tuvieron algún papel. Es interesante observar, en ese sentido, que cuando tales consideraciones éticas ingresan al debate se limita el espacio para la defensa abierta de privilegios o del *free riding*. Esto no elimina los reclamos particularistas sino que algunos simplemente son empujados a ámbitos más opacos de negociación, pero juega a favor de los reformadores, al menos a partir de ciertos umbrales de cultura cívica y respeto por el proceso democrático. También en este sentido el *homo economicus* es una caracterización incompleta de los agentes que pueblan nuestras sociedades reales.

Si los votantes/contribuyentes actúan de maneras que son mejor entendidas con los supuestos de la *behavioral economics*, no habría razón para no explorar la productividad de esos supuestos de comportamiento aplicados a los formuladores de políticas y los agentes político-partidarios. Para

entender sus posiciones en el debate de políticas, sus estrategias, y eventualmente diseñar estrategias reformistas viables, parece pertinente contemplar las limitaciones cognitivas, las fallas de optimización, y las preferencias no convencionales, así como las reglas heurísticas que adoptan para lidiar con la complejidad. Esta aproximación no hace sino aumentar la importancia de las “señales”, como determinantes parciales de las percepciones, que pueden ser más condicionantes que las realidades.

Respecto a ***lineamientos para el análisis***, el caso examinado indica que profundizar en el estudio de la economía política de las reformas tributarias requeriría:

- (i) Desbrozar el terreno conceptual, identificando “tipos” relativamente homogéneos de reformas a ser investigadas. El caso examinado en este trabajo es el de una reforma amplia, de todo el esquema tributario de un país, dirigido a modificar su perfil distributivo y sus efectos sobre incentivos. Las herramientas analíticas para abordar este tipo de reformas no podrán ser las mismas que se utilicen para investigar la eficacia de planes de fortalecimiento de la autoridad tributaria, o ajustes paramétricos de impuestos en respuesta a necesidades de recaudación de corto plazo. Si se espera obtener luz a partir del estudio comparado de *episodios reformistas*, deberán clasificarse “reformas tributarias” en una tipología que permita descubrir regularidades significativas.
- (ii) Teniendo en cuenta que las condiciones asociadas con el “éxito” de las reformas son centrales a la preocupación analítica, sería necesario definir “éxito” y además adoptar una definición amplia de “reforma” que no genere un sesgo de selección. Ello podría ocurrir si se excluyeran episodios en los que el fracaso se produce en fases tempranas, o no se avanza en el esfuerzo reformista más allá de fases incipientes porque se anticipa que las condiciones de éxito no estarán presentes.
- (iii) Definido el objeto, sería de interés relevar los episodios recientes de un conjunto de países o región, que ofrezcan suficiente variedad de condiciones y resultados para permitir identificar patrones a partir del análisis comparativo.
- (iv) La información a relevar y ordenar relativa a los episodios reformistas podría definirse a partir del examen de estudios de caso como el aquí presentado. Así, el caso uruguayo sugiere que deba atenderse, por ejemplo, a:
 - a. El respaldo parlamentario del gobierno reformista
 - b. La disciplina de la bancada oficialista y/o la solidez de las coaliciones que puedan existir o construirse
 - c. La naturaleza de los cambios planteados, y la visibilidad de sus efectos para los contribuyentes (individuos, empresas, sectores)
 - d. Los efectos distributivos esperables y percibidos de los proyectos reformistas
 - e. El *timing* del esfuerzo reformista respecto al calendario electoral
 - f. La existencia de condicionalidad externa
 - g. La calidad técnica de la reforma propuesta y la aplicabilidad de la misma
 - h. La capacidad y cooperación de la autoridad tributaria u organismos recaudadores
 - i. Los poderes de veto existentes dentro y fuera del sistema político y los fundamentos de tales poderes

Cabe esperar que de la discusión con expertos conocedores de la muestra de episodios a estudiar puedan surgir otras variables relevantes. Como puede apreciarse, las fuentes de información serán diversas, y podrá ser necesario indagar específicamente sobre algunas condiciones, generando evidencia primaria (por ejemplo, sobre la disposición a cooperar de la agencia tributaria o la existencia de grupos con poder de veto). Iniciativas más de investigación más ambiciosas podrían plantearse profundizar el conocimiento sobre la sociología, psicología y economía política de las actitudes y posiciones ante los impuestos y las desigualdades en países que tienen desafíos recaudatorios serios. Esa indagación probablemente requeriría generar información primaria de encuestas, aunque podría concebirse un esfuerzo coordinado con algunas de las encuestas regionales periódicas que aprovechara economías de especialización y escala.

- (v) A partir de la información relevada para los episodios reformistas a estudiar, podrían aplicarse las técnicas del estudio comparativo con “n” pequeño, desarrolladas en buena medida en el ámbito de la ciencia política. Técnicas como el álgebra booleana o las teorías tipológicas permitirían extender la lógica de condiciones necesarias y suficientes ensayada antes a una muestra de episodios con sus potenciales determinantes.
- (vi) Del análisis de la evidencia cualitativa debidamente organizada sería posible extraer algunas conclusiones robustas sobre factores que dan cuenta de los éxitos y fracasos en los esfuerzos por modificar esquemas tributarios que se consideran disfuncionales.

Referencias bibliográficas

- Aidt, T. y P. Jensen (2009) "The taxman tools up: An event history study of the introduction of the personal income tax", *Journal of Public Economics*, 93: 160-175
- Akerlof, G., y R. Kranton (2010) *Identity Economics: How Our Identities Shape Our Work, Wages, and Well-Being*, Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Alianza Progresista (2006) "La reforma tributaria. Algunas precisiones preliminares", Montevideo: memorandum no publicado, firmado por Liliam Kechichian, Gustavo Guarino, Pablo Pérez y Eduardo Ríos.
- Barreix, A. y J. Roca (2005) *Propuestas para la reforma tributaria de Uruguay 2005*, Montevideo (mimeo.)
- Barreix, A. y J. Roca (2003) "Sistema tributario: Condiciones actuales y propuesta", *Revista Electrónica FCE*, Montevideo: Universidad Católica del Uruguay, Setiembre.
- Berggren, N. (2011) "Time for behavioral political economy? An analysis of articles in behavioral economics", Stockholm, Sweden: The Ratio Institute (mimeo)
- Bird, R.; J. Martínez-Vázquez y B. Torgler (2008) "Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability", *Economic Analysis and Policy*, 38(1): 55-71
- Bowles, S. y H. Gintis (2011) *A Cooperative Species: Human Reciprocity and Its Evolution*. Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Castanheira, M.; G. Nicodeme, P. Profeta y V. Trasberg (2009) "On the political economics of tax reforms", XXI Conferencia de la Società Italiana di Economia Pubblica, Pavia, 24-25 settembre.
- Chasquetti, D. (2008) "Uruguay 2007: El complejo año de las reformas", *Revista de Ciencia Política (Santiago)*, 28(1): 385 - 403
- Conlisk, J. (1996). Why bounded rationality? *Journal of Economic Literature*, 34(2), 669-700.
- Cruces, G., R. Pérez-Truglia, M. Tetaz (2011) "Biased Perceptions of Income Distribution and Preferences for Redistribution: Evidence from a Survey Experiment", IZA DP No. 5699
- Di John, J. (2006) "The political economy of taxation and tax reforms in developing countries", Research Paper 2006/74, UNU-WIDER
- Fernández, R. y D. Rodrik (1991) "Resistance to reform: Status-quo bias in the presence of individual-specific uncertainty", *American Economic Review*, 81(5): 1146-1155.
- Germani, G. (1963) *Clase social subjetiva e indicadores objetivos de estratificación*. Buenos Aires: Instituto de Sociología, Universidad de Buenos Aires.
- González Amilivia, G. (2007) "La reforma del sistema tributario uruguayo desde la perspectiva de la eficiencia y la equidad", Notas para los cursos de Economía y Finanzas Públicas, FCEA-UdelaR
- Grau, C. y G. Lagomarsino (2002) *Estructura Tributaria. Su impacto en la distribución del ingreso de los hogares uruguayos*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Grau, C., F. Lorenzo, y G. Oddone (2004) "Ideas y lineamientos para la reforma tributaria", Montevideo: CINVE (mimeo.), publicado en Trimestre Fiscal No. 84.
- Lindblom, C. E. and E. J. Woodhouse (1993). *The policy-making process*. Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall.
- Mahon, J. (2004) "Causes of tax reform in Latin America, 1977-1995", *Latin American Research Review*, 39(1): 3-30
- MEF (2005). *Lineamientos básicos para la Reforma Tributaria. Documento de Consulta Pública*,

- Montevideo: Ministerio de Economía y Finanzas.
- Partido Socialista (2006) "El Partido Socialista ante la Reforma Tributaria", Montevideo, memorandum no publicado.
- Slemrod, J. (2009) "Old George Orwell Got it Backward: Some Thoughts on Behavioral Tax Economics", CESIFO WP 2777
- Sokoloff, K y E. Zolt (2007) "Inequality and the evolution of institutions of taxation: Evidence from the economic history of the Americas", en S. Edwards, G. Esquivel y G. Márquez, editores, *The Decline of Latin American Economies: Growth, Institutions, and Crises*, Chicago: University of Chicago Press, pp. 83-136
- Thaler, R., y C. Sunstein (2008) *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. Yale University Press.