

# **IMPOSICIÓN LINEAL Y REDISTRIBUCIÓN: ANÁLISIS CON MICRODATOS DEL CASO ESPAÑOL**

**Fidel Picos Sánchez\***  
(Universidad de Vigo e Instituto de Estudios Fiscales)

**Santiago Díaz de Sarralde Míguez**  
(Universidad Rey Juan Carlos)

**César Pérez López**  
(Instituto de Estudios Fiscales)

**PONENCIA PARA EL XVI ENCUENTRO DE ECONOMÍA PÚBLICA  
Granada, 5-6 de Febrero de 2009**

\* Contacto: Fidel Picos Sánchez (CTP/TPS)  
OECD Centre for Tax Policy and Administration  
2, rue André Pascal  
F-75775 Paris Cedex 16  
fidel@uvigo.es  
Telf.: +33 (0)1 45 24 93 70

## 1. Introducción.

La imposición lineal sobre la renta ha sido estudiada desde hace décadas como alternativa a la imposición progresiva. Aunque las propuestas más radicales no han pasado de ser construcciones teóricas, su influencia se ha hecho notar desde los años 80 en diversos aspectos de los sistemas fiscales. El más notable de estos aspectos quizá ha sido el creciente aplanamiento de las tarifas progresivas, que ha culminado en los últimos años con la adopción de tipos únicos en numerosos países de Europa del Este.

Tradicionalmente se ha presentado la imposición lineal como una alternativa sencilla y eficiente a los IRPF progresivos, pero con posibles problemas en términos de equidad. Sin embargo, en ninguno de los tres aspectos los resultados son claros, y dependen fuertemente de los parámetros que adopte el impuesto y de en qué medida se eliminen o conserven los aspectos más complejos de los IRPF progresivos vigentes. Pese a que las propuestas teóricas suelen proponer cambios radicales de estructura, en la práctica las reformas aplicadas tienden a conservar los principales elementos de los impuestos preexistentes, limitándose a aplanar las tarifas, y en los casos más extremos transformarlas en tipos únicos.

Partiendo de esta premisa, esta ponencia se centra en analizar para el caso español los efectos redistributivos de la sustitución de la escala progresiva por un abanico de impuestos lineales con neutralidad recaudatoria. El trabajo se organiza como sigue. En el apartado 2 se recoge brevemente el debate académico y político sobre el impuesto lineal. El apartado 3 explica la metodología utilizada en el trabajo, basada en las explicaciones teóricas de Davies y Hoy (2002), y adaptada al caso español. En el apartado 4 se muestran los resultados obtenidos, y el apartado 5 recoge las conclusiones.

## 2. El debate sobre la imposición lineal.

El debate sobre la imposición lineal se encuadra en el conjunto de desarrollos conocido como "reforma fiscal radical" (*Fundamental Tax Reform*) que surgió en los años 80 y 90 en el ámbito académico. Estos desarrollos plantean transformaciones globales de la tributación, intentando conjugar los principios de eficiencia, equidad y sencillez administrativa, como alternativa a la realidad observada en los diferentes países, caracterizada por la existencia de multiplicidad de figuras tributarias, la duplicidad de gravámenes sobre las distintas manifestaciones de la capacidad de pago y la complejidad del sistema tributario.

En el ámbito más teórico la principal referencia de origen de este debate es el Flat Tax de Hall y Rabushka (1983 y 1994)<sup>1</sup>. En realidad esta propuesta va mucho más allá de una simple transformación del actual impuesto sobre la renta; aunque su presentación formal pueda ser similar, se trata de un impuesto sobre el consumo o el gasto, similar a un impuesto que gravara el valor añadido, con elementos que permiten su personalización y la introducción de un cierto grado de progresividad. Como medida

---

<sup>1</sup> En "Una Alternativa Fiscal para España" (2002) se puede encontrar un resumen sencillo de las implicaciones de estos desarrollos teóricos.

drástica de simplificación, todas las deducciones de los actuales impuestos sobre la renta personal y las complicaciones que llevan aparejadas quedarían eliminadas.

Frente a las virtudes teóricas de este impuesto, sobre todo en términos de eficiencia y sencillez, se han realizado múltiples críticas, tanto en relación con sus potenciales efectos sobre el ahorro, la inversión y la oferta de trabajo, como en términos de equidad, viabilidad administrativa y simplificación, todo lo cual ha impedido su implantación práctica en términos "puros", pero no así su enorme influencia sobre las reflexiones teóricas y las tendencias de reformas fiscal observadas en el mundo de la imposición.

En el ámbito teórico han ido surgiendo propuestas con algunos puntos de conexión con la de Hall y Rabushka, como la de Atkinson (1995), que combina un impuesto sobre la renta tradicional, pero con un único tipo fijo y una base limpia por completo de deducciones, exenciones y reducciones de todo tipo. La medida más llamativa de esta propuesta es, en todo caso, la adopción de un sistema de *renta básica garantizada* que, junto con el esquema impositivo explicado, vendría a sustituir al actual IRPF y las cotizaciones sociales, por un lado, y al sistema de beneficios y prestaciones sociales, por otro. De esta forma se avanzaría notablemente en simplificación, esta vez incluyendo incluso el ámbito del gasto. En cualquier caso, el planteamiento radical de esta propuesta ha hecho que, al igual que la de Hall y Rabushka, se haya quedado en el papel.

Resumiendo de forma muy simplificada, podríamos decir que la Fundamental Tax Reform presenta dos grandes líneas de reforma: por una parte la que centra su atención en la eliminación de las excepciones al gravamen generalizado de las fuentes de renta y de los incentivos fiscales que erosionan las bases, distorsionan la actividad económica, introducen inequidades y complican el gravamen (gravamen extensivo o *Comprehensive Taxation*), lo cual permitiría reducir los tipos de gravamen sin perder recaudación; y por otra la que, junto a lo anterior, plantea un cambio radical en la base de gravamen, trasladándola al gasto personal y dejando exento el ahorro y las rentas derivadas del mismo (*Expenditure Taxation*), incentivando con ello la inversión. Como elemento transversal a distintas formalizaciones de las propuestas anteriores se encuentra, el objeto de nuestro trabajo, el establecimiento de un tipo único de gravamen (*Flat Tax*) de cara a simplificar el impuesto y reducir los costes en términos de eficiencia que puede introducir la progresividad formal.

Pasando ya al impacto de estas teorías sobre la realidad observada, pese a que no puede decirse que tales modelos hayan sido aplicados de forma pura e íntegra a las tendencias de reforma fiscal, sí que han condicionado sus características generales y, sobre todo, sus motivaciones. Así, puede observarse una tendencia a la disminución de los tipos marginales máximos tanto en el impuesto sobre la renta personal, como en el impuesto sobre la renta de sociedades. En el mismo sentido, se observa un aplanamiento de las tarifas del impuesto sobre la renta personal con la reducción del número de tramos y la aparición de diversos modelos de tipo único, sobre todo en las economías del este de Europa, tal y como se observa en la tabla 1.

Tabla 1. Impuestos lineales vigentes en 2007

País	Tipo Lineal	Año de introducción	País	Tasa Lineal	Año de introducción
Hong Kong	16%	1947	Irak	15%	2004
Estonia	26%	1994	Eslovaquia	19%	2004
Lituania	33%	1994	Georgia	12%	2005
Letonia	25%	1995	Rumania	16%	2005
Rusia	13%	2001	Kyrgyzstan	10%	2006
Serbia	14%	2003	Macedonia	12%	2007
Ucrania	13%	2004	Islandia	35.73%	2007

Fuente: Comisión Europea.

Por otra parte, las recomendaciones de tratamiento preferencial de la renta del capital y del ahorro, tanto con la finalidad de favorecer la inversión como de enfrentarse a la competencia fiscal derivada de la movilidad internacional de los flujos de capital, se ha plasmado en la introducción de previsiones legales más o menos claras que disminuyen su gravamen. La experiencia comparada es difícil de resumir en este espacio, pero abarcaría desde la introducción de tipos de gravamen reducidos para diversas rentas (intereses, plusvalías, dividendos, etc.) y la exención de la base del impuesto de las cantidades ahorradas en determinados instrumentos (cuentas de ahorro como las utilizadas en Canadá o EE.UU.; exenciones para el ahorro destinado a la jubilación, la compra de vivienda, la formación, etc.), hasta los esquemas duales (con gravamen diferenciado de las rentas del capital, a tipo único, y las del trabajo, a tarifa progresiva) que iniciaron su aplicación en los países nórdicos.

En definitiva, las propuestas de la Reforma Fiscal Radical han tenido una influencia clara sobre la transformación de la realidad fiscal, si bien con las limitaciones que impone la viabilidad práctica y política. En este artículo se reflexionará sobre los efectos que tiene en términos de equidad una de las tendencias que más claramente se ha impuesto en la realidad fiscal, el aplanamiento o "linealización" de las tarifas, la cual, como hemos podido ver es solamente uno de los aspectos de las propuestas teóricas y el debate generado en torno a lo que de forma simplificada se denomina imposición lineal.

### 3. Metodología.

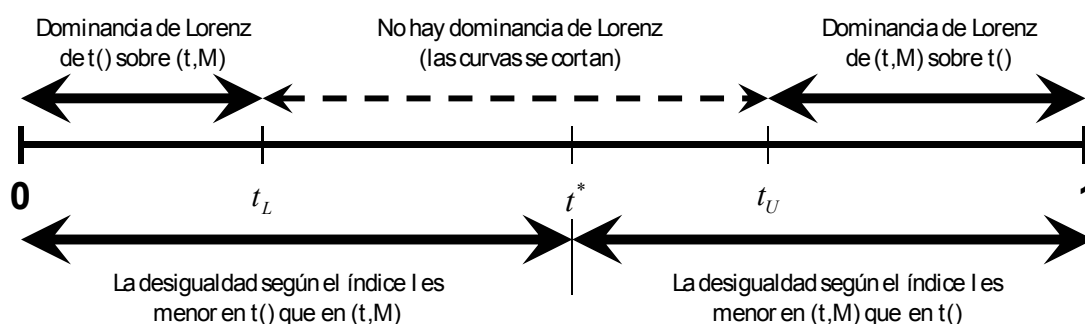
El objetivo de este trabajo es analizar los efectos redistributivos de un abanico de impuestos que, aplicando un tipo impositivo único, mantenga la estructura y el nivel de recaudación del IRPF vigente en España. Por tanto, no se pretenden analizar los efectos de una reforma tipo *Fundamental Tax Reform*, sino plantear reformas que se limiten a sustituir la escala progresiva y, para mantener la recaudación, aumentar o reducir los mínimos exentos del impuesto. Para lograr este objetivo tomamos como referencia el trabajo de Davies y Hoy (2002), que demuestra los siguientes enunciados, válidos para cualquier distribución de la renta antes de impuestos<sup>2</sup>:

<sup>2</sup> Una explicación más técnica de estas afirmaciones puede encontrarse en las proposiciones 2.1 a 2.3 del trabajo de Davies y Hoy (2002).

- I. Para cualquier combinación de tipo único y mínimo exento  $(t, M)$ , un incremento simultáneo del tipo y el mínimo manteniendo la recaudación constante provocará que la nueva distribución de la renta después de impuestos domine en términos de Lorenz a la anterior; es decir, para igual recaudación, cuanto más altos sean tipo impositivo y mínimo, mayor es la igualdad para cualquier índice de desigualdad relativa.
- II. Para cualquier escala progresiva  $t()$  existen unos valores  $(t, M)$  suficientemente elevados que proporcionan igual recaudación y cuya distribución de la renta después de impuestos domina en términos de Lorenz a la resultante de aplicar  $t()$ . De entre todas las combinaciones posibles, denominamos  $(t_U, M_U)$  al mínimo par de valores que cumplen esta premisa.
- III. Para cualquier escala progresiva  $t()$  existen unos valores  $(t, M)$  suficientemente reducidos que proporcionan igual recaudación y cuya distribución de la renta después de impuestos es dominada en términos de Lorenz por la resultante de aplicar  $t()$ . De entre todas las combinaciones posibles, denominamos  $(t_L, M_L)$  al máximo par de valores que cumplen esta premisa.
- IV. Para todas las combinaciones situadas entre  $(t_L, M_L)$  y  $(t_U, M_U)$  las curvas de Lorenz se cortan y, por tanto, no hay dominancia de una distribución sobre la otra. En esa zona de ambigüedad existen índices de desigualdad relativa para los que domina una distribución sobre otra, y otros para los que ocurre lo contrario.
- V. Para cualquier escala progresiva  $t()$  existe una combinación de tipo lineal y mínimo exento  $(t^*, M^*)$  con igual recaudación cuya distribución de la renta después de impuestos presenta un índice de desigualdad  $I$  igual al resultante de aplicar  $t()$ , para cualquier índice de desigualdad relativa.

Estos enunciados se representan gráficamente en la Figura 1<sup>3</sup>.

**Figura 1. Caracterización de los tipos lineales críticos.**



Fuente: Davies y Hoy (2002).

<sup>3</sup> Para una explicación detallada de sobre la comparación de curvas de Lorenz véase Lambert (2001), capítulo 3.

El objetivo de este trabajo es buscar los tres tipos críticos indicados y sus correspondientes mínimos para el IRPF español, y analizar a continuación sus efectos en términos redistributivos<sup>4</sup>. A continuación se describen los datos y el procedimiento utilizado:

- a) Se utiliza la muestra de declarantes del IRPF IEF-AEAT correspondiente del año 2005<sup>5</sup>. Debido a la lentitud de los procesos de cálculo de los puntos de corte de las curvas de Lorenz, se utiliza una submuestra estratificada del 10% de la original.
- b) Para los cálculos sólo se utiliza la parte general de la renta (la única que tributa a una escala progresiva). Como cuota impositiva de cada observación se toma la parte general de la cuota íntegra (sin aplicar ninguna deducción) que puede expresarse como:

$$CI = t(BL)$$

donde t() es la escala progresiva y BL la base liquidable sometida a gravamen. La expresión de BL es:

$$BL = PGR - \min(M, PGR)$$

donde M son los mínimos y reducciones potencialmente aplicables.

Las variables y valores utilizados se recogen en la Tabla 2.

**Tabla 2.**

PGR	par476			
M	par482+par500+par517+par550+par555+par580+par600+par610+par628			
BL	par630			
t()	Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo (%)
	0	0	4.080	15
	4.080	362,40	9.996	24
	14.076	1.914,72	12.240	28
	26.316	4.156,32	19.584	37
	45.900	8.900,64	En adelante	45
CI	par675+par676			

Fuente: Elaboración propia.

<sup>4</sup> El trabajo de Castañer y Sanz (2002) se plantea objetivos similares, pero a diferencia del presente trabajo, los autores estudian diversas alternativas en las que la estructura de mínimos y reducciones se sustituye por un mínimo vital único.

<sup>5</sup> Para más información sobre esta muestra véase Picos et al. (2008).

c) La simulación de impuestos lineales para cada observación se puede expresar como

$$CI' = t * BL'$$

siendo  $t$  el tipo lineal y  $CI'$  y  $BL'$  las nuevas cuota íntegra y base liquidable sometida a gravamen, respectivamente. La fórmula de la nueva base liquidable es

$$BL' = PGR - \min(\max(M + \Delta M, 0), PGR)$$

donde  $\Delta M$  es el incremento/reducción sobre los mínimos y reducciones vigentes para mantener la recaudación constante. Dado el objetivo de mantener la estructura básica del IRPF vigente, se ha optado por aplicar un incremento/reducción igual en términos absolutos para todas las declaraciones, manteniéndose por tanto las diferencias originadas por circunstancias personales, laborales y familiares, así como por aplicación de renta. Así, un valor de  $\Delta M > 0$  se puede interpretar como un incremento de los mínimos y reducciones igual en términos absolutos para todas las declaraciones, mientras que  $\Delta M < 0$  representa una reducción similar de los mismos. Esto significa que, para valores  $\Delta M < 0$  suficientemente grandes en términos absolutos, los contribuyentes perderán el derecho a aplicar todos sus mínimos y reducciones, aplicándoseles directamente un impuesto lineal puro. La Tabla 3 muestra varios ejemplos que permiten entender los efectos de este esquema.

Tabla 3.

Caso	PGR	Escala progresiva			Impuesto lineal			
		Mínimos potenciales M	Parte aplicada de los mínimos potenciales $\min[PGR, M]$	Base liquidable BL	Incremento de los mínimos $\Delta M$	Nuevos mínimos potenciales $\max(M + \Delta M, 0)$	Nuevos mínimos aplicados $\min[\max(M + \Delta M, 0), PGR]$	Nueva base liquidable BL
1	10000	3400	3400	6600	1000	4400	4400	5600
2	10000	6800	6800	3200	1000	7800	7800	2200
3	10000	12000	10000	0	1000	13000	10000	0
1	10000	3400	3400	6600	-5000	0	0	10000
2	10000	6800	6800	3200	-5000	1800	1800	8200
3	10000	12000	10000	0	-5000	7000	7000	3000

Fuente: Elaboración propia.

d) Para los cálculos se descartan las observaciones con la parte general de la renta negativa, nula o menor que la base liquidable (estos últimos casos son errores de las muestras).

e) El procedimiento de cálculo consiste en:

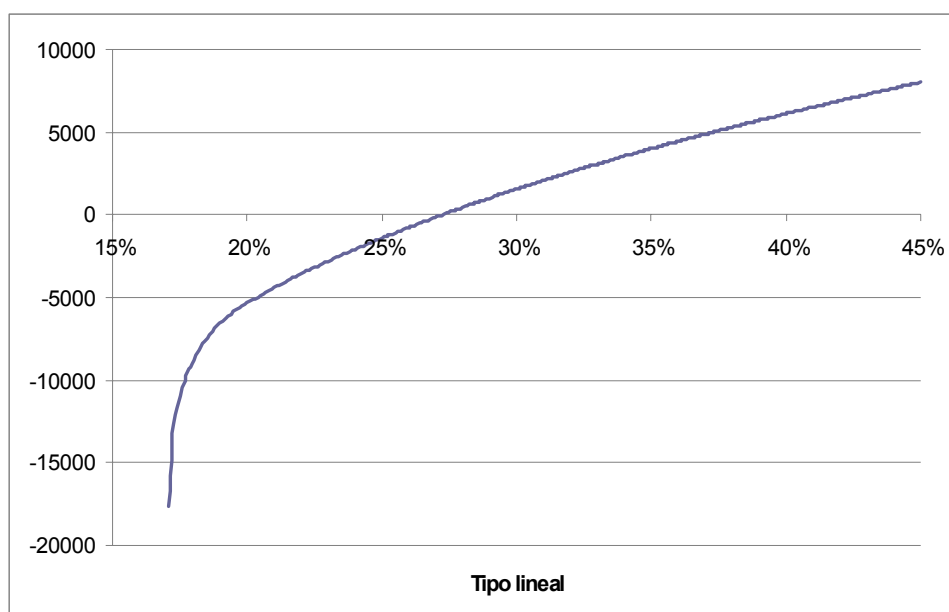
- Calcular 301 combinaciones  $(t', \Delta M)$  con igual recaudación que el IRPF vigente, con valores de tipos entre el mínimo (15%) y el máximo (45%) de la escala progresiva. Los tipos se toman en intervalos de 0.1%.
- Para cada combinación se calculan los puntos de corte de la curva de Lorenz resultante con la del impuesto vigente, así como el índice de Gini.
- De entre las 301 combinaciones, se seleccionan  $(t_L, \Delta M_L)$ ,  $(t_U, \Delta M_U)$  y  $(t^*, \Delta M^*)$  y se realiza un análisis de ganadores y perdedores.



#### 4. Resultados.

En primer lugar analizamos el abanico de impuestos calculados. El gráfico 1 muestra todos los pares (t,M) que igualan la recaudación del IRPF 2005.

**Gráfico 1. Combinaciones de tipo lineal y mínimo adicional con neutralidad recaudatoria**

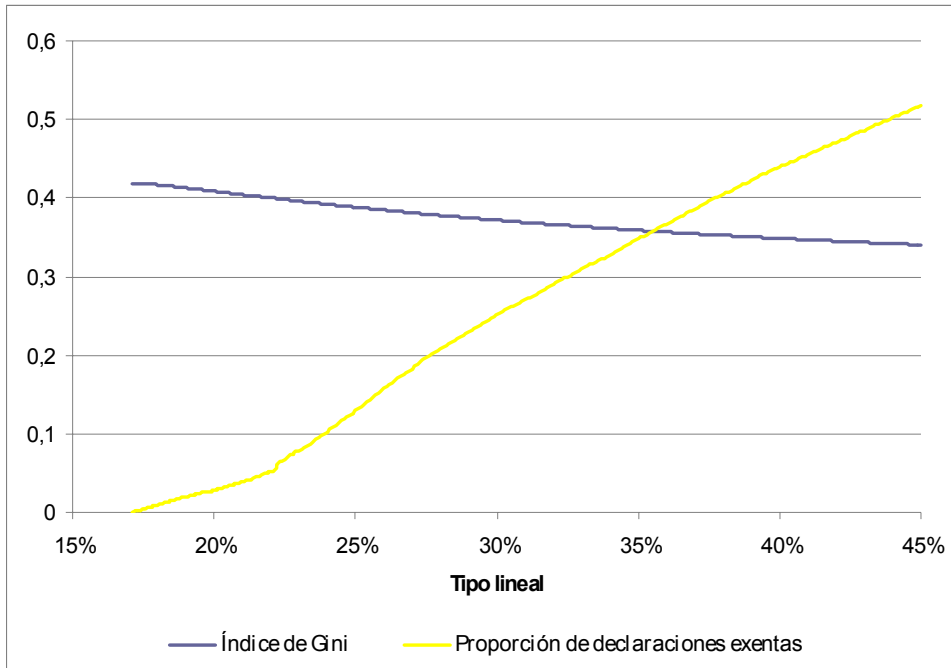


Fuente: Elaboración propia.

Del gráfico cabe destacar dos aspectos. Primero, que la línea corta al eje x en torno al 27%, lo que significa que ese es el tipo impositivo lineal que iguala la recaudación del IRPF vigente sin modificar los mínimos y las reducciones. Y segundo, que por debajo del 20% la reducción de mínimos necesaria aumenta muy rápidamente en términos absolutos, hasta llegar a un punto en torno al 17% por debajo del cual no es posible obtener la misma recaudación, incluso aunque se eliminasen todos los mínimos y reducciones.

A continuación el gráfico 2 muestra, para cada tipo impositivo, el índice de Gini y el porcentaje de declaraciones con base liquidable cero, es decir, que quedan exentas de pagar IRPF. Se comprueba como, según aumenta el tipo impositivo, desciende el índice de Gini y aumenta el número de declaraciones exentas, por el efecto del paralelo aumento de los mínimos. Aparentemente, la "tasa de intercambio" entre ambas variables se produce de una manera bastante lineal a lo largo de toda la gráfica. Quizá el dato más llamativo es que, con los tipos más elevados, el impuesto sólo lo paga la mitad de los declarantes.

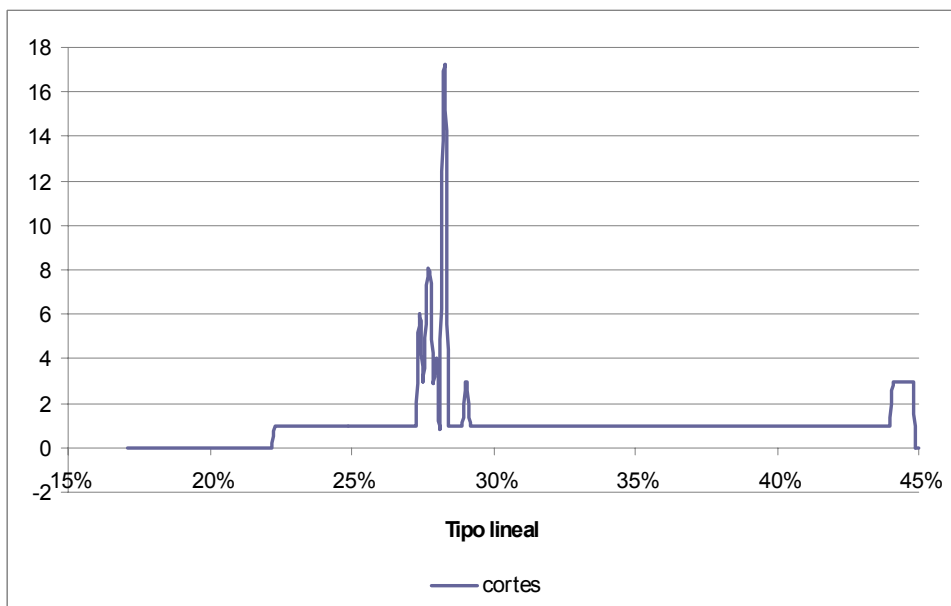
**Gráfico 2. Índice de Gini y proporción de declaraciones exentas**



Fuente: Elaboración propia.

Por último, el Gráfico 3 muestra, para cada reforma, el número de puntos de corte de las curvas de Lorenz.

**Gráfico 3. Número de puntos de corte de las curvas de Lorenz**



Fuente: Elaboración propia.

El gráfico muestra las dos zonas de dominancia de Lorenz. La de la izquierda, la más amplia (entre el 17% y el 22,2%), representa la zona en la que el impuesto progresivo domina al lineal para cualquier índice de desigualdad relativa. La de la derecha se limita a los tipos del 44,9% y el 50%, que son los únicos impuestos lineales que dominan al progresivo. En la zona ambigua, para la mayoría de los casos las curvas de Lorenz se cortan una sola vez, excepto en torno al 27%, donde la gran cantidad de cruces puede deberse a que éstos se producen en una zona en la que hay muchos contribuyentes prácticamente indiferentes.

Centrándonos en las tres reformas clave, la Tabla 4 recoge sus principales características.

**Tabla 4. Principales características de las reformas.**

		t	$\Delta M$	Gini	Declaraciones exentas
IRPF 2005	t()	-	0	0.360927	19.01%
Reforma 1	( $t_u, \Delta M_u$ )	44.9%	7980	0.340717	51.7%
Reforma 2	( $t^*, \Delta M^*$ )	34.2%	3630	0.360798	33.1%
Reforma 3	( $t_l, \Delta M_l$ )	22.2%	-3400	0.399329	5.6%

Fuente: Elaboración propia.

Tal y como cabría esperar, el tipo de la reforma 1 es prácticamente idéntico al tipo máximo de la escala progresiva. Esto es así porque, para que haya dominancia de Lorenz, es necesario que el individuo más rico pague más que con la escala progresiva. Y dado que el individuo más rico tiene un tipo medio cercano al máximo, es necesario que el tipo único también se acerque al máximo. Para compensar el incremento recaudatorio de ese tipo máximo, los mínimos aumentan en 7980 euros por declaración, lo que deja exentas a más de la mitad de las declaraciones.

En lo referente a la reforma 2, el mínimo aumenta en 3630, lo que en la práctica significa que los declarantes individuales ven más que duplicado su mínimo. Como consecuencia, un tercio de los declarantes quedan exentos, frente al 19% del IRPF vigente (recuérdese que en la muestra utilizada no se incluyen declarantes con renta general nula o negativa).

Por último, la reforma 3 consiste simplemente en reducir los mínimos exactamente en el valor del mínimo personal vigente, con lo que, para los declarantes individuales que no aplican otros mínimos ni reducciones, el impuesto se transforma en estrictamente lineal. De esta manera, el porcentaje de declarantes que no paga se queda en poco más del 5,61.

La tabla 5 recoge los resultados globales en términos de ganadores y perdedores respecto al IRPF 2005.

**Tabla 5. Ganadores y perdedores de las reformas.**

		Perdedores	Indiferentes	Ganadores
Reforma 1	$(t_u, \Delta M_u)$	26.53	19.03	54.44
Reforma 2	$(t^*, \Delta M^*)$	43.7	19.03	37.27
Reforma 3	$(t_L, \Delta M_L)$	84.23	5.61	10.17

Fuente: Elaboración propia.

Como cabría esperar, la reforma 1 presenta una tasa muy elevada de ganadores, pero casi todos ellos son declarantes que, al incrementarse fuertemente los mínimos, dejan de pagar. Por tanto, el resto, al que se grava toda su renta casi al 45%, asumen toda la carga fiscal. Los indiferentes son aquellos declarantes que ya no pagaban impuesto con el IRPF de 2005, y que siguen sin pagarlo al aumentar los mínimos.

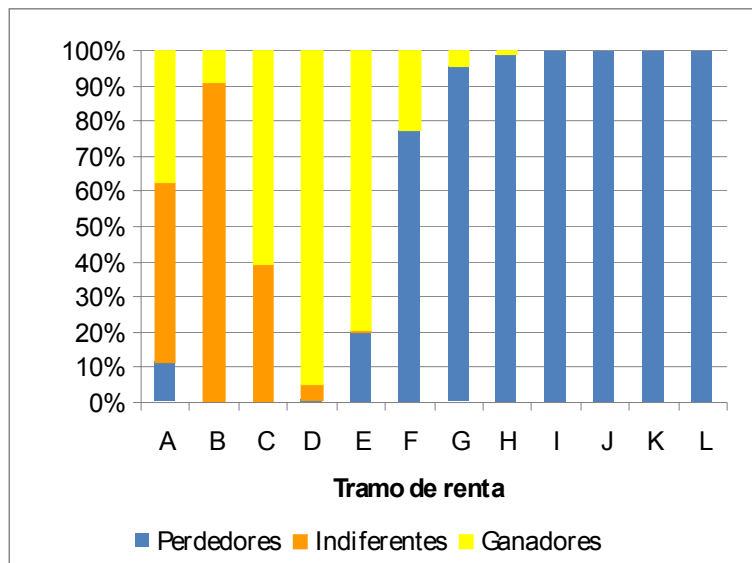
En el extremo contrario, la reforma 3 presenta más de un 80% de perdedores, que son mayoritariamente personas que, o bien pagaban antes un tipo medio menor que el 22,2% (y al reducirse los mínimos salen perdiendo todavía más), o bien pagaban previamente un tipo mayor pero la reducción de mínimos sobrecompensa la bajada del tipo. En este caso los ganadores son los individuos más ricos, a los que la reducción de su tipo medio compensa de sobra la reducción de mínimos. Como indiferentes están el 5,6% de personas que no pagan impuesto, y que tampoco lo pagaban con el IRPF de 2005.

En el medio nos encontramos la reforma 2, en la que las cifras de ganadores y perdedores son más similares, y los indiferentes son los mismos que en la reforma 1, ya que los mínimos, a diferencia de la reforma 3, son mayores que los originales.

En los gráficos 4, 5 y 6 se desglosan los resultados por nivel de renta<sup>6</sup>.

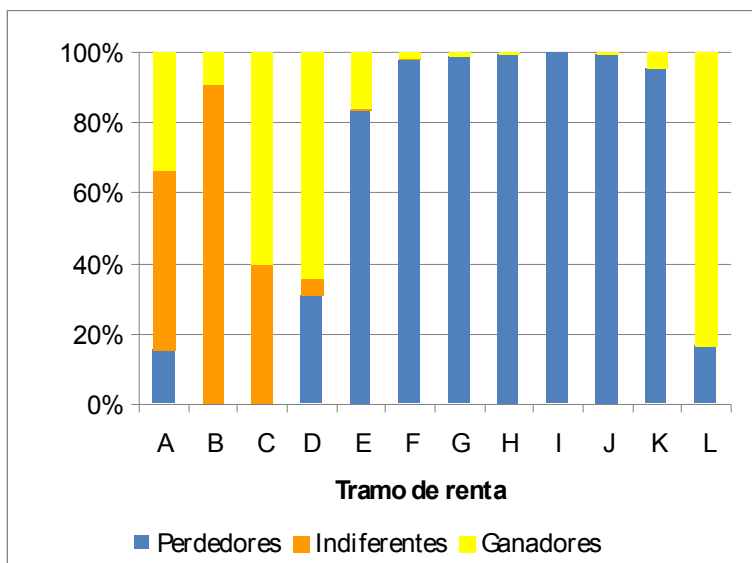
<sup>6</sup> El nivel de renta viene recogido en la variable tramorenta de la muestra, con la siguiente clasificación: A. Negativas y 0; B. Positivas y hasta 6.000 euros; C. De 6.001 a 12.000 euros; D. De 12.001 a 18.000 euros; E. De 18.001 a 24.000 euros; F. De 24.001 a 30.000 euros; G. De 30.001 a 36.000 euros; H. De 36.001 a 42.000 euros; I. De 42.001 a 48.000 euros; J. De 48.001 a 54.000 euros; K. De 54.001 a 60.000 euros; L. De más de 60.000 euros.

**Gráfico 4. Ganadores y perdedores con la reforma 1.**



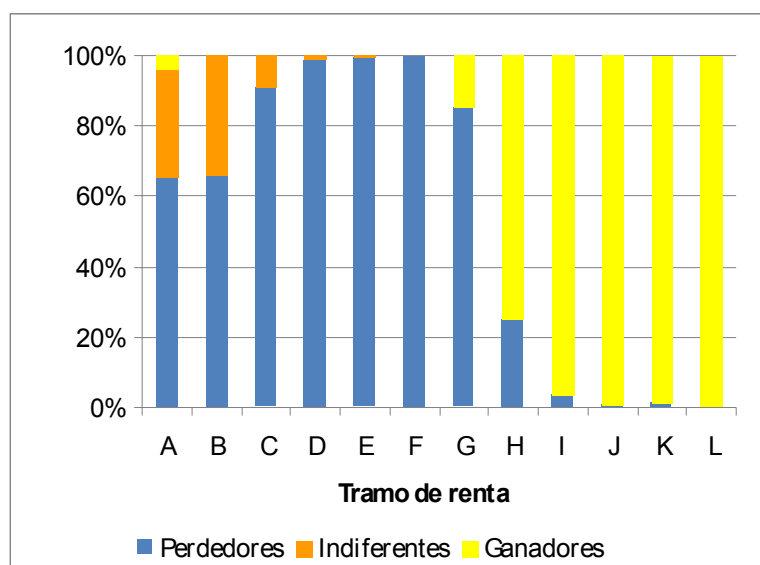
Fuente: Elaboración propia.

**Gráfico 5. Ganadores y perdedores con la reforma 2.**



Fuente: Elaboración propia.

**Gráfico 5. Ganadores y perdedores con la reforma 3.**



Fuente: Elaboración propia.

Los gráficos reflejan con claridad las intuiciones apuntadas en los párrafos anteriores. En la reforma 1, los niveles de renta a partir del G presentan casi un 100% de perdedores, mientras que del D hacia abajo no hay ninguno<sup>7</sup>. En la reforma 3 pasa lo contrario: no hay ganadores hasta la F, y prácticamente sólo hay ganadores a partir de la I. Por su parte, la reforma 2 presenta ganadores tanto en los tramos bajos y medios de renta (declarantes a los que benefician los mayores mínimos) como en el tramo más elevado (declarantes a los que beneficia el menor tipo), situándose los perdedores en la zona de rentas medias-altas.

Por último, la tabla 6 recoge los resultados para la observación con base liquidable mediana.

**Tabla 6.**

		rai mediana		
		Renta antes de impuestos	Renta después de IRPF lineal	Ganancia/pérdida en relación a la renta después de impuestos
IRPF 2005	t()	7604 (tramo de renta E)	11947	0
Reforma 1	(t <sub>u</sub> , ΔM <sub>u</sub> )		13404	10.88%
Reforma 2	(t*, ΔM*)		12045	0.74%
Reforma 3	(t <sub>L</sub> , ΔM <sub>L</sub> )		10961	-7.35%

Fuente: Elaboración propia.

<sup>7</sup> En A si que hay perdedores, debido a que la variable renta utilizada originalmente para la codificación incluye la parte especial de la renta. Por tanto, al haber eliminado las observaciones con PGR=0, todas las observaciones de A que quedan tienen PGR positiva, pero probablemente renta total cero o negativa, y por eso están clasificadas en A.

Como se observa, la base liquidable mediana sale ganando con la reforma 1, pierde con la 3 y se queda prácticamente indiferente con la 2.

## 5. Conclusiones

Tal y como se señaló en el apartado tercero, el objetivo de este trabajo no ha sido el de analizar una reforma que se acercase a los postulados teóricos estrictos de la imposición lineal, sino analizar los efectos redistributivos de un abanico de impuestos que, aplicando un tipo impositivo único que sustituye a la escala progresiva y aumentando o reduciendo los mínimos exentos del impuesto, mantenga la estructura y el nivel de recaudación del IRPF vigente en España. De esta forma se pretende reflexionar sobre la "linealización" o aplanamiento de las tarifas, una característica de las tendencias de reforma fiscal que si bien tiene un carácter claramente parcial en relación con las recomendaciones teóricas, ha tenido un claro impacto en las recomendaciones de política tributaria realizadas en los últimos años y se ha incorporado a los tópicos ineludibles a la hora de plantear las reformas de la imposición sobre la renta personal.

Los resultados obtenidos muestran que, bajo la hipótesis de mantenimiento de la recaudación esenciales para realizar análisis que aislen una reforma fiscal de sus consecuencias en términos de gasto público financiado, la imposición de tipo único debe contar con unos tipos impositivos equivalentes al tipo máximo de la escala progresiva para que se pueda considerar de forma inequívoca que tal reforma mejora la capacidad redistributiva del impuesto.

De igual forma, se constata que el tipo lineal mínimo que marca el umbral de clara superioridad redistributiva de la tarifa progresiva se sitúa igualmente en un nivel relativamente elevado (el 22,2%) e implicaría la práctica desaparición de los mínimos de carácter general, acercándonos a la imposición proporcional.

Por su parte, el análisis de ganadores y perdedores respalda la intuición en cuanto a su distribución y las lógicas consecuencia redistributivas de las diferentes opciones de linealización, por lo que el rechazo que estas opciones suelen tener en la opinión pública parece contar con un fundamento real claro.

Todo lo anterior apunta a que las propuestas de linealización o aplanamiento de las tarifas que supongan una reducción significativa de los tipos marginales máximos sin una transformación relevante de la complejidad en la estructura del impuesto, tienen una delicada justificación en términos redistributivos, ya que en ningún caso se tratará de reformas dominantes en términos de desigualdad relativa.

## Bibliografía

Atkinson, A.B. (1995): *Public Economics in Action – The Basic Income / Flat Tax Proposal*. Oxford: Oxford University Press.

Castañer Carrasco, J.M.; Sanz Sanz, J.F. (2002), "Imposición lineal sobre la renta y equivalencia distributiva: un ejercicio de microsimulación", *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 9/02.

Davies, J.B.; Hoy, M. (2002), "Flat rate taxes and inequality measurement", *Journal of Public Economics*, 84: 33–46

Fundación Alternativas (2002), *Una Alternativa fiscal para España*. Fundación Alternativas. Ed. Exlibris.

Hall, R.E.; Rabushka, A. (1983): *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, McGraw-Hill.

Hall, R.E.; Rabushka, A. (1995): *The Flat Tax*, Hoover Institution Press.

Lambert, P.J. (2001), *The Distribution and Redistribution of Income: A Mathematical Analysis*, Manchester University Press.

Picos, F.; Pérez, C.; Díaz de Sarralde, S.; Moreno, A.; González, M.C. (2008). "La Muestra de Declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* (en prensa)