

Recensión de “Rebellion, Rascals, and Revenue. Tax Follies and Wisdom through the Ages”, de Michael Keen y Joel Slemrod

José M. Domínguez Martínez

jmdominguez@uma.es

Universidad de Málaga. Departamento de Economía Aplicada (Hacienda Pública, Economía Política y Política Económica).. Calle Ejido, 6. 29071 Málaga.

Recibido: 9 de abril de 2022
Aceptado: 7 de septiembre de 2022

Resumen

En este trabajo se efectúa una reseña de la obra “Rebellion, Rascals, and Revenue. Tax Follies and Wisdom through the Ages”, de Michael Keen y Joel Slemrod, publicada en el año 2021. En dicha obra se traza el recorrido histórico de la imposición desde las primeras civilizaciones hasta los desarrollos más recientes en el panorama internacional, combinado con un detallado y fundamentado análisis económico sustentado en la utilización de la teoría de los principios impositivos. En lugar de atenerse a un relato cronológico de la evolución de los sistemas tributarios, la exposición de significativos episodios de estos se pone al servicio de la ilustración de los principales problemas suscitados en su aplicación. El resultado obtenido a partir de este enfoque es un manual con un muy elevado potencial pedagógico acerca del diseño de un sistema tributario óptimo, de las dificultades para compatibilizar los distintos objetivos atribuidos a dicho sistema, y de los efectos económicos originados a raíz de la puesta en marcha de las diferentes figuras impositivas. En la obra se exponen las principales lecciones que pueden extraerse de una historia fiscal milenaria, se apuntan las tendencias actuales, y se esbozan los posibles desarrollos de la fiscalidad ante los retos sociales planteados, en un contexto donde los cambios tecnológicos están llamados a transformar aspectos esenciales de los esquemas tributarios.

Palabras clave: Impuestos, Principios impositivos, Evolución de los sistemas tributarios. Michael Keen, Joel Slemrod.

Códigos JEL: H2, N4.

1. INTRODUCCIÓN

Hace más de un siglo, Schumpeter (1918, pág. 149) dejó asentado que “El espíritu de un pueblo, su nivel cultural, su estructura social, los hechos que puede preparar su política, todo esto y más está escrito con claridad en su historia fiscal y sin retórica de ningún género. Aquel que sabe escuchar su mensaje discierne aquí el tronar de la historia del mundo con más claridad que en ninguna otra parte”. Ciertamente, la historia nos provee de un inmenso arsenal de experimentos naturales que permiten apreciar las consecuencias de la aplicación de las más variadas medidas económicas adoptadas por los poderes públicos a lo largo de milenios.

Como fuente primordial de financiación de las actividades estatales, los impuestos, desde fórmulas ancestrales hasta las estructuras más sofisticadas, han desempeñado un papel de primer orden en la evolución de la sociedad, con importantes implicaciones en las vertientes económica, social y política¹. Mientras que, tradicionalmente, han sido numerosos los trabajos dedicados al análisis del desarrollo histórico de las estructuras impositivas², han sido más escasos los dedicados al estudio de dicho desarrollo, plasmado en medidas concretas, desde la perspectiva de la teoría de la imposición.

Las experiencias históricas ofrecen un bagaje de valor inconmensurable para calibrar la factibilidad y el alcance efectivo de las más variopintas propuestas fiscales, evaluar las consecuencias económicas de su puesta en práctica, y extraer provechosas lecciones con vistas al diseño de un sistema tributario óptimo³. Si el estudio de la historia fiscal y el de la teoría de la imposición, cada uno por su lado, revisten un alto interés y presentan numerosos alicientes, la conjunción de ambas facetas no viene sino a realzar estos últimos, y a potenciar el conocimiento en una y otra.

Se trata de una tarea, sumamente relevante para la disciplina de la Hacienda Pública, que, con gran acierto se lleva a cabo en la obra “Rebellion, Rascals, and Revenue. Tax Follies and Wisdom through the Ages” (“Sublevación, Pícaros, y Recaudación. Disparates y Sabiduría Fiscales a lo largo de la Historia”), de Michael Keen y Joel Slemrod (Keen y Slemrod, 2021), de la que se da cuenta en esta reseña. Como señalan los propios autores, pese a su extensa y variada incursión en los derroteros seguidos por la fiscalidad a lo largo de milenios, el libro no es una historia de la imposición, como tampoco un manual explicativo de los principios de la imposición. Es, sin embargo, una mezcla de ambos, y es precisamente ese carácter mixto, acompañado de una estructura coherente, lo que lo dota de un mayor interés y utilidad.

Los destellos de dominio de la teoría de la imposición y de erudición fiscal en perspectiva histórica se aprecian con claridad ya desde las primeras páginas, llegando a causar alguna que otra sorpresa al lector, al mostrar el rastro impositivo en la Piedra Roseta o al desmontar creencias erróneas, como la identificación popular del Tea Party como una revuelta por una subida de impuestos. Lejos de lo que pudiera pensarse, no se trata de unos atractivos fugaces previstos para el inicio de la lectura. El interés, apoyado en un tono vibrante y un intenso ritmo narrativo, se mantiene a lo largo de las más de 500 páginas que integran la obra, incluidos un amplio repertorio de notas y una extensa relación de referencias bibliográficas. Algo que no suele ser fácil de conseguir en una composición de esta envergadura, pero que en este caso es así, de principio a fin.

Sin duda, el perfil y la trayectoria de los autores ayudan a entender el nivel y el rigor de la obra⁴, pero, aun así, las expectativas iniciales se ven superadas ante el extraordinario y sugerente despliegue de registros históricos, de todas las épocas, y de todos los continentes, que se suceden en el texto. Tan denso y extenso es su contenido, tan lleno de matices y de aproximaciones, que no es nada fácil, en pocas páginas, rendir cuenta de todo ello.

2. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA OBRA: PRINCIPALES CONSIDERACIONES

No obstante el gran protagonismo de las experiencias fiscales a lo largo de la historia, el libro no está organizado cronológicamente, sino en torno a los grandes temas que configuran el campo analítico de la teoría de la imposición. Consta de cinco partes: i) la primera es una suerte de puesta en escena en la que se ofrece una visión general, a partir de algunos episodios

significativos en la historia fiscal, que ilustran los desafíos clave que están en el núcleo del diseño de un sistema tributario; ii) el tratamiento de la equidad en la imposición constituye el objeto de la segunda parte, en la que se presta una gran atención al problema de la incidencia económica de los impuestos; iii) en la tercera se hace un recorrido donde se evidencia el extraordinario poder del ingenio humano para encontrar vericuetos a fin de evitar o atenuar el pago de impuestos; iv) la imprescindible y crucial tarea de la administración fiscal, de la que depende la eficacia recaudatoria, centra la atención de la cuarta parte; v) finalmente, la quinta parte va dedicada a la elaboración de la política impositiva, y en ella se destilan aciertos y errores entresacados de la experiencia histórica como fuente de inspiración e información para abordar el futuro de la imposición.

Con ese planteamiento, quince son los capítulos en los que se despliegan los grandes bloques mencionados. A continuación, a título indicativo, se recoge una síntesis de algunos de los aspectos tratados en cada uno de aquellos.

El Estado fiscal es una construcción moderna, pero los impuestos -sobre todo, si utilizamos este concepto desprovisto de tecnicismos jurídicos y económicos- han estado en escena desde el origen de las primeras civilizaciones, y han desempeñado un papel relevante en el desencadenamiento de conflictos políticos y sociales en el curso de la historia. Los problemas que hoy afectan a cualquier sistema impositivo, ligados a la necesidad de obtener ingresos con una adecuada relación coste-eficacia, de la manera menos intrusiva posible, con respeto a las concepciones prevalecientes de justicia y equidad, y con los menores impactos en el funcionamiento de la economía, han estado presentes, de manera más o menos explícita, desde tiempos inmemoriales. Así se pone de manifiesto a través de la selección de singulares episodios fiscales que se muestra en el capítulo primero.

En el segundo se destaca la influencia de dos poderosas fuerzas, la guerra -siempre- y la extensión del sufragio universal -más recientemente-, en la dinámica de los sistemas fiscales. También se ilustra cómo otras dos alternativas para la financiación del sector público, el endeudamiento y la creación de dinero, son, en realidad, formas encubiertas de imposición, inmediata o diferida. En este capítulo se describe cómo la disponibilidad de “tax handles” ha ido condicionando la estructura impositiva. El uso masivo de los sistemas de pagos a cuenta se destaca como un avance crítico en la administración fiscal. Los autores recogen diversas estimaciones de la presión fiscal en distintos períodos, con algunos datos que pueden resultar llamativos, en ciertas jurisdicciones, para la época de referencia. Tras constatar la disparidad existente actualmente entre países, Keen y Slemrod defienden una duplicación de los ratios de presión fiscal en los países no desarrollados -situadas, en promedio, en torno al 15% del PIB- como condición para poder alcanzar los hitos clave de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas.

En el capítulo tercero se efectúa una exposición de una serie de actuaciones públicas que pueden equipararse, en términos económicos, a los impuestos. El origen y la evolución de los monopolios es objeto de un amplio tratamiento. Igualmente se aborda la utilización de accisas como fórmula alternativa, y el problema del contrabando que surge a raíz del gravamen de ciertos productos. También se analiza el papel de la regulación como impuesto, y se resalta el papel clave de la conscripción para el apoyo a la progresividad y al gravamen de las rentas del capital, así como para la introducción de cambios duraderos en el ámbito de la intervención y en el tamaño del sector público⁵.

La noción de equidad vertical centra la atención del capítulo cuarto, en el que se contraponen los principios impositivos del beneficio y la capacidad de pago, y se evidencian

las dificultades en la aplicación de ambos. Se introduce la discusión sobre la opción entre la renta efectiva y la renta potencial como bases de gravamen, y se plantea el posible uso, plagado de dificultades, de los impuestos neutrales o de suma fija. Respecto a la cuestión de cómo debe variar la carga tributaria en función de la capacidad de pago individual, consideran que se trata de una tarea que compete a los filósofos en vez de a los economistas.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas, “la colosal máquina de las finanzas”, en la expresión de Gladstone que da título al capítulo, es luego objeto de un tratamiento específico. En el examen de la progresividad no puede faltar la alusión a la aportación de Edgeworth, cuya conclusión, calificada como “shockingly socialistic”, no fue plenamente asimilada, en lo concerniente a sus implicaciones y condicionantes, por los economistas, según los autores, durante casi un siglo. Distintos modelos del impuesto son comentados, para finalizar con el planteamiento de la sempiterna controversia con el impuesto sobre el gasto personal.

Le toca luego el turno, ya en el capítulo sexto, a la equidad horizontal. De entrada, se pone de manifiesto cómo, a lo largo de la historia, aparte de comportamientos caprichosos, los impuestos han sido utilizados como instrumentos de opresión o de recompensa. Si bien hoy en día no existen prácticamente discriminaciones explícitas entre personas según atributos específicos, de las que se exponen abundantes ejemplos históricos, los autores consideran que sí puede haberlas de forma implícita en función del gravamen de productos con mayor peso relativo en la cesta de consumo de algunos colectivos. El impuesto sobre la renta potencial emerge como la fórmula teórica apropiada para resolver el problema de falta de equidad horizontal que surge con un impuesto sobre la renta efectiva, pero son importantes los escollos para su puesta en práctica.

Una cuestión a la que Keen y Slemrod conceden una gran atención a lo largo de la obra es la referente a la incidencia económica de los tributos. Muestran su sorpresa por la altura del debate que, a mediados del siglo XIX, se daba en países como Inglaterra sobre las consecuencias económicas de los aranceles, lo que contrasta con su falta total de consideración en la actualidad. En el capítulo séptimo reseñan los errores que pueden cometerse al ignorar esta cuestión tan trascendental.

La utilización de los impuestos para promover determinadas conductas, lo que entienden como una forma de “ingeniería social”, se aborda en el capítulo siguiente. En él se lleva a cabo una ilustrativa exposición de diversos antecedentes históricos. La aplicación de impuestos pigouvianos para la corrección de externalidades negativas es expuesta en detalle, singularmente en relación con las emisiones de CO₂, “la madre de todas las externalidades”. Asimismo, se estudian otros casos vinculados a las bebidas alcohólicas, a las bebidas azucaradas, al sexo y al tabaco. Un tanto curiosamente se sostiene que no todas las externalidades asociadas a este último son negativas. No falta, finalmente, una consideración del recurso a la regulación frente al de la fiscalidad.

“Daños colaterales” es el título del capítulo noveno, en el que el protagonismo corresponde a la noción clave de “exceso de gravamen”, que, para Keen y Slemrod (2021, pág. 214), es “una de las ideas más fundamentales y poderosas que pueden concebirse al abordar la fiscalidad, pero que raramente es tenida en cuenta en el debate público”. Además de ejemplos significativos y de identificar los factores determinantes, apuntan la posibilidad de que pueda darse un “exceso de gravamen negativo”.

La célebre frase de Colbert sobre “cómo desplumar a un ganso” encabeza el capítulo décimo. En él se ilustra el gravamen de las rentas puras en sentido económico, y se expone cómo, en un mundo imperfecto, los sistemas fiscales se han ido configurando, y podrían adaptarse, de manera que al menos se acercaran al “Santo Grial del análisis impositivo”, caracterizado por la justicia y la no distorsión de los comportamientos de los agentes económicos. Como era de esperar, no faltan referencias a las figuras de Ramsey y Mirrlees.

En el capítulo undécimo, que cierra la tercera parte del libro, se incorpora expresamente la perspectiva internacional. En él se examina cuáles han sido las oportunidades para la minimización de la carga impositiva mediante actuaciones transfronterizas, y cómo han reaccionado los gobiernos. En este contexto, los autores se decantan por el uso de la expresión “tax sanctuarie”, frente a la tradicional de “tax haven”. Un examen de las prácticas conocidas por las siglas BEPS (“base erosion and profit shifting”), así como de las iniciativas auspiciadas, principalmente por la OCDE, para contrarrestar dicho fenómeno se lleva a cabo en este capítulo, donde igualmente se aborda la opción fiscal del DBCFT (“destination-based cash flow tax”).

La recaudación fiscal como arte acapara la atención en el capítulo duodécimo, en el que de manera palmaria se expresa el problema básico que ha de afrontar la administración tributaria: “a la gente no le gusta pagar impuestos”. Las prácticas de evasión fiscal, tan antiguas como los propios impuestos, se enfocan desde la perspectiva del análisis económico. Asimismo, se examinan distintas medidas para hacerles frente, y se valora la utilización de “empujoncitos” (“nudges”) como palanca útil.

Siguiendo en el plano de la recaudación, el capítulo decimotercero pone el foco en las distintas formas de llevarla a cabo. El empleo de esquemas de delegación de la función recaudatoria a terceros a lo largo de la historia es estudiado, en términos cualitativos, dentro de una óptica de análisis coste-beneficio. Los autores extrapolan las conclusiones alcanzadas para abogar por un mayor protagonismo de parcelas de privatización en la esfera recaudatoria. El análisis económico se extiende al caso de las agencias tributarias y a las potencialidades propiciadas por las nuevas tecnologías.

En el penúltimo capítulo se analizan diversas cuestiones relacionadas con la aplicación práctica de medidas fiscales, tales como la curva de Laffer, la visión del sector público como Leviatán, las actividades de los grupos de interés, la percepción de los impuestos, los requisitos para el éxito de las reformas fiscales, y el auge del IVA.

En el capítulo final, decimoquinto, se efectúa un balance de las enseñanzas que pueden extraerse de milenios de praxis tributaria, y que sirven como fuente de inspiración para el diseño del sistema tributario del futuro. Una selección de once lecciones compone lo que vienen a denominar pilares de la sabiduría fiscal:

1. Las revueltas fiscales raramente conciernen sólo a los impuestos y, en última instancia, pretenden reasignar el poder.
2. El gobierno puede obtener recursos del sector privado a través de numerosas vías distintas a la imposición, pero su capacidad para obtenerlos descansa últimamente en el poder de coerción.
3. La verdadera incidencia de cualquier impuesto no depende de las intenciones gubernamentales, sino que viene determinada por el juego de respuestas de comportamiento a la imposición. Aunque sea imposible tener plena certeza sobre dónde

recae finalmente la carga de un impuesto, la simple idea de la incidencia económica debería incorporarse al debate público.

4. Más que propugnar cómo debe distribuirse la carga de los impuestos, la misión de los economistas debe ser señalar, e, idealmente, cuantificar, los costes sociales que las propuestas fiscales pueden generar.
5. La clave de un buen sistema fiscal es encontrar indicadores de las variables objeto de gravamen que sean adecuados y susceptibles de cuantificación.
6. La historia demuestra la capacidad de inventiva de quienes llevan a cabo actuaciones de evasión o de elusión fiscales, pero tales reacciones implican un uso ineficiente de recursos.
7. Las cifras de recaudación subestiman grandemente los verdaderos costes ocasionados por los impuestos a la sociedad, que puede soportar elevados excesos de gravamen. A fin de limitar éstos, el sistema fiscal debe interferir lo menos posible en las elecciones económicas de individuos y empresas.
8. Con independencia de su función recaudatoria, los impuestos pueden desempeñar un eficaz papel para la corrección de externalidades negativas, así como para abordar problemas de autocontrol individual (internalidades), induciendo a las personas a no adoptar hábitos que podrían lamentar en el futuro.
9. Un sistema fiscal sólido se construye sobre la confianza de los contribuyentes, pero, en última instancia, es el temor al descubrimiento de situaciones de incumplimiento y a recibir sanciones lo que restringe los comportamientos de evasión fiscal. De ahí la necesidad de reforzar el marco normativo y los medios de la administración tributaria.
10. La soberanía tributaria nacional se está convirtiendo en algo del pasado. Ante un escenario de globalización económica, los países sólo pueden ejercer dicha soberanía de manera compartida y coordinada.
11. No debe bajarse la guardia ante la extensión de mantras que pueden resultar vacuos, como la idea de que las empresas deben pagar su cuota justa de impuestos, que puede llevar a incurrir en la falacia de creer que la carga de los impuestos no recae finalmente en personas reales.

Una interesante incursión en el campo de la prospectiva fiscal pone fin al libro. En ella se vislumbran posibles tendencias en las que pueden verse inmersos unos sistemas, sometidos a crecientes retos y exigencias, para los que se abren inusitadas vías con los grandes avances tecnológicos.

3. “REBELLION, RASCALS, AND REVENUE” COMO TEXTO DE REFERENCIA PARA EL ESTUDIO DE LA TEORÍA DE LA IMPOSICIÓN: UNA VALORACIÓN GLOBAL DE LA OBRA

Si tomamos como referencia el célebre dictado de Schumpeter (1954, pág. 47), para quien “lo que distingue al economista ‘científico’ del resto de la gente que piensa, habla y escribe de economía es el dominio de técnicas clasificadas bajo los títulos generales de historia, estadística y ‘teoría’”, no podemos sino afirmar que los autores de “Rebellion, Rascals, and Revenue”, sin desatender el segundo de estos títulos, ponen el listón muy alto en cuanto a la tipificación de un economista dedicado al estudio de la fiscalidad⁶. Dicha obra constituye un alarde de conexión entre la teoría de la imposición y la historia de los sistemas tributarios reales, de tal manera que el valor del resultado obtenido supera ampliamente el de la suma del de cada uno de los componentes por separado.

Teoría e historia se alían para conformar un texto del máximo interés, especialmente para los hacendistas. En él puede encontrarse: i) un extenso repertorio de instructivos episodios fiscales que se remontan a tiempos inmemoriales; ii) una elaborada exposición de los fundamentos teóricos de la fiscalidad; iii) una visión detallada de las condiciones de aplicación de las medidas fiscales y de sus consecuencias; iv) un conjunto de lecciones extraídas de la experiencia histórica, de gran utilidad para el diseño de un sistema impositivo ideal; v) una apreciación de los retos planteados actualmente en el campo de la fiscalidad; y vi) un análisis prospectivo de las tendencias y desarrollos de los sistemas tributarios en un contexto de globalización económica y de transformación digital.

Como se desprende de lo apuntado por los propios autores, puede existir alguna duda sobre la catalogación precisa de su obra, pero ello no impide afirmar que se trata de un auténtico compendio de “sabiduría tributaria”, que puede servir de un “manual del instructor” sumamente útil para los docentes en el campo de la Hacienda Pública.

A través de su lectura se toma conciencia de que las ideas y los principios básicos sobre la imposición realmente son pocos. También, de la necesidad de trasladar al debate social cuestiones de enorme trascendencia que, injustificadamente, quedan relegadas como meras elucubraciones teóricas. A este respecto, el componente didáctico se ve acompañado por un estímulo para tratar de aproximar mediante cifras concretas el alcance y las implicaciones efectivas de las medidas fiscales.

Notas

¹ Vid., por ejemplo, Piketty (2019). Un estudio de la capacidad del Estado moderno para obtener ingresos se lleva a cabo en Ferguson (2001).

² La obra de Musgrave (1970) es una referencia de primer orden en dicho apartado.

³ Igualmente es de gran interés el estudio del papel de los impuestos en la evolución de las finanzas en general. Vid. Goetzmann (2016).

⁴ Michael Keen es subdirector del Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional, y Joel Slemrod, catedrático de Economía de la Universidad de Michigan. Ambos han recibido (en 2018 y 2012, respectivamente) la *Daniel M. Holland Medal*, distinción concedida por la *National Tax Association* en reconocimiento de destacadas trayectorias en el estudio de la teoría y la práctica de las finanzas públicas.

⁵ Un interesante estudio de la progresividad en perspectiva histórica se ofrece en Scheve y Stasavage (2016).

⁶ Los registros históricos de carácter impositivo constituyen una fuente estadística de gran relevancia para el estudio de la evolución de la distribución de la renta y la riqueza. Vid. Piketty (2014).

REFERENCIAS

Ferguson, N. (2001). *The cash nexus: money and power in the modern world, 1700-2000*. Cambridge : Cambridge University Press. Versión española, Madrid: Taurus, 2001.

Goetzmann, W. N. (2016). *Money changes everything. How finance made civilization possible*. Princeton: Princeton University Press.

Keen, M., y Slemrod, J. (2021). *Rebellion, Rascals, and Revenue. Tax Follies and Wisdom through the Ages*. Princeton: Princeton University Press.

- Musgrave, R. A. (1970). *Fiscal Systems*. New Haven: Yale University Press. Versión española, Madrid: Aguilar, 1973.
- Piketty, T. (2014). *Capital in the Twenty-First Century*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Piketty, T. (2019). *Capital et idéologie*. París: Éditions du Seuil.
- Scheve, K., y Stasavage, D. (2016). *Taxing the rich*. Princeton: Princeton University Press.
- Schumpeter, J. A. (1918). *The crisis of the tax state*. Versión española en *Hacienda Pública Española*, 2, 1970.
- Schumpeter, J. A. (1954). *History of Economic Analysis*, Oxford: Oxford University Press. Versión española, Barcelona: Ariel, 1971.

Book Review of “Rebellion, Rascals, and Revenue. Tax Follies and Wisdom through the Ages”, de Michael Keen y Joel Slemrod

Abstract

In this paper we make a review of the book “Rebellion, Rascals, and Revenue. Tax Follies and Wisdom through the Ages”, written by Michael Keen and Joel Slemrod, and published in 2021. This work provides an overview of the evolution of taxation in history, from the first civilizations to the recent developments in the world. All of this combined with a detailed and solid economic analysis based on taxation principles theory. Instead of following a time approach to study the evolution of tax systems, the authors focus on quaint experiences to show the main issues involved in the implementation of taxes. As a result, a very valuable handbook for teaching purposes about the design of an optimal tax system, the difficulties encountered to achieve its several aims, and the economic effects arisen from tax policy is available. Moreover, the work offers a synthesis of the main lessons we can draw from a millennial tax history. Finally, the current trends are shown, as well as the potential ways of taxation in the face of social challenges, within a framework where technological changes are transforming some essential aspects of the tax schemes.

Key words: Taxation, Tax Principles, Evolution of tax systems, Michael Keen, Joel Slemrod.

JEL Codes: H2, N4.