

# El concepto de cultura tributaria y su discusión empírica en la élite chilena<sup>1</sup>

*Jorge Atria*

■ Doi: 10.54871/ca24pt86

## **Introducción**

Aunque los estudios de economía muestran cada vez con mayor precisión que las desigualdades del siglo XXI están basadas en altos niveles de concentración económica en los percentiles superiores, las instituciones redistributivas se mantienen en crisis, tanto entre los países que financiaron ambiciosas políticas de bienestar en el siglo XX como entre aquellos donde se proyectaba que la democracia y el desarrollo les permitirían hacerlo.

En los países de ingresos altos, tal crisis está marcada por el declive de actitudes optimistas hacia la redistribución y la intervención estatal como respuesta a las desigualdades sociales, lo que desde la década del setenta ha llevado a reducciones en la carga

<sup>1</sup> Este capítulo es una actualización y traducción del texto “Tax Culture: A conceptual proposal and empirical approach to the economic elite in Chile”. En Fehling, Philip y Burchardt, Hans-Jürgen (comps.) (2023), *Taxation and Inequality in Latin America New Perspectives on Political Economy and Tax Regimes*. London: Routledge.

tributaria (Steinmo, 2003) y al rediseño del impuesto al ingreso para liberar de impuestos al capital (Tanzi, 2014). Por otro lado, en países de ingresos bajos y medios, el problema suele describirse a partir de la ineffectividad o insuficiencia de los sistemas tributarios para contribuir a la reducción de la desigualdad pese a los cambios positivos en gasto social y reducción de pobreza en las últimas décadas. Esto, a su vez, ha sido explicado en referencia a un tipo de estado cuya formación y desarrollo tiene fuertes diferencias con aquellos del norte global, lo cual otorga a la tributación una legitimidad distinta, como también a la influencia de factores transnacionales relacionados con la posición en el orden económico global y la inhabilidad para hacer tributar a las élites, entre otros aspectos (Moore, 2004; Biehl y Labarca, 2018; Fehling, 2023).

A nivel global no existe un único modelo de sistema tributario. Incluso entre países de similar nivel de desarrollo se pueden observar modelos muy diferentes, lo cual sugiere que para comprender su funcionamiento se deben considerar tanto factores técnicos y aritméticos como también los históricos, políticos y culturales que dan forma y sustento a la dimensión técnica (e.g. Mumford, 2019; Campbell, 1993). Este capítulo sigue esta aproximación a partir de un marco analítico basado en el concepto de *cultura tributaria*. Esta categoría, lejos de una visión esencialista, entiende los sistemas impositivos como instituciones cuyo desarrollo refleja las relaciones sociales de poder, pero también está influido por valores, intereses y preferencias, situadas en contextos históricos específicos y mediadas por el conocimiento y la moralidad que despliegan distintos grupos en sus interacciones cotidianas.

Para esto, se analiza el caso de Chile con foco específico en la élite económica. Por un lado, Chile se encuentra en el subgrupo de países latinoamericanos de mayor ingreso, y cuenta con instituciones fiscales a menudo consideradas estables y con destacados niveles de efectividad y eficiencia en comparación regional. Por otro lado, Chile se asemeja bastante al resto de la región en sus altos niveles de concentración económica, lo que se explica en parte

por la incapacidad de sus instituciones para alterar esos patrones distributivos. Tal incapacidad tiene que ver, entre otras cosas, con una carga tributaria más bien baja en relación al nivel de ingreso y una recaudación regresiva. Asimismo, Chile comparte con varios países de América Latina la importancia de los recursos naturales, en especial de la minería, para la obtención de sus ingresos fiscales. Sin embargo, el sector minero tiene una carga tributaria en general menor cuando se compara con las otras grandes economías regionales.<sup>2</sup> Por último, es también interesante que, dada la importancia de los recursos minerales y la exportación de materias primas, parte importante de la élite económica chilena está orientada a estos sectores productivos – destacando las industrias pesquera, maderera y vitivinícola además de la minera – lo que también se relaciona con fuertes preferencias empresariales por un estado pequeño y una política industrial limitada (Bril-Mascarenhas y Madariaga, 2017).

De esta forma, se busca entender cómo las actitudes de la élite económica, junto a las relaciones de poder y al diseño técnico del sistema tributario, permiten entender su funcionamiento en el presente y sus perspectivas para el futuro.

A continuación, se discute y operacionaliza el concepto de cultura tributaria. Segundo, se introduce el caso chileno y algunas características de su élite económica. Tercero, se examina la élite económica chilena refiriendo a sus percepciones de la carga tributaria, las justificaciones sobre la evasión y elusión y la evaluación del uso de sociedades de inversión como vehículo frecuente de incumplimiento tributario. Finalmente, se discute el potencial del concepto de cultura tributaria y las posibilidades de cambio en la élite económica.

<sup>2</sup> Ver el capítulo 2 de este libro.

## **Cultura tributaria**

En las últimas décadas, la sociología fiscal ha retomado el interés por los impuestos que tuvieron varios trabajos de inicios del siglo XX, debido a su potencial explicativo de los modos de vida, la cultura y la estructura social. Tal aproximación destaca que los impuestos dan origen a la relación monetarizada entre estado y ciudadanía (Simmel, 2011, p. 341) y refuerzan una idea de nación que requiere un principio de solidaridad social (Ardant, 1975). Los nuevos estudios recuerdan que los impuestos constituyen un sacrificio que formaliza parte de las obligaciones ciudadanas, involucrando las relaciones entre ciudadanos y entre estos y el estado, financiando al estado y activando una red generalizada de reciprocidad sin la cual no tiene base la arquitectura de solidaridad institucional intra e intergeneracional que define a los estados de bienestar contemporáneos (Lieberman, 2003; Martin et al., 2009).

En América Latina, una creciente producción de estudios destaca la necesidad de estudiar los sistemas tributarios débiles e injustos considerando otras dimensiones para comprender por qué se reproducen estas dificultades, poniendo atención a factores relacionales, históricos y transnacionales (Atria, 2018) y examinando las condiciones de formación de los estados latinoamericanos, cuyo desarrollo difiere de los estados europeos o norteamericanos y configura patrones específicos en términos de autonomía de recursos y relación con los distintos grupos sociales (Centeno, 2002; Abelin, 2012; Schneider, 2012; Biehl y Labarca, 2018).

La noción de cultura tributaria es un concepto que puede ayudar a estos propósitos. Específicamente, parte del supuesto desarrollado por la sociología económica de que las transacciones económicas están incrustadas en el contexto social que constituye su entorno (Atria, 2022). Este supuesto conecta con la constatación de que todos los sistemas impositivos son distintos, incluso si se comparan los de países similares en nivel de ingreso o desarrollo en

distintos momentos del tiempo, descartando la posibilidad de un sistema tributario óptimo universal, pues las construcciones sobre un ideal tributario y una tributación adecuada varían social e históricamente (Schumpeter, 1985; Nerré, 2001; Scheer, 1996).

Mientras los trabajos que utilizan el concepto de cultura tributaria tienen en común la combinación de distintos actores, instituciones y niveles de análisis, los diferencia el foco en que desarrollan la perspectiva y las situaciones en que los aplican.

En un primer nivel, existen autores que abordan la cultura tributaria especialmente para describir la educación de los contribuyentes. En esta perspectiva, la cultura tributaria es algo que debe promoverse para que los ciudadanos conciben las obligaciones tributarias “como un deber sustantivo, acorde con los valores democráticos” (e.g. Cortázar, 2000, p. 1) contribuyendo a mejorar el cumplimiento tributario en complemento con la función fiscalizadora de la administración tributaria. Este enfoque, por ende, se centra especialmente en el combate de la evasión y la elusión, sin profundizar en la idea de cultura que forma parte del concepto ni tampoco en su especificidad y variación histórica, o bien definiendo la cultura tributaria en cercanía con la noción de consentimiento.<sup>3</sup> Sin embargo, sí enmarca la preocupación por la cultura tributaria en un repertorio más amplio de representaciones sociales que las personas tienen sobre el estado, sus formas de financiamiento y la contribución de la ciudadanía, y en la necesidad de dotar de legitimidad tanto al sistema tributario y su administración como también a las acciones coercitivas de esta última. En este tipo de aproximaciones, la cultura tributaria puede eventualmente considerarse como una categoría absoluta, es decir, considerarse que un país carece de cultura tributaria, lo cual acerca la definición de este concepto al de cumplimiento tributario.

<sup>3</sup> Ver por ejemplo la definición de cultura tributaria de la Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT] (1977), como “el conocimiento reflexivo del ser humano en cuanto a la bondad del pago de los tributos, lo que le lleva a cumplir natural y voluntariamente con sus obligaciones tributarias” (Sarduy y Gancedo, 2016).

Un segundo tipo de estudios comparte el interés en la educación tributaria, pero resalta más claramente el apoyo a las administraciones tributarias y la necesidad de movilizar recursos domésticos adicionales (e.g. The Organization for Economic Cooperation and Development [OECD], 2021). Sin tampoco profundizar en una definición de cultura tributaria, es posible encontrar una definición de educación tributaria –“una forma de empoderar a los contribuyentes, dándoles conocimiento y herramientas para poder entender mejor el sistema tributario, aumentar su moralidad tributaria y por último incrementar su cumplimiento tributario” (OECD, 2021, p. 20) – aunque reconociendo que no existe una única definición ni aproximación a la educación de los contribuyentes, pues esta varía según la realidad nacional. Aquí caben también estudios que se concentran en la disciplina tributaria, la mentalidad tributaria y la psicología tributaria (e.g. Schmolders, 1960; Lewis, 1982)

Aunque estos estudios adoptan un marco más amplio sobre el fisco, el financiamiento de bienes comunes y el fortalecimiento de la ciudadanía fiscal (OECD y The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies [FIIAPP], 2015; Roca, 2008), destacan la contribución de la educación impositiva en el cambio de mirada de los contribuyentes para reducir el desconocimiento e incumplimiento tributario (OECD, 2021).<sup>4 y 5</sup> Similar al grupo anterior, la cultura tributaria, particularmente en países con débil capacidad fiscal, es algo que debe ser formado (Roca, 2008).

Finalmente, una tercera aproximación enfatiza el análisis de la cultura tributaria concentrándose en la relación entre contribuyentes, autoridad tributaria y otras instituciones (Korostelkina et al., 2020). Se asume también la especificidad histórica, que sitúa

<sup>4</sup> Una definición en esta aproximación puede ser la de Roca (2008, p. 5): “el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen”.

<sup>5</sup> En esta propuesta se plantea que el cumplimiento tributario contiene tres componentes, siendo la educación tributaria–junto a la disuasión (*tax deterrence*) y la moral (*tax morale*)–uno de ellos (OECD, 2021, p. 19).

la política impositiva espacio-temporalmente y permite identificar sus transformaciones (e.g. Nerré, 2001). Esta visión concede por ende una importancia mayor al entramado social e institucional en el cual se inserta el sistema impositivo, y una definición de cultura tributaria que puede representarla es la de Nerré (2008, p. 155) como “el conjunto de instituciones formales e informales relevantes relacionadas con el sistema tributario nacional y su ejecución práctica, las cuales están incrustadas (*embedded*) históricamente en la cultura de un país, incluyendo las dependencias y vínculos causados por su interacción permanente”.

Este enfoque busca explicar con mayor profundidad las alteraciones y conflictos que puede tener la cultura tributaria, sobre todo en contextos de reforma. Para Nerré (2008), transformaciones muy significativas podrían producir *shocks de cultura tributaria* debido al encuentro entre culturas impositivas muy distintas – por ejemplo en una reforma en que se intente implantar un impuesto o mecanismo en un país siguiendo un modelo extranjero – lo que podría evitarse con procesos más gradualistas. Sin embargo, modificaciones graduales también podrían generar desajustes o desbalances culturales debido a problemas de ajuste o compatibilidad institucional.

Este capítulo sigue este enfoque al centrarse en la relación entre contribuyentes e instituciones, pero añade tres elementos para profundizar en las interacciones entre individuos y grupos y las transformaciones históricas. Para lo primero, se retoma el componente educativo del primer y segundo tipo de estudios, resaltando la importancia del (i) conocimiento tributario y (ii) la moral tributaria como elementos que influyen en el pago de impuestos y que pueden diferir entre grupos. Para lo segundo, se plantea la necesidad de considerar (iii) los procesos globales de difusión de ideas, creencias, valores e intereses, cuya importancia se aprecia en las ideas de los expertos sobre el rol del estado (Steinmo, 2003), la competencia tributaria (Avi-Yonah, 2001), los paraísos fiscales (Ötsch y Di Pauli, 2009) y la movilidad del capital (Harrington, 2016). Esto

también es fundamental para estudiar la cultura tributaria de las élites económicas, pues alerta sobre la reducción internacional de la carga tributaria de este grupo, caracterizada por el declive de las tasas marginales máximas (Piketty, 2014), la descomposición del impuesto al ingreso para beneficiar la tributación del capital (Tanzi, 2014), y la proliferación de estrategias de evasión y elusión (Urry, 2014). A continuación, explico brevemente estos tres puntos.

## **Conocimiento tributario**

Las percepciones tributarias constituyen un tema no siempre bien comprendido ni acoplado al autointerés racional, en sociedades más desiguales no necesariamente existe más apoyo a políticas redistributivas e impuestos progresivos, ni tampoco ese apoyo varía únicamente por cuestiones individuales, constatándose también diferencias entre sociedades (Castillo y Olivos, 2011). Algunos estudios sugieren que la dificultad y lenguaje técnico del tema impositivo pueden producir malentendidos, pudiendo incidir en el apoyo a políticas tributarias regresivas que perjudican al ciudadano promedio (Slemrod, 2006). El desconocimiento puede combinarse también con la confusión al apoyar cambios regresivos basándose en la evaluación de la propia carga tributaria y no la de quienes se verían realmente afectados, impidiendo evaluar los costos concretos de las reformas (Bartels, 2005). Otros autores resaltan la incoherencia de las percepciones tributarias, lo que podría asociarse con diferencias de fraseo en las encuestas o la ausencia de opiniones firmes (Keene, 1983).

En otros contextos, sin embargo, existe evidencia de conocimiento alto y consistente (Edlund, 2003), abriendo espacio para otras explicaciones, como por ejemplo el desacople entre las percepciones sobre estructura tributaria y aquellas sobre el gasto social, pudiendo apoyarse más progresividad y al mismo tiempo impuestos más bajos (Barnes, 2015). Algunos factores que podrían

influir en las actitudes individuales serían la notoriedad pública que alcanzan los niveles de tributación y gasto social y el contexto institucional de cada país, de modo tal que aquellos con políticas de bienestar más robustas influenciarían la información y educación que los ciudadanos tienen a disposición, favoreciendo la formación de actitudes definidas (Edlund, 2003, p. 162).

Adicionalmente, la formación de percepciones también recibe influencia de las interacciones cotidianas. En las relaciones cotidianas entre grupos se trazan fronteras morales y simbólicas, definiendo quiénes son partes del *nosotros* y quiénes del *ellos* (Lamont y Molnár, 2001). La conversación cotidiana sobre los impuestos puede utilizarse también para trazar fronteras entre estereotipos de clase o raza, definiendo categorías de personas merecedoras e inmerecedoras y estableciendo diferencias en el conocimiento compartido sobre impuestos entre grupos sociales (Kidder y Martin, 2012), lo que es de particular importancia cuando se analizan los procesos de distinción y legitimación de las élites económicas. Así, la dimensión moral en las interacciones cotidianas expresa cuáles son las ocupaciones dignas de honor y reconocimiento, como también ayuda a justificar diferencias de impuestos y tasas en base al valor social de una actividad, su contribución al crecimiento, la reinversión o la creación de empleo (Sandel, 2020), como ha ocurrido con la tributación al capital a nivel global en las últimas décadas.

## **Moral tributaria**

Un gran número de autores postula que la perspectiva de un individuo racional y maximizador de utilidades, cuya evasión se explica únicamente por las probabilidades de detección y sanción (Allingham y Sandmo, 1972), no recoge adecuadamente las motivaciones de los contribuyentes, existiendo otros determinantes del cumplimiento tributario. Para Levi (1988), el cumplimiento debe en realidad ser entendido como *cuasi-voluntario*, en la medida que

incorpora una dimensión cooperativa con arreglo a la relación entre estado y ciudadano. Dicha dimensión no coercitiva ha sido a menudo formulada enfatizando el sentido de obligación moral del pago de impuestos y las disposiciones éticas de los contribuyentes.

Las actitudes morales no necesariamente se aplican a toda la esfera tributaria: puede haber inclinaciones específicas a ciertas leyes impositivas, a la aceptación de la evasión o para responder a apelaciones morales que busquen alterar el comportamiento tributario (Devos, 2014, p. 29). Otra corriente establece que la motivación intrínseca de pagar impuestos se relaciona con valores, pero recalcando la influencia de normas culturales y del entramado institucional que incide en las acciones individuales (Alm y Torgler, 2006). Como resultado, frente a similares políticas tributarias pueden existir distintos niveles de cumplimiento tributario entre países, siendo mayor en sociedades con más cohesión social y donde se apela más a la moralidad del contribuyente. Inversamente, se observa un menor cumplimiento cuando existen cercanos que evaden impuestos (Torgler, 2003). En las últimas décadas, nuevas contribuciones han discutido las múltiples alternativas que existen entre el pleno cumplimiento y la evasión, como la elusión o el cumplimiento tributario creativo (McBarnet, 2001). Esto resalta la relación del sujeto con las normas sociales, y la intersección de las subjetividades con la experiencia social, incluyendo valores, discursos y el desempeño de las instituciones.

Consiguientemente, por un lado, la preocupación por la cultura y los valores en el cumplimiento impositivo puede concentrarse en el individuo y los efectos en su comportamiento como contribuyentes. Por otro lado, se puede priorizar la relación entre individuo y estado, las evaluaciones sobre recaudación y gasto, las expectativas de retribución y la legitimidad de los gobiernos (Bräutigam, 2008, pp. 6-7). Ambos focos pueden explicar coincidencias y divergencias en la moral tributaria de distintos grupos sociales, debido a distintas oportunidades para planificar el pago de impuestos, la

magnitud de recursos en juego y la posibilidad de contratar asesores expertos (McBarnet, 2001; Atria, 2019).

## **Ideas, creencias, valores, intereses**

Partiendo de los postulados del institucionalismo histórico, a partir de los cuales se entiende que la formación de preferencias de los actores no es exógena sino endógena, y que las instituciones tienen un rol de mediación en las relaciones de cooperación y conflicto entre grupos sociales (Thelen y Steinmo, 1992), se entiende que las ideas, creencias, valores e intereses son fundamentales en el proceso de selección entre distintas alternativas de política y en el proceso de imitación a partir del cual las políticas y las instituciones se expanden (Steinmo, 2003, p. 207). Asimismo, una vez institucionalizadas, las políticas inciden en la formación de preferencias de los actores (Steinmo, 2003, p. 207). Este marco analítico no concibe la historia como un proceso lineal y resalta su carácter adaptativo. En la tributación, esto se identifica en los sucesivos procesos de reforma a lo largo del siglo XX, donde se desplegaron distintas ideas sobre el involucramiento del gobierno en la economía y lo que representan impuestos adecuados (Steinmo, 2003, p. 208). De este modo, existen distintas configuraciones de política nacional, pero al mismo tiempo las ideas de política de un país se enmarcan en procesos de difusión globales sobre lo que se considera una política tributaria apropiada. Estos procesos de difusión, en interacción con las instituciones locales y las preferencias de la ciudadanía y las élites, dan lugar a una política tributaria nacional.

En resumen, la noción de cultura tributaria propuesta en este capítulo contempla tanto un foco en el contribuyente como uno que atiende la relación entre contribuyentes e instituciones, pero añade a las perspectivas anteriores (i) las diferencias de cultura tributaria entre grupos sociales, las cuales se explican por diferencias de conocimiento, moral e interacciones con pares; y (ii) la

necesidad de considerar no solo el contexto histórico en el que un sistema tributario está situado, sino también la circulación global que da preeminencia a ciertas ideas, valores, intereses y creencias. Esto permite entender que las culturas tributarias nacionales no están aisladas, y que los procesos de difusión global pueden incidir en la formación de políticas nacionales y en los marcos morales y de conocimiento que adoptan distintos grupos sociales.

## **Política tributaria en Chile**

El sistema tributario chileno se ha caracterizado históricamente por su regresividad a partir de una combinación de impuestos donde prevalecen los impuestos indirectos, lo que se ha concretado en impuestos a las importaciones, a los recursos minerales y al consumo. Este último resalta en las últimas décadas a partir de la introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el año 1974, actualmente el impuesto más importante (47,4 % de los ingresos tributarios en 2019).

La literatura muestra que países que extraen recursos naturales pueden evitar el involucramiento fiscal en acciones costosas y demandantes para generar recursos (Dunning, 2008, p. 7), lo que incluye la tributación de los ciudadanos. De esta manera, el extractivismo disminuye la importancia de los ingresos tributarios mientras que al mismo tiempo crea un soporte económico para el estado a un costo menor que mediante la tributación directa. Chile coincide con este patrón. Debido a la explotación de salitre (1880-1930) y cobre (1960 hasta la actualidad) en distintos momentos de la historia, ha existido poca presión por subir los impuestos a la población. Sin embargo, esto ha tenido el costo de que el estado ha dependido de recursos cuyos precios estaban sujetos a cambio en mercados internacionales, redundando en un estado más inestable (Biehl y Vera, 2014, p. 188). El caso del salitre es importante también porque tuvo incidencia en la política tributaria de Perú y Bolivia:

gracias a la conquista de nuevas ciudades en la Guerra del Pacífico (1879-1883), el estado chileno pudo prescindir de los impuestos directos, pero a la vez los países perdedores redujeron drásticamente sus ingresos fiscales (Biehl y Labarca, 2018). Asimismo, el impuesto al ingreso en Chile finalmente fue creado en 1924, solo una vez que el ciclo del salitre llegaba a su fin. Posteriormente, cuando las exportaciones de cobre ganaron en importancia, el impuesto al ingreso no disminuyó su contribución, pero tampoco la aumentó significativamente, a diferencia de la mayoría los países con un nivel de desarrollo similar.

América Latina tiene un perfil tributario relativamente similar en sus países, caracterizado por un porcentaje bajo de recaudación de impuestos directos frente a los indirectos y baja tributación patrimonial (Mahon, 2019). Chile coincide con este perfil. Aunque el impuesto al ingreso es progresivo (Engel, Galetovic y Raddatz, 1999) y su recaudación se ha incrementado (34,8 % de los ingresos tributarios en 2019), su aporte sigue siendo sustancialmente menor al del IVA. Además de la relevancia que tienen los ingresos derivados de los recursos naturales, la baja recaudación del impuesto al ingreso está asociada con dos factores: primero, la gran cantidad de exenciones y regímenes especiales que erosionan la recaudación y crean inequidades horizontales y verticales (Agostini et al., 2018; Jorratt, 2013). Segundo, acciones de evasión y elusión basadas en el aprovechamiento de las exenciones y regímenes especiales y en una histórica aversión al pago de impuestos directos (Mamalakis, 1987; Atria, 2019).

Estos dos aspectos impactan directamente el pago de impuestos del grupo más rico, no solo porque el diseño del impuesto al ingreso deja exenta a la mayoría de la población (aproximadamente al 75 % en la actualidad), sino también porque la tributación de los ingresos al capital tiene un tratamiento más beneficioso que los ingresos del trabajo (Agostini, Martínez y Flores, 2012). Además, los impuestos patrimoniales son inefectivos (Jorratt y Martner, 2020), aportando una baja recaudación. Como resultado, las tasas efectivas

que pagan los más ricos (el top 10 % y top 1 %) son similares a las del bottom 40 % (Fairfield y Jorratt, 2016) y existe mayor evasión en el impuesto al ingreso que en el IVA (Jorratt y Martner, 2020; Atria, 2018).

Como resultado de lo anterior, la capacidad redistributiva del estado es muy limitada y descansa en el gasto social, el cual es progresivo y focalizado en los grupos más pobres, dado que la carga tributaria (en torno al 20 % del PIB) es baja en comparación con países de ingreso medio y alto. Asimismo, y pese a lo anterior, la ciudadanía tiene preferencias tributarias y redistributivas consistentes a lo largo de la última década que apoyan mayoritaria y crecientemente un rol más influyente del estado en la reducción de la desigualdad con mayores impuestos para los más ricos (Atria, 2022).

Entre 1924, cuando se introduce el impuesto al ingreso, y 1973, cuando ocurre el golpe de estado, la importancia de este impuesto aumentó, lo que se reflejó en mayores tasas (hasta 60 % en 1950) y en un diseño progresivo, el que sin embargo era en la práctica inefectivo y poseía exenciones que disminuían su progresividad (Agostini e Islas, 2018). Más allá de ese periodo, los modestos cambios progresivos al sistema tributario que han sido posibles han ocurrido en respuesta a instancias críticas, por ejemplo los grandes terremotos que han sacudido al país, justificando reformas para financiar la reconstrucción (Gil y Atria, 2021).

Las reformas tributarias en la dictadura tuvieron por objetivo predominante la búsqueda de crecimiento, eficiencia, ahorro y reinversión, lo cual llevó a la simplificación del sistema tributario, la integración del impuesto al ingreso corporativo y personal, su reducción de tasas y la creación de beneficios para la tributación del capital (Cheyre, 1986; Palma y Marcel, 1990). Desde el retorno a la democracia, gran parte de estos objetivos se mantuvieron, aumentando escasamente la recaudación y manteniendo una estructura tributaria regresiva con amplios beneficios para los grupos de altos ingresos, pero además bloqueando reformas tributarias estructurales como parte de los acuerdos de la transición post dictadura

(Ondetti, 2021). En la década de 2000, incluso debates impositivos que tuvieron resonancia pública, como la introducción de un *royalty* a la minería, no pudieron ser aprobados debido a una fuerte y organizada oposición de grupos empresariales, consiguiéndose solo la creación de un modesto impuesto específico a la minería (Napoli y Navia, 2012). Esto ha redundado en una muy baja recaudación – estimaciones recientes sugieren que solo entre 2005 y 2014 se habrían podido obtener US\$114.000 millones adicionales de las mineras privadas sin afectar las decisiones de inversión y producción (Sturla et al., 2018) – y ha incentivado la creación de industrias más contaminantes (López y Figueroa, 2011). En la última década, un gran terremoto (2010), masivas manifestaciones sociales, en 2012, y un estallido social, en 2019, han funcionado como nuevas instancias críticas, propiciando nuevos debates tributarios ligados a la reconstrucción, la reducción de la deuda privada de los estudiantes de educación superior y el financiamiento de derechos sociales. Así, se ha reinsertado a los impuestos en el debate público como tema necesario para repensar el rol del estado y la expansión de políticas de bienestar (Atria, 2018).

Pese a esto, el conocimiento tributario de la ciudadanía chilena es relativamente bajo, como resultado de un pacto fiscal donde predomina un impuesto invisible como es el IVA (Biehl et al., 2019). Por ejemplo, un tercio de la ciudadanía no declara pagar ningún impuesto – desconociendo incluso el pago del IVA – (Atria, 2022), a lo que se suma una baja disposición a pagar más impuestos. Adicionalmente, la ciudadanía destacaba frente a otros países de América Latina por una adecuada cultura de cumplimiento, un rasgo destacado por la literatura (Bergman, 2009; Arellano y Corbo, 2013), pero también emergente en las percepciones de los chilenos. En la última década, sin embargo, esta visión ha disminuido, sobre todo en respuesta a masivos actos de corrupción, conflictos de interés y tráfico de influencias relacionados con los impuestos, involucrando a la administración tributaria, la clase política y grupos empresariales, aumentando la desconfianza hacia el Servicio de Impuestos

Internos, el rechazo a la calidad del gasto fiscal y la evasión del IVA (Jorratt y Martner, 2020; Jorratt, 2013; Atria, 2018).

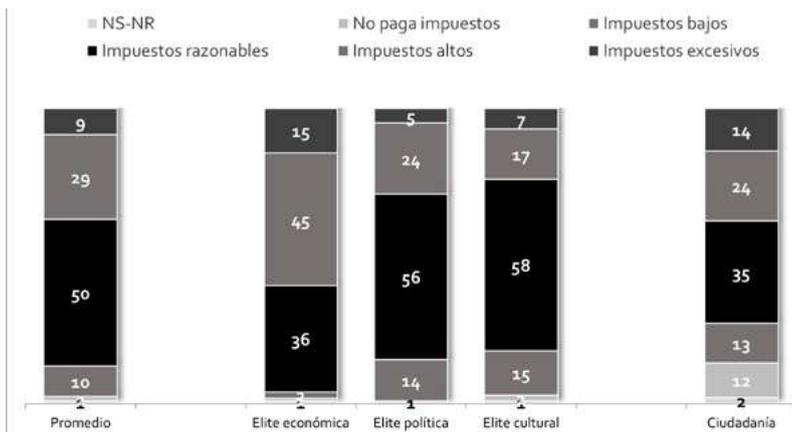
## **La élite económica chilena y los impuestos**

En los últimos años, en base a distintas fuentes y con foco en distintos temas tributarios, se ha producido nueva evidencia sobre la relación entre la élite económica y los impuestos. Estos progresos contribuyen a entender el rol de la política tributaria en la reproducción de la desigualdad, lo cual no solo se manifiesta en la mencionada débil capacidad redistributiva de la política fiscal, sino también en los extremos niveles de concentración económica que sitúan a Chile en una posición crítica en América Latina y a nivel global (Flores et al., 2020) y riqueza. A continuación expongo algunos hallazgos.

### ***Carga tributaria***

Con base en una inédita encuesta realizada a la élite (Atria y Rovira, 2021) y otra realizada a la ciudadanía sobre temas tributarios, es posible comparar las percepciones respecto a la carga tributaria de distintos grupos. En un primer lugar, como muestra el gráfico 6.1, frente a una evaluación sobre la propia carga tributaria, se exhibe una diferencia entre la élite económica, por un lado, y las élites política y cultural, por el otro. Mientras 60 % del primer grupo considera que paga impuestos altos o excesivos, solo 29 % de la élite política y 24 % de la élite cultural comparten esa percepción.

Gráfico 6.1. Autopercepción de carga tributaria: ¿Usted se considera una persona que paga...? (%)



Fuente: cálculo propio a partir de Atria y Rovira (2021) y Encuesta Nacional sobre Cultura Tributaria (2021).

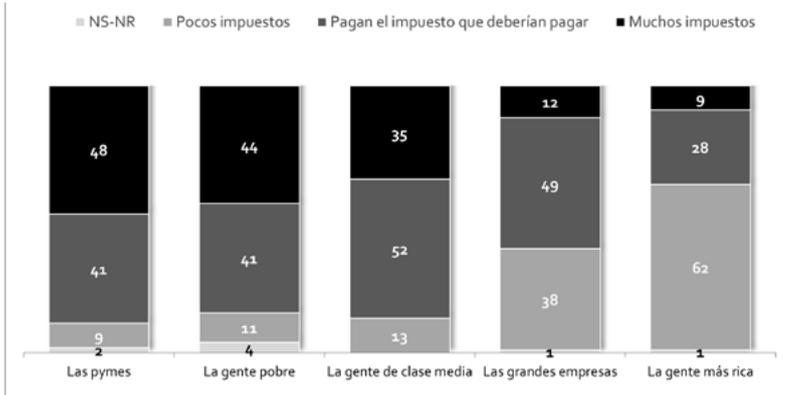
Nota: \*NS/NR: No sabe/No responde.

Al efectuar la misma pregunta a la ciudadanía, sin embargo, existe una posición ligeramente superior a la de las élites política y cultural, pues 38 % considera que paga impuestos altos o excesivos, resultado que coincide con la desigual distribución de carga tributaria en Chile. Sin embargo, a diferencia de las tres élites, 12 % de la ciudadanía declara no pagar impuestos, lo cual puede ser explicado porque no se entiende el pago de IVA como un impuesto o, como se mencionó anteriormente, porque se desconoce el pago de impuestos en general. Aunque estos datos no permiten evaluar la percepción de los impuestos específicamente, es probable que la ciudadanía evalúe negativamente su propia carga tributaria teniendo como referencia principalmente lo que paga en IVA y, en el caso de quienes tienen un vehículo, en impuesto a los combustibles.

Al evaluar la percepción de la carga tributaria de distintos grupos, y enfocándose solo en la élite económica y la ciudadanía, es posible encontrar grandes diferencias, como muestran los gráficos 6.2 y 6.3.

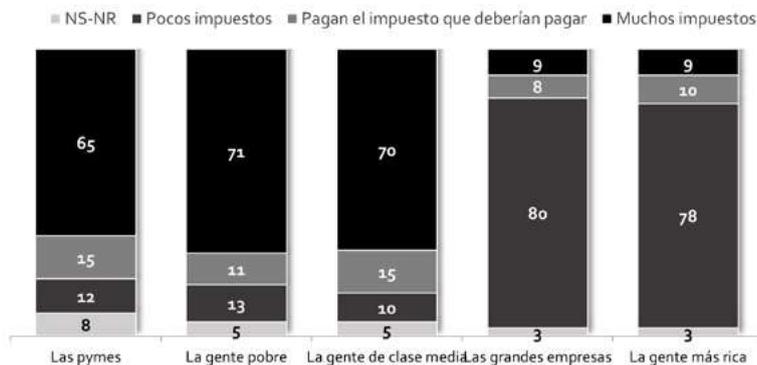
Los gráficos indican que a grandes rasgos existe coincidencia en que los pobres y las Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes) tendrían una carga tributaria alta: en estos grupos, el porcentaje de adherencia a esta afirmación oscila entre el 65 % y el 71 % en la ciudadanía y entre el 44 % y 48 % en la élite económica. Sin embargo, la diferencia entre élite económica y ciudadanía se amplifica al evaluar la carga tributaria de la clase media: mientras el 35 % de la élite económica considera que paga muchos impuestos, el 70 % de la ciudadanía cree lo mismo. Por su parte, la gente más rica y las grandes empresas son los dos grupos más mencionados por la élite económica y la ciudadanía por pagar pocos impuestos, aunque la percepción es mucho más intensa para la ciudadanía: 80 % de este grupo cree que las grandes empresas pagan poco frente al 38 % de la élite económica que comparte esta visión, y 78 % de la ciudadanía cree que los más ricos tributan poco, versus el 62 % de la élite económica.

*Gráfico 6.2. Evaluación de cargas tributarias según élite económica: considerando distintos grupos, ¿usted diría que ellos están pagando muchos impuestos, pocos impuestos o están pagando el impuesto que deberían pagar?*



Fuente: cálculo propio basado en Atria y Rovira (2021).

*Gráfico 6.3. Evaluación de cargas tributarias según ciudadanía: considerando distintos grupos, ¿usted diría que ellos están pagando muchos impuestos, pocos impuestos o están pagando el impuesto que deberían pagar?*



Fuente: Cálculo propio a partir de la Encuesta Nacional sobre Cultura Tributaria (2021).

En general, los resultados sugieren que la élite económica tiene una visión crítica de la carga tributaria. En la comparación se aprecia un cierto consenso en que los más ricos y el gran empresariado están en una mejor posición que otros grupos, sin embargo la élite económica posee porcentajes de adherencia inferiores a los de las otras élites y la ciudadanía a dicha evaluación. Aunque los datos disponibles no permiten descomponer por tipo de impuestos y por sectores productivos, es probable que las empresas mineras privadas sean consideradas por la ciudadanía como un claro ejemplo de la baja carga tributaria aportada por grandes empresas. Esta percepción puede además reforzarse con una crítica bastante habitual de personas que viven en regiones con fuerte producción minera, quienes perciben que estas no benefician a los entornos directos de las minas con las utilidades que producen. Esto, sin embargo, no tiene que ver solo con un asunto de baja carga tributaria, sino también con que los ingresos tributarios van al erario general,

existiendo pocos mecanismos e instrumentos para que las regiones puedan beneficiarse directamente de una parte de esos recursos.

### ***Justificaciones de evasión y elusión***

Con base en un estudio cualitativo que examina las justificaciones de la élite económica para la evasión y la elusión (Atria, 2019), es posible analizar como este grupo hace sentido de estas acciones y cómo ello da luces de las visiones de este grupo sobre los impuestos y el rol redistributivo del estado.

Las narrativas de los participantes muestran que la élite económica no es un grupo completamente homogéneo: mientras en algunos prevalece el rechazo a planificaciones agresivas, en otros casos existen comportamientos más activos en torno a la reducción de la carga tributaria. Sin embargo, el segundo grupo es mayoritario y también es más activo en la elaboración de justificaciones para enfatizar que las acciones realizadas son permitidas por la ley. Este es un rasgo frecuentemente señalado por la literatura para el caso chileno, y se deja ver en el estricto apego a la legislación, en la percepción de un marco jurídico sólido y estable y en una fuerte criminalización de la evasión por su ilegalidad, aunque sus efectos sean similares a los derivados de la elusión.

Las entrevistas en profundidad con la élite económica muestran cuatro lógicas de acción para justificar los incumplimientos tributarios: (i) cívico-ontológicas, es decir, debilidades formativas o culturales de ciertas personas o grupos; (ii) regulatorias, que refieren a las oportunidades que ofrece el sistema chileno y a la necesidad de ser competitivos en el mercado; (iii) compensatorias, que apuntan a la necesidad de resarcir perjuicios o injusticias que el sistema genera contra el contribuyente; y (iv) afirmativas, que reivindican los cumplimientos tributarios creativos como opciones coherentes con el diseño del sistema y como estrategias productivas que redundarán en mayor crecimiento, inversión y creación de riqueza para el país. Un punto en común que tienen las dos primeras es su

condición no interpretativa. Es decir, el incumplimiento tributario se entiende como esperable dadas las debilidades formativas de ciertos grupos, la competencia que impone el mercado o los incentivos del sistema tributario vigente. Contrariamente, las dos segundas comparten una condición interpretativa, es decir, constituyen respuestas a una visión negativa sobre el sistema tributario – debido a que ciertos impuestos, tasas o mecanismos los perjudicarían –, o bien reivindicaciones de la planificación tributaria agresiva dado su efecto positivo para el crecimiento y la inversión productiva.

### ***Lógicas de acción aplicadas al uso de sociedades de inversión***

Finalmente, y con base en las mismas entrevistas anteriores, se puede analizar más específicamente el uso de las sociedades de inversión. Gran parte de la evasión en el impuesto al ingreso se explica por la subdeclaración de rentas empresariales – retiros de utilidades y dividendos – que representa el 91,7 % de la subdeclaración de ingresos (Jorratt, 2009). Esto se liga con las diferencias en el tratamiento de rentas del capital y del trabajo, pero también con una forma de planificación que consiste en recibir los retiros o dividendos en sociedades de inversión, difiriendo así el pago de impuestos personales.

Estimaciones muestran que el 50 % de las rentas empresariales retenidas están acumuladas en empresas cuyo giro es el de sociedades de inversión, confirmando que existe un incentivo al ahorro dentro de las empresas más que a la inversión productiva (Jorratt, 2009). Las sociedades de inversión, de hecho, frecuentemente no tienen activos productivos ni empleados, los socios suelen ser el cónyuge y los hijos mayores de 18 años y el 78 % de sus dueños se ubica en el 10 % superior de la población (Agostini, 2009). Si bien los mayores montos son retenidos por grandes empresas, las sociedades de inversión ilustran lo que un entrevistado describe como un *chorreo de la elusión*, al ser los profesionales de altos ingresos quienes más las usan, especialmente quienes prestan servicios

profesionales independientes, como médicos, dentistas o arquitectos. Según Jorratt (2013), existen aproximadamente 40 mil sociedades de inversión solo con fines de planificación tributaria, lo que representa cerca del 20 % del total de sociedades activas del país.

El uso de sociedades de inversión es justificado por miembros de la élite económica combinando las lógicas de acción reseñadas anteriormente. Se trataría de una respuesta a la disparidad de tasas de impuestos a personas y empresas, percibiéndose además la tasa a personas muy alta, lo que llevaría a aprovechar la oportunidad de crear una sociedad para tributar como empresa, con la defensa de que se trata de un mecanismo legal. Otra línea interpretativa acentúa la mala evaluación del Estado y la poca retribución recibida en intercambio por impuestos, siendo la sociedad de inversión una solución a ese déficit. Un tercer grupo refiere a las sociedades como una excelente herramienta si se utilizan según el espíritu de la ley, destacando que gracias a ella muchos recursos que habrían sido consumidos, son reinvertidos en activos productivos para Chile:

Los impuestos son demasiado altos para los beneficios que produce – no solo los beneficios directos como recompensa al pago de los impuestos, sino que los beneficios que podría producir en términos de redistribución (EE19).

Siempre todas estas figuras pueden prestarse para traspasar esos límites medio difusos que estamos hablando. Pero por otra parte uno no puede dejar de pensar de que son maneras racionales de organizar los patrimonios y los bienes de la personas (EE14).

Los excesos o abusos de las sociedades de inversión, dicen los entrevistados, deben ser enfrentados con regulación y fiscalización. Sin embargo, se explica difusamente qué usos son ilegítimos. Por ejemplo, adquirir un auto familiar, cargar costos con boletas de conocidos o comprar alimentos obtienen un reproche general, aunque su uso sigue siendo muy frecuente, pero la reacción no es la misma si una sociedad se utiliza para adquirir bienes inmuebles, pagar la educación de los hijos, comprar acciones o reducir la herencia

traspasando patrimonio a las nuevas generaciones. Sin embargo, tales acciones otorgan ventajas a los contribuyentes no solo sobre trabajadores dependientes de igual ingreso, sino también sobre gran parte de la población, que no puede disminuir los altos costos en IVA por adquirir bienes básicos, o tener más liquidez para financiar un colegio de calidad para sus hijos.

En consecuencia, las narrativas que sugieren mayor fiscalización exhiben una cierta ambigüedad, pues mientras para unos la sociedad de inversión es un mecanismo que causa serios perjuicios de evasión, para otros la fiscalización no debe restringir sus ventajas tributarias, sino solo eliminar las formas más burdas de uso. Finalmente, existe un grupo importante de entrevistados que, incluso ante una reducción de sus impuestos, o la promesa de más bienes públicos tangibles, no eliminaría su sociedad de inversión, graficando el interés por bajar la carga tributaria más allá de que el sistema sea adecuado o inadecuado.

Si a mí me dijeran a dónde van mis impuestos, estaría comprometido, y no te lo digo de la boca para afuera. ¿Si te dicen eso tú dejarías por ejemplo las sociedades de inversiones y ese tipo de cosas? No, la sociedad de inversiones no la dejo. Porque lo que pasa es que uno paga muchos impuestos. Yo creo que con los impuestos que hoy día pago ya es suficiente como para exigir, “dime dónde los van a meter”. No quiero pagar más impuestos (EE7).

## **Discusión y conclusión**

La sociología fiscal puede contribuir a explicar el funcionamiento del sistema tributario a la luz de sus significados sociales, políticos y culturales. El concepto de cultura tributaria puede ayudar a este objetivo, situando la discusión en la relación entre contribuyentes e instituciones, considerando las interacciones cotidianas donde se despliegan conocimientos y contenidos normativos, y también el contexto histórico nacional que no está aislado y participa de la

circulación global de ideas, creencias, valores e intereses. Esta caracterización descarta una idea esencialista de cultura tributaria y permite que dentro de una cultura tributaria nacional coexistan constelaciones más específicas que diferencien la relación de distintos grupos con los impuestos. En este capítulo este concepto se ha aplicado al caso chileno, con foco en la élite.

Aunque el rechazo al pago de impuestos parece un elemento común a toda la población (Mamalakis, 1987; Wormald y Cárdenas, 2014), niveles de cumplimiento dispares entre impuestos indirectos y directos reflejan una acción institucional que ha hecho prevalecer la fiscalización de los primeros por sobre la de los segundos, una cultura de pago más asentada del IVA que del impuesto al ingreso y un conjunto de narrativas que ayudan a desaconsejar aumentos tributarios para los más ricos, incluso en presencia de tasas bajas.

La política tributaria ha variado a lo largo de su historia, interactuando con distintos regímenes e ideas políticas y también con instancias críticas, algunas de las cuales han producido modestos cambios redistributivos y progresivos. Algunos de estos cambios han sido consistentes con discursos patrióticos y de solidaridad e ideas de desarrollo más basadas en el estado, mientras que en otros casos esos discursos han sido contradictorios, aumentando la regresividad y los beneficios al capital, sobre todo durante la dictadura. Como consecuencia de esta última etapa, la función redistributiva de los impuestos fue fuertemente afectada, prevaleciendo una visión que prioriza el diseño tributario para facilitar la eficiencia, neutralidad e incentivo al crecimiento económico, en línea con las ideas dominantes a nivel internacional (Tanzi, 2014; Steinmo, 2003). El retorno a la democracia no cambió esta visión, pero la interacción entre fuertes preferencias redistributivas y consistentes manifestaciones ciudadanas ha impulsado la demanda por cambios institucionales que hagan posibles políticas de bienestar más expandidas. Sin embargo, una baja conciencia tributaria y una expandida desconfianza institucional asentada en percepciones de trato injusto y beneficios para los más ricos plantean el desafío de,

por un lado, aumentar la tributación de quienes más tienen, cuestión históricamente difícil; y por otro lado, reforzar que el pago de impuestos es parte de la idea de ciudadanía y permite exigir al estado una mayor rendición de cuentas (Atria, Groll y Valdes, 2018).

La evidencia cualitativa refuerza el análisis anterior. Por un lado, permite mostrar que la élite económica se opone a mayores niveles de redistribución e impuestos. Aunque este es un rasgo común entre varios países, no puede darse por hecho: la fuerza de esas preferencias puede variar, y en varios países los grupos superiores pueden tener preferencias por más redistribución e impuestos (Rueda y Stegmüller, 2016). Por otro lado, los resultados muestran qué forma específica tiene la oposición a los impuestos en Chile a partir de lógicas de acción particulares que no son necesariamente las mismas en otros países.

El estallido social, que gatilló el plebiscito para escribir una nueva constitución y catapultó a Gabriel Boric como nuevo presidente de Chile, sumado a la pandemia y las nuevas exigencias de financiamiento impuestas al estado, parecían generar un renovado contexto político/económico que abría oportunidades para el cambio tributario, en conjunto con una evidencia académica robusta que viene mostrando que la política tributaria tiene debilidades que deben ser reformadas. Sin embargo, la élite económica ha probado ser altamente resiliente a lo largo de la historia, lo que se fortalece con su alta influencia en la élite política. Asimismo, el rechazo del borrador constitucional en septiembre de 2022 debilitó al gobierno y sus principales propuestas de reforma, lo cual se confirmó con el rechazo del proyecto de reforma tributaria presentado en marzo de 2023 por el gobierno del presidente Boric. Los próximos años mostrarán si este nuevo contexto realmente hace posible propiciar un cambio en la cultura tributaria de la élite económica, o bien continuará el derrotero que ha prevalecido desde el retorno a la democracia.

## Bibliografía

Abelin, Mireille (2012). *Fiscal Sovereignty: Reconfigurations of Value and Citizenship in Post-Financial Crisis Argentina* [Tesis de doctorado]. Columbia University.

Agostini, Claudio (22 de octubre de 2009). Inequidad Tributaria y Desigualdad en Chile. *Diario Financiero*.

Agostini, Claudio e Islas, Gonzalo (2018). Evolución del impuesto al ingreso en Chile (207-238). En Ivan Jaksic, Andrés Estefane y Claudio Robles (comps.), *Historia política de Chile (1810-2010), tomo III* (pp. 207-238). Santiago: Fondo de Cultura Económica.

Agostini, Claudio, Martínez, Claudia y Flores, Bárbara (2012). Distributional effects of eliminating the differential tax treatment of business and personal income in Chile. *CEPAL Review*, 105(108), 175-201.

Agostini, Claudio et al. (2018). Using small businesses for individual tax planning: Evidence from special tax regimes in Chile. *International Tax and Public Finance*, 25(6), 1449-1489.

Allingham, Michael y Sandmo, Agnar (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.

Alm, James y Torgler, Benno (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224-246.

Ardant, Gabriel (1975). Financial Policy and Economic Infrastructure of Modern States and Nations. En Charles Tilly (comp.), *The Formation of National States in Western Europe* (pp. 164-242). Princeton: Princeton University Press.

Arellano, José y Corbo, Vittorio (2013). Criterios a considerar para una reforma del sistema tributario chileno. En José Arellano y

Vittorio Corbo (comps.), *Tributación para el desarrollo: estudios para la reforma del sistema chileno* (pp. 15-36). Santiago: CEP/CIEPLAN.

Atria, Jorge (2018). El resurgimiento de los impuestos en la sociedad chilena. En Felipe González y Aldo Madariaga (comps.), *La Constitución Social, Política y Moral de la Economía Chilena* (pp. 279-309). Santiago: RIL.

Atria, Jorge (2019). Legalism and Creativity: Tax Non-Compliance in the Eyes of the Economic Elite. *International Review of Sociology*, 29(1), 58-79.

Atria, Jorge (2022). La sociología económica y fiscal de los impuestos: perspectivas y hallazgos para Chile. *Estudios Públicos*, 165, 7-38.

Atria, Jorge y Rovira, Cristóbal (2021). *Informe de resultados. Estudio COES de la elite cultural, económica y política en Chile*. Santiago: COES.

Atria, Jorge, Groll, Constantin y Valdés, María Fernanda (2018). Introduction: Taxation in times of uncertainty in Latin America. En Jorge Atria, Constantin Groll y María Fernanda Valdés (comps.), *Rethinking Taxation in Latin America: Reform and Challenges in Times of Uncertainty* (pp. 1-28). Cham: Palgrave Macmillan.

Avi-Yonah, Reuven (2001). Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries. *Law Quad. Notes*, 44(2), 60-65.

Barnes, Lucy (2015). The size and shape of government: Preferences over redistributive tax policy. *Socio-Economic Review*, 13(1), 55-78.

Bartels, Larry (2005). Homer Gets a Tax Cut: Inequality and Public Policy in the American Mind. *Perspectives on Politics*, 3(1), 15-31.

Bergman, Marcelo (2009). *Tax Evasion and the Rule of Law in Latin America: The Political Culture of Cheating and Compliance in Argentina and Chile*. University Park: Pennsylvania State University Press.

Biehl, Andrés et al. (2019). Taxes without taxpayers: The invisibility of taxes in Chile. *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, 64(236), 49-82.

Biehl, Andrés y Labarca, José Tomás (2018). Global uncertainty in the evolution of Latin American income taxes. En Jorge Atria, Constantin Groll y María Fernanda Valdés (comps.), *Rethinking Taxation in Latin America: Reform and challenges in times of uncertainty* (pp. 89-122). Cham: Palgrave Macmillan.

Biehl, Andrés y Vera, Germán (2014). Tecnología, instituciones y presión tributaria en las actividades extractivas: El caso de la minería en Chile. En Jorge Atria (comp.), *Tributación en Sociedad: impuestos y redistribución en el Chile del Siglo XXI* (pp. 181-203). Santiago: Uqbar.

Bräutigam, Deborah (2008). Taxation and state-building in developing countries. En Deborah Bräutigam, Fjeldstad Odd-Helge y Mick Moore (comps.), *Taxation and State-building in Developing Countries: Capacity and Consent* (pp. 1-33). Cambridge: Cambridge University Press.

Bril-Mascarenhas, Tomás y Madariaga, Aldo (2017). Business power and the minimal state: the defeat of industrial policy in Chile. *The Journal of Development Studies*, 55(6), 1047-1066.

Campbell, John (1993). The State and Fiscal Sociology. *Annual Review of Sociology*, 19, 163-185.

Castillo, Juan y Olivos, Francisco (2011). Redistribución e impuestos: Un análisis desde la opinión pública. En Atria, Jorge (comp.), *Tributación en Sociedad: Impuestos y redistribución en el Chile del Siglo XXI* (pp. 143-166). Santiago: Uqbar.

Centeno, Miguel (2002). *Blood and Debt: War and the Nation-State in Latin America*. University Park, Pennsylvania: Penn State University Press.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT] (1977). *Mejoramiento de la conciencia tributaria de la población*. Caracas: IX Asamblea General CIAT.

Cheyre, Hernan (1986). Análisis de las reformas tributarias en la década 1974-1983. *Estudios Públicos*, 21, 1-46.

Cortázar, Juan Carlos (2000). Estrategias educativas para el desarrollo de una “cultura tributaria” en América Latina. Experiencias y líneas de acción. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 17(June), 1-30.

Devos, Ken (2014). *Factors influencing individual taxpayer compliance behavior*. Dordrecht: Springer.

Dunning, Thad (2008). *Crude Democracy: natural resource wealth and political regimes*. Cambridge: Cambridge University Press.

Edlund, Jonas (2003). Attitudes towards taxation: ignorant and incoherent? *Scandinavian Political Studies*, 26(2), 145-167.

Engel, Eduardo, Galetovic, Alexander y Raddatz, Claudio (1999). Taxes and Income Distribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic. *Journal of Development Economics*, 59(1), 155-192.

Fairfield, Tasha y Jorratt, Michel (2016). Top Income Shares, Business Profits, and Effective Tax Rates in Contemporary Chile. *Review of Income and Wealth*, 62(S1), 120-144.

Fehling, Philip (2023). *Die Politische Ökonomie des Steuerstaates in Rentengesellschaften. Fiskus und Verteilungsallianzen in Argentinien*. Baden-Baden: Nomos.

Flores, Ignacio et al. (2020). Top Incomes in Chile: A Historical Perspective on Income Inequality, 1964–2017. *The Review of Income and Wealth*, 66(4), 850-874.

Gil, Magdalena y Atria, Jorge (2021). Fiscal Aftershocks: Taxes and Catastrophes in Chilean History. *Revista de Historia Económica / Journal of Iberian and Latin American Economic History*, 40(2), 273-311.

Harrington, Brooke (2016). *Capital without borders. Wealth managers and the one percent*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Jorratt, Michel (2009). La tributación directa en Chile: equidad y desafíos. *CEPAL Serie Macroeconomía del Desarrollo* 92. Santiago: CEPAL.

Jorratt, Michel (2013). Gastos tributarios y evasión tributaria en Chile: evaluación y propuestas. En José Arellano y Vittorio Corbo (comps.), *Tributación para el desarrollo: estudios para la reforma del sistema chileno* (pp. 39-142). Santiago: CEP/CIEPLAN.

Jorratt, Michel y Martner, Ricardo (2020). *El impuesto a la riqueza y otras reformas tributarias progresivas*. Berlin: Friedrich Ebert Stiftung.

Keene, Karlyn (1983). What do we know about the public's attitude on progressivity? *National Tax Journal*, 36, 371-376.

Kidder, Jeffrey y Martin, Isaac (2012). What we talk about when we talk about taxes. *Symbolic Interaction*, 35(2), 123-145.

Korostelkina, Irina et al. (2020). Models of tax relations: Improving the tax culture and discipline of taxpayers in the interests of sustainable development. *E3S Web of Conferences*, 159(06014), 1-13.

Lamont, Michèle y Molnár, Virág (2002). The Study of Boundaries in the Social Sciences. *Annual Review of Sociology*, 28, 167-195.

Levi, Margaret (1988). *Of rule and revenue*. Chicago: University of Chicago Press.

Lewis, Alan (1982). *The psychology of taxation*. New York: St. Martin's Press.

Lieberman, Evan (2003). *Race and Regionalism in the Politics of Taxation in Brazil and South Africa*. Cambridge: Cambridge University Press.

López, Ramón y Figueroa, Eugenio (2011). *Fiscal Policy in Chile: Hindering Sustainable Development by Favoring Myopic Growth*. *Serie de Documentos de Trabajo* 346. Santiago: Universidad de Chile.

Mahon, James (2019). Weak liberalism and weak property taxation in Latin America. En Gustavo Flores-Macías (comp.), *The Political Economy of Taxation in Latin America* (pp. 193-218). Cambridge: Cambridge University Press.

Mamalakis, Markos (1987). The notion of the state in Chile: Six topics. *Historia*, 22, 107-115.

Martin, Isaac William, Mehrotra, Ajay K. y Prasad, Mónica (comps.) (2009). *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. Cambridge: Cambridge University Press.

McBarnet, Doreen (2001). *When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude*. Centre for Tax System Integrity Working Paper 18. Canberra: Australian National University.

Moore, Mick (2004). Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries. *International Political Science Review*, 25(3), 297-319.

Mumford, Ann (2019). *Fiscal Sociology at the Centenary. UK Perspectives on Budgeting, Taxation and Austerity*. Cham: Palgrave Macmillan.

Napoli, Enzo y Navia, Patricio (2012). La Segunda es la vencida. El caso del royalty de 2004 y del impuesto específico a la gran minería de 2005 en Chile. *Gestión y Política Pública*, XXI(1), 141-183.

Nerré, Birger (2001). The concept of tax culture. *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 94, 288-295.

Nerré, Birger (2008). Tax culture: A basic concept for tax politics. *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 153-167.

Ondetti, Gabriel (2021). *Property Threats and the Politics of Anti-Statism: The Historical Roots of Contemporary Tax Systems in Latin America*. Cambridge: Cambridge University Press.

Ötsch, Silke y Di Pauli, Celia (comps.) (2009). *Räume der Offshore-Welt. Steueroasen und Offshore-Zentren in Europa*. Frankfurt: Attac Trägerverein.

Palma, Gabriel y Marcel, Mario (1990). Kaldor y el discreto encanto de la burguesía chilena. *Colección Estudios CIEPLAN*, 28(junio), 85-120.

Piketty, Thomas (2014). *Capital in the Twenty-First Century*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Roca, Carolina (21-24 de abril de 2008). Estrategias para la formación de una cultura tributaria [ponencia]. *42.a Asamblea General del CIAT, Antigua Guatemala*. Guatemala.

Rueda, David y Stegmüller, Daniel (2016). The Externalities of Inequality: Fear of Crime and Preferences for Redistribution in Western Europe. *American Journal of Political Science*, 60(2), 472-489.

Sandel, Michael (2020). *The tyranny of merit. What's become of the common good?* New York: Farrar, Straus and Giroux.

Sarduy, Mariuska y Gancedo, Idania (2016). La cultura tributaria en la sociedad cubana: un problema a resolver. *Cofin Habana*, 10(1), 126-141.

Scheer, Christian (1996). Steuerpolitische Ideale-gestern und morgen. En Gerold Krause-Junk (comp.), *Steuersysteme der Zukunft* (pp. 155-198). Berlín: Duncker & Humblot.

Schmölders, Günter (1960). *Steuern und Staatsausgaben in der öffentlichen Meinung der Bundesrepublik. Forschungsberichte des Landes Nord-Rhein-Westfalen*. Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag.

Schneider, Aaron (2012). *State-Building and Tax Regimes in Central America*. New York: Cambridge University Press.

Schumpeter, Joseph (1985). Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer. En Wolfgang Stolper y Christian Seidl (comps.), *Aufsätze zur Wirtschaftspolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr.

Simmel, Georg (2011). *The philosophy of money*. New York: Routledge.

Slemrod, Joel (2006). The Role of Misconceptions in Support for Regressive Tax Reform. *National Tax Journal*, LIX(1), 57-75.

Steinmo, Sven (2003). The evolution of policy ideas: Tax policy in the 20<sup>th</sup> century. *British Journal of Politics and International Relations*, 5(2), 206-236.

Sturla, Gino et al. (2018). La riqueza regalada a la gran minería del cobre en Chile: nuevas estimaciones, 2005-2014. *Revista de la CEPAL*, (124), 107-129.

Tanzi, Vito (2014). The Challenges of Taxing the Big. *Revista de Economía Mundial*, 37, 23-40.

Thelen, Kathleen y Steinmo, Sven (1992). Historical institutionalism in comparative politics. En Sven Steinmo, Kathleen Thelen

y Frank Longstreth (comps.), *Structuring Politics: Historical Institutionalism in Comparative Analysis* (pp. 1-32). Cambridge: Cambridge University Press.

The Organization for Economic Cooperation and Development [OECD] (2021). *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education, Second Edition*. París: OECD Publishing.

The Organization for Economic Cooperation and Development [OECD] y The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies [FIIAPP] (2015). *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education*. París: OECD Publishing.

Torgler, Benno (2003). Tax morale, rule-governed behaviour and trust. *Constitutional Political Economy*, 14(2), 119–140.

Urry, John (2014). *Offshoring*. Cambridge: Polity Press.

Wormald, Guillermo y Cárdenas, Ana (2014). Formación y Desarrollo del Servicio de Impuestos Internos en Chile: un análisis institucional. En Jorge Atria (comp.), *Tributación en Sociedad: Impuestos y Redistribución en el Chile del Siglo XXI* (pp. 81-113). Santiago: Uqbar Editores.