

Revista española de Derecho Financiero

Año 2021

189 (Enero-Marzo)

Estudios

3. Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria (MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE)

3 Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria

Gender bias and discrimination in tax law

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Barcelona

ISSN 0210-8453

Revista española de Derecho Financiero 189
Enero - Marzo 2021

Sumario:

I. Introducción

II. Igualdad de género y norma tributaria

1. Más allá de la fiscalidad: la extrafiscalidad
2. ¿Normas tributarias con diferencia de sexo?

III. Discriminación y sesgos

1. La discriminación directa e indirecta
2. Los sesgos de género

IV. Los sesgos de la renta. El IRPF

1. La carga impositiva baja y el trato de las rentas de trabajo
2. La declaración conjunta y el cónyuge dependiente
3. La prestación/deducción de la madre trabajadora si es cuidadora

V. Los sesgos en el consumo. El IVA

VI. Reflexiones finales

VII. Bibliografía

RESUMEN:

La aparición de la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de enero de 2019 sobre igualdad de género y políticas fiscales ha puesto de relieve

ABSTRACT:

The emergence of the European Union Parliament Resolution of January 15, 2019 on gender equality and fiscal policies has once again highlighted some

nuevamente algunas cuestiones beligerantes en materia de género, esencialmente, la preexistencia de sesgos de género en la regulación tributaria y la necesidad de una información desglosada para poder apreciar su existencia. De aquí la necesidad de interrogarnos, a la luz del ordenamiento tributario español sobre su existencia y sobre su relevancia a la hora de integrar discriminaciones por razón de sexo prohibidas.

PALABRAS CLAVE: Sesgo de género - Discriminación - Igualdad - Extrafiscalidad, Tributación conjunta - Deducción por maternidad

belligerent gender issues, essentially the preexistence of gender biases in tax regulation and the need for disaggregated information to appreciate its existence. It is therefore necessary to question ourselves, keeping in mind the Spanish tax system, about its existence and its relevance when integrating prohibited discrimination based on sex.

KEYWORDS: Gender bias - Discrimination - Equality - Extra-fiscality - Joint taxation - Maternity deduction

Fecha recepción original: 2 de Septiembre de 2020

Fecha aceptación: 9 de Noviembre de 2020

I. INTRODUCCIÓN

La aparición de la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de enero de 2019 sobre igualdad de género y políticas fiscales¹⁾ ha puesto de relieve nuevamente algunas cuestiones beligerantes en materia de género, esencialmente, la preexistencia de sesgos de género en la regulación tributaria y la necesidad de una información desglosada para poder apreciar su existencia. Dicha Resolución reclama a los Estados y a la Comisión que efectúen evaluaciones periódicas de impacto de género de las políticas fiscales desde la perspectiva de igualdad, y que los Estados miembros compartan buenas prácticas en el diseño de sus mercados laborales y sistemas fiscales. Para ello, y como *prius*, la información y su desglose resulta crucial, es necesario una mayor y mejor información en parámetros relevantes para la intervención en políticas de equidad. Así se plantea la necesidad de recogida de datos sobre bases individuales del hogar y de los patrones de consumo.

Existe un amplio consenso en el reconocimiento de la igualdad entre hombres y mujeres como valor, principio y derecho subjetivo. A nivel de la Unión Europea se reconoce en sus diversas perspectivas –como valor, prohibición de la discriminación, igualdad entre hombres y mujeres, igualdad de oportunidades– en el art. 2 y 3 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea C-326 de 26 de octubre de 2012 (en adelante TFUE), en sus arts. 8, 10, 153 y 157 y también en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea 2000/C364/01 en el art. 21, 23 y 33. De manera consecuente nuestra Constitución concreta tres obligaciones de los poderes públicos para su tutela. Son mandatos, particularmente los dirigidos al legislador, que derivan de los art. 14 y art. 9.2 de la Constitución, y que comportan eliminar situaciones de discriminación e introducir diferencias de tratamiento para procurar un trato igualitario de situaciones disímiles. Y suponen afirmar: 1.º la prohibición de la discriminación por razón de sexo o cualquier otra circunstancia o condición personal o social, 2.º la remoción de los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de una igualdad real y efectiva y 3.º la promoción de las condiciones para la efectividad de la igualdad reconocida.

Hablar de discriminación y género requiere delimitar el punto de partida que afirma que no existe una plena y efectiva igualdad²⁾. De aquí se deriva la necesidad de una acción, también normativa, tanto para combatir las manifestaciones subsistentes de discriminación por razón de sexo como para promover la igualdad real entre mujeres y hombres. Se exige no solamente el abolir discriminaciones sino acciones positivas que conformen una situación de igualdad real entre personas y grupos³⁾. Pero también un trato equitativo que tenga presente las diferencias existentes entre esas personas y grupos.

La existencia de mandatos normativos superadores de un estado de cosas en que perviven desigualdades nos lleva a hablar de la necesidad de eliminar los sesgos en materia de género, al

suponer elementos que dificultan o impiden conseguir la igualdad. Y aquí cobra importancia la información para detectar tales sesgos, particularmente, los que afectan al ámbito del cuidado y del trabajo tanto el doméstico como el que tiene lugar fuera del hogar. De ahí que resulte preciso interrogarse sobre ¿Qué son los sesgos de género?, ¿Están prohibidos?, ¿Cuál es su relación con la discriminación? Pero previamente hay que responder a cuestiones que ubican la temática en el ámbito tributario ¿Es posible usar la norma tributaria en las políticas de equidad en materia de género? ¿Es necesario crear impuestos para mujeres y para hombres? Tales interrogantes se plantean en el contexto normativo español de ahí que se parta de algunas de las regulaciones existentes teniendo en consideración las recomendaciones de la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de enero de 2019 anteriormente mencionada.

También a la hora de acotar el sentido de sesgo hay que poner nuestra mirada, si bien de forma incidental, en la inteligencia artificial pues en dicho fenómeno posee una especial beligerancia como reconoce el libro blanco de la UE⁴⁾. El uso cada vez más extenso de la inteligencia artificial ha introducido los riesgos que supone la existencia de sesgos informativos con consecuencias discriminatorias. Con ellos, de manera aparentemente inocua, se originan valoraciones y tratos que ponen en riesgo la igualdad al reforzar situaciones de inequidad. En el ámbito del género puede resultar peculiarmente perturbador que la inteligencia artificial parta de datos históricos sesgados pues sus valoraciones se reproducirán masivamente y todo ello bajo la pátina de asepsia y certidumbre de la tecnología. Pero también pueden darse sesgos en la manera como los datos se elijan, el uso de datos no representativos, o insuficientes, y todo ello originar tratos inequitativos a la hora de la selección de las personas para concretos puestos, para su promoción, para la concesión de beneficios...

Por consiguiente, el objeto de nuestro estudio es analizar la categoría de sesgo de género en el ámbito tributario y su relación a la discriminación teniendo presente las consideraciones de la resolución del Parlamento de la Unión Europea indicada. Para lo cual se ejemplificará su operatividad en algunas de las instituciones del ordenamiento nacional. Así estructuraremos nuestros análisis en los siguientes apartados; en primer lugar, trataremos la relación de las normas tributarias con la igualdad en materia de género destacando el papel que desempeña la extrafiscalidad. En segundo lugar, procede dotar de sentido la idea de discriminación y sesgo de género, teniendo muy presente la doctrina del Tribunal Constitucional y las consideraciones de la Resolución del Parlamento de la UE en relación con los sesgos. Desarrollaremos nuestro tercer y cuarto apartado ubicándolo en la normativa española estudiando algunos sesgos y/o discriminaciones de género evidenciados en el gravamen de la renta, en el IRPF, y en el consumo, en relación con el IVA. Y, por último, los anteriores análisis nos permitirán efectuar algunas reflexiones generales que sintetizen y contextualicen el papel del sesgo de género en la norma tributaria.

II. IGUALDAD DE GÉNERO Y NORMA TRIBUTARIA

La igualdad es un principio de ordenación del sistema tributario según declara el art. 31.1 de la CE, de aquí deriva un sentido intrínseco o netamente tributario, pero la igualdad también despliega otros sentidos en su relación con la extrafiscalidad. Y en tales planteamientos subyacen importantes interrogantes en donde cuestiones como si han de existir tributos diversos para el hombre y la mujer tiene cabida.

1. MÁS ALLÁ DE LA FISCALIDAD: LA EXTRAFISCALIDAD

El art. 31.1CE establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, incorporando con ello un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones⁵⁾. Del mismo se derivan dos vinculaciones específicas, una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y un derecho correlativo, el de la tributación justa o de contribuir de acuerdo con los principios que afirma⁶⁾. En tal sentido la capacidad económica se configura como límite al deber de contribuir y como aspecto intrínseco de todo tributo, pues ha de existir, siquiera que sea de manera potencial⁷⁾. Afirma RODRÍGUEZ BEREIJO: “La capacidad económica de cada uno es el fundamento de legitimidad, la medida y el límite máximo de su justa contribución, mediante el pago de los tributos, al sostenimiento de los

gastos públicos. Se debe porque se tiene capacidad económica y se debe según la capacidad que se tiene”⁸⁾.

La igualdad relacionada con el deber de contribuir aparece expresamente reconocida en dicho precepto como uno de los principios inspiradores de un sistema tributario justo⁹⁾; el Tribunal Constitucional afirma que aparece ligada de manera indisoluble a la capacidad económica. Aunque la capacidad económica no se identifica con el principio de igualdad del artículo 14CE, sino que, más allá de este último y en conexión con el artículo 9.2CE, incorpora un mandato de desigualdad o diferenciación¹⁰⁾. Tal planteamiento conlleva que el principio de igualdad se relaciona, a través de la capacidad económica, con el art. 9.2 de la CE integrando la igualdad tributaria y, de manera más genérica, con el art. 14 de la CE, integrando la prohibición expresa de discriminación¹¹⁾.

La igualdad tributaria aparece como una forma de la capacidad económica, de manera que situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera. Se alude a ella como complemento del principio de capacidad económica que conlleva una paridad de tratamiento fiscal a igual paridad de capacidad económica (STC 173/1996, 31 de octubre (RTC 1996, 173)). En consecuencia, el principio de igualdad tributaria posee un doble sentido: horizontal (entre los que tienen igual capacidad económica) y vertical (entre quienes tienen distinta capacidad económica). La igualdad entendida en relación con la capacidad económica del art. 31 obliga a un trato desigual que permite atender a una más adecuada igualdad material, real y efectiva¹²⁾.

Por consiguiente, la igualdad tributaria –art. 31 de la CE– no posee el mismo sentido que la prohibición de discriminación en materia de sexo –art. 14 de la CE–, aunque se interrelacionen. Dicha interrelación se evidencia, sobre todo, en la posibilidad de alegar la vulneración de tal principio en amparo ante el Tribunal Constitucional. Si bien argumentar una discriminación por razón de sexo de una norma tributaria, como fundamento el recurso de amparo, pasa por un proceso de subjetivación de la igualdad tributaria para ubicarla en la esfera del art. 14 de la CE¹³⁾. Se trata de afirmar que el acto de los poderes públicos ha originado una desigualdad de trato basado en las condiciones o circunstancias personales o sociales expresamente prohibidas. El objetivo es evidenciar una discriminación que no se fundamenta en razones objetivas, propias del ámbito tributario y centradas en la capacidad económica, sino en razones subjetivas, relacionadas con el sexo o, condición o circunstancias personales o sociales¹⁴⁾. Tal operativa evidencia la generalidad e interconexión entre el principio de igualdad y el de la prohibición de la discriminación, y cómo esta se aplica al ámbito tributario, aunque expresamente no se afirme en el art. 31 de la CE.

La prohibición de discriminación en materia de sexo resulta objeto de tratamiento a través de la función extrafiscal de la norma tributaria. Es sobradamente conocido que el tributo puede perseguir dos funciones; la fiscal, que busca la recaudación y se relaciona con la capacidad económica, y la extrafiscal o ultrafiscal¹⁵⁾, que se relaciona con otros fines sociales amparados constitucionalmente, pero diversos a la lógica recaudatoria. La función extrafiscal supone afirmar que el tributo no solamente sirve para obtener recursos públicos, también es útil para ordenar y compeler la conducta de la ciudadanía.

La extrafiscalidad evidencia que la norma tributaria posee funciones accesorias y divergentes a las propias de la naturaleza recaudadora asociada al deber de contribuir. Con el tributo se recauda, pero también se regula la conducta a través del efecto que supone la carga tributaria, como reconoce el art. 2 de la LGT al señalar que los tributos podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Si bien no hay ningún precepto en la Constitución que reconozca expresamente la posibilidad de utilizar los tributos con fines extrafiscales puede derivarse la misma de manera indirecta. La extrafiscalidad puede entenderse ínsita en el art. 31.1 de la CE en la medida que demanda un sistema tributario que procura la justicia, pues la misma ha de conseguirse no tan sólo contemplando los principios tributarios sino los contenidos en toda la Constitución. En la misma línea el Tribunal Constitucional afirma tal posibilidad para hacer posibles los principios rectores

de la política social y económica (artículos 40.1 y 130.1), pues tanto el sistema económico, en su conjunto, como cada figura tributaria concreta, forma parte de los instrumentos de que disponen los poderes públicos para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados¹⁶⁾.

La extrafiscalidad exige normar prescindiendo de la equitativa distribución de las cargas públicas en función de la capacidad económica de cada sujeto¹⁷⁾. Tales orientaciones parten de concebir a la norma tributaria como un instrumento de disuasión e incentivo que tiene por fin la ordenación de las conductas de la ciudadanía, ya que no aparece vinculado a la obtención de recursos¹⁸⁾. La naturaleza extrafiscal de un tributo es una cuestión de grado, difícilmente existen casos puros por lo que en cada situación se debe ponderar si tales elementos predominan o no sobre la finalidad recaudatoria. Ahora bien, se han de tener presente dos consideraciones: que difícilmente existirán dos tipos de tributos en función de los fines que persigan, y que la afirmación de la extrafiscalidad no conlleva desterrar el patrón de gravamen básico que supone la capacidad económica¹⁹⁾. Y a este respecto no hay que olvidar que la extrafiscalidad es un efecto que puede ser asociado al tributo, pero no es imprescindible para su existencia.

En esta orientación la inserción de la finalidad extrafiscal en la norma tributaria resulta admisible si cumple tres requisitos: 1.º La existencia de un gravamen, si quiera sea de manera potencial, que bascule sobre la capacidad económica²⁰⁾, 2.º La legitimidad constitucional de los fines perseguidos, y 3.º La racionalidad o proporcionalidad de los medios para su consecución²¹⁾. A este respecto se ha de hacer notar que la eficacia de tal función parte de constatar una visión sociológica negativa que supone la contribución: se la contempla más como carga o gravamen que como la solidaridad que conlleva. Y desde esta perspectiva negativa cabe puntualizar que la extrafiscalidad no es, y no puede ser utilizada, como una sanción de comportamientos indeseados, no es esa la función del tributo. Tampoco el pago del tributo puede legitimar –al menos moralmente– cualquier comportamiento indeseado, como el derivado de consumos insostenibles medioambientalmente por el hecho de su pago.

Por consiguiente, la norma tributaria también sirve para procurar otras finalidades legítimas, constitucionalmente reconocidas, siempre que resulten proporcionales y adecuadas al instrumento tributario en que se incardina. Y llegados a este punto el interrogante es si la extrafiscalidad puede justificar la existencia de tributos que recojan la diferencia de género, que sean diferentes para hombres y mujeres.

2. ¿NORMAS TRIBUTARIAS CON DIFERENCIA DE SEXO?

Como medida extrafiscal para superar la desigualdad ¿es admisible la existencia de tributos destinados exclusivamente a hombres o a mujeres?

A nuestro parecer difícilmente puede justificarse unos tributos exclusivamente para mujeres o exclusivamente para hombres. Y ello en base a dos argumentaciones.

De un lado, las normas tributarias no pueden fundamentarse de manera exclusiva en motivos extrafiscales, en nuestro caso, el pertenecer a uno u otro sexo. La extrafiscalidad es un carácter asociado y accesorio a la existencia del tributo.

De otro lado, si el género es una construcción social segregadora que crea desigualdades²²⁾ ¿no se fomenta con un tributo específico para mujeres u hombres tales categorías sociales? En definitiva, si lo que se pretende es evitar los géneros que restringen la libertad del individuo ¿no se favorecerían dichos roles con tales segregaciones? Su existencia, a nuestro entender, fomentaría la creación de barreras de género que la igualdad efectiva pretende eliminar. La finalidad última no es que los géneros, o agrupaciones sociológicas creadas a su alrededor, tengan más o menos derechos, sino que estos se destierren en la medida que resulten condicionantes de la libertad. Las diversas identidades, fruto de las variables que pueden concurrir en relación con el sexo (hombre, mujer, intersexo), género (masculino, femenino, transexual) u orientación sexual (lésbico, gay, bisexual, poliamor...), no pueden llevar a compartimentalizar a las personas sino a favorecer su tránsito y libertad²³⁾.

La extrafiscalidad del tributo no puede perjudicar la consecución de una igualdad real y efectiva ni suponer una discriminación. Ello no conlleva negar la necesidad de tratar de manera desigual a quien se encuentra en una situación disímil, el problema reside en preasignar un trato por su condición de hombre o mujer que pueda llevar a discriminar. Una cuestión es efectuar concretos tratos desiguales, acordes a la diferencia de partida, y otra segregar a los individuos por razón del sexo.

Desde algunos postulados económicos –que no jurídicos– se aboga por diferenciar una tributación entre hombres y mujeres²⁴⁾. Tales motivos buscan una mayor eficiencia económica y se han de considerar, desde la perspectiva normativa tributaria que analizamos, como extrafiscales y por ello se han de subordinar a los fines constitucionales que habilitan su existencia. Quienes parten de diferenciar la tributación parten de la premisa económica que utilizan, y subordinan la lógica de la extrafiscalidad del tributo a la misma. Ahora bien el fundamento de un trato tributario se ha de efectuar valorando directamente los intereses constitucionales protegidos, en nuestro caso, la igualdad y equidad entre hombres y mujeres, no a través de su consideración económica. De ahí que no aparece adecuado que sobre valoraciones exclusivamente económicas se predetermine el trato equitativo que ha de procurar la norma tributaria.

Nuestras consideraciones no obvian la utilidad, e incluso necesidad –atendiendo a los mandatos constitucionales–, del uso de la norma tributaria para remover obstáculos que persistan y para la promoción de medidas que fomenten la igualdad efectiva, sobre todo entre los desiguales. La extrafiscalidad evidencia la beligerancia del sistema fiscal respecto de las políticas de equidad en materia de igualdad. En la medida que dentro de la Constitución se acoge la realización de la igualdad real y efectiva del art. 9.2, o que se proclama el principio de no discriminación del art. 14, se han de considerar como fines asumibles a través de la norma tributaria. Esta ordenación que supone la extrafiscalidad ha de potenciarse a través de sus diversas dimensiones, no solamente como incentivo –dejando de pagar u obteniendo beneficios fiscales–, también como elemento disuasorio –con un mayor gravamen o sin beneficios fiscales–, sobre todo, con ámbitos o sectores económicos refractarios a aplicar medidas favorables a la igualdad. Ello puede llevar a considerar el establecimiento de medidas no muy utilizadas como el indicar mayores gravámenes a sectores económicos en donde, por ejemplo, la mujer tenga una escasa presencia²⁵⁾.

Los ámbitos especialmente sensibles en los que la norma tributaria debe actuar, siguiendo el art. 14 de la LOI, son el trabajo dentro y fuera del hogar, la protección a la maternidad y la responsabilidad en el área de cuidado²⁶⁾. Tales temáticas conforman el contexto de operatividad de la extrafiscalidad en materia de equidad por razón de género.

Dichos ámbitos no sólo afectan a la relación de las mujeres con los hombres (conciliación y corresponsabilidad en tareas) sino también a la de las diversas mujeres en las diferentes posiciones que ocupan (migrantes, niñas, mayores, discapaces, viudas...). También es importante destacar que las medidas a emplear no pueden ser genéricas, por los efectos contraproducentes que pueden originar tanto en la victimización de colectivos como en consolidar segregaciones; piénsese en medidas de fomento del trabajo que se realicen respecto de ámbitos muy feminizados. A la vez que se busca la igualdad de trato entre hombres y mujeres también se ha de propender a la equidad atendiendo a las diferentes posiciones de los individuos. Pues las medidas indiscriminadas por su generalidad pueden suponer una discriminación en su aplicación individualizada.

III. DISCRIMINACIÓN Y SESGOS

En el desarrollo de las previsiones constitucionales la Ley Orgánica para la Igualdad efectiva afirma la prohibición de la discriminación, directa o indirecta, por razón de sexo y, especialmente, la derivada de la maternidad, la asunción de obligaciones familiares y el estado civil –art. 3 de la LOI–. También pone de relieve el papel transversal del principio de igualdad de trato debiendo todas las Administraciones integrarlo en sus actuaciones.

En tal planteamiento se ratifica un ámbito negativo o de exclusión, de las medidas de igualdad entre hombres y mujeres, al afirmar la prohibición discriminación, y un ámbito positivo o de

obligación, estableciendo la promoción de la igualdad. De manera específica, en la adopción y ejecución de las disposiciones normativas y en la definición y presupuestación de políticas públicas en todos los ámbitos –art. 15 de la LOI–.

1. LA DISCRIMINACIÓN DIRECTA E INDIRECTA

La prohibición de discriminación demanda precisar que no toda diferencia resulta prohibida, aunque dicha afirmación pueda resultar contradictoria, y que existen diversas manifestaciones de la discriminación. Así las discriminaciones pueden ser directas e indirectas y en tales conceptos cabe incardinar el sentido de los sesgos de género.

Por un lado, el principio de igualdad no impide las desigualdades, únicamente aquellas que son prohibidas expresamente por el art. 14 de la CE y, además, han de resultar artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables²⁷. “Este principio (referido a la prohibición de discriminación del art. 14 de la CE) no prohíbe al legislador contemplar la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas o darle un tratamiento diverso, porque la esencia de la igualdad consiste, no en proscribir diferenciaciones o singularizaciones, sino evitar que estas carezcan de justificación objetivamente razonable en el marco de la proporcionalidad de medios [...]”²⁸. El principio de igualdad ante la ley ha de entenderse en su valor polémico como indica BOBBIO, es decir, no tanto en lo que afirma como en lo que niega. Este mismo autor reconoce que el principio de igualdad frente a la ley es genérico si bien cabe delimitarlo excluyendo toda discriminación arbitraria. Discriminación que supone introducir una diferencia, o no eliminarla, sin que exista justificación, pero ¿bastaría entonces aducir razones para que una discriminación se considere justificada? La relevancia o irrelevancia de la discriminación resulta una elección de valor; no son meras diferencias objetivas, pues sin duda entre hombres y mujeres existen diferencias, pero ello no quiere decir que todas sean relevantes. En definitiva, el juicio de relevancia para establecer que un trato es discriminatorio se efectúa por una elección de valor que aparece históricamente condicionada²⁹.

El art. 14 de la CE contiene un mandato de equiparación al afirmar que las condiciones y circunstancias que indica no pueden ser tenidas en cuenta para establecer una diferencia. Las diferencias entre las personas basadas en el nacimiento, raza, sexo, religión, opinión, o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, no resultan relevantes para efectuar tratos desiguales, no justifican una desigualdad. En consecuencia, la conducta discriminatoria se cualifica por el resultado peyorativo para el sujeto que la sufre, que ve limitados sus derechos o sus legítimas expectativas por la concurrencia en él de un factor cuya virtualidad justificativa ha sido expresamente descartada por la Constitución, por su carácter atentatorio a la dignidad del ser humano³⁰.

Resulta así que no toda diferencia de trato está prohibida por el ordenamiento jurídico, específicamente las que recaigan sobre el sexo u otra circunstancia personal del art. 14 de la CE y sólo aquella que viene desprovista de una justificación objetiva y razonable³¹. De ahí que el tratamiento desigual puede existir siempre que quepa calificarlo como razonable, tanto por la causa que lo motiva como por la naturaleza de las propias medidas diferenciadoras³². Por consiguiente, la diferencia, cuando recaiga sobre el sexo u otra circunstancia personal o social, resulta indicio de un eventual trato discriminatorio.

Por otro lado, la discriminación en su manifestación puede ser directa o indirecta, según la inmediatez de la verificación de esta. La discriminación directa es la situación en que se encuentra una persona que sea, haya sido o pudiera ser, tratada en atención a su sexo de manera menos favorable que otra en situación comparable –art. 6 de la LOI–.

En pocas ocasiones el legislador establece un régimen tributario diferenciando el sexo de los destinatarios y las destinatarias. No se determina quien ha de contribuir por razón del sexo o del rol social que se ocupa. Ahora bien, el hecho de que el sexo no determine directa e inmediatamente la carga tributaria no quiere decir que resulte inocuo. Ya que existen en la tributación tratos diferenciadores que pueden llevar a discriminar de manera indirecta o implícita. Pues la diferencia se establece no directamente en relación con la circunstancia personal o social que

indica el art. 14 de la CE sino con la posición social o económica ocupada habitualmente por el individuo.

La discriminación indirecta es también discriminación, posee los mismos efectos y resulta prohibida, aunque su manifestación sea diversa. Se considera discriminación indirecta por razón de sexo la situación en que una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros pone a personas de un sexo en desventaja particular con respecto a personas del otro, salvo que dicha disposición, criterio o práctica puedan justificarse objetivamente en atención a una finalidad legítima y que los medios para alcanzar dicha finalidad sean necesarios y adecuados –art. 6.2 de la LOI–. Es un concepto ampliamente desarrollado en el ámbito laboral³³. También la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tratado la temática aludiendo a medidas que, aunque estén formuladas de manera neutra, perjudican a un porcentaje muy superior de mujeres que de hombres, a menos que la medida controvertida esté justificada por factores objetivos ajenos a cualquier discriminación por razón de sexo³⁴.

La anterior doctrina sobre la discriminación indirecta ha sido acogida por nuestro Tribunal Constitucional indicando que para que ésta tenga lugar es necesario que exista una norma o una interpretación o aplicación de esta que produzca efectos desfavorables para los integrantes de uno y otro sexo³⁵. Ahora bien, tal juicio demanda algunas especificidades a considerar.

De un lado, el objeto de comparación no son los individuos, sino grupos sociales en que se ponderan estadísticamente sus diversos componentes individuales; “es decir, grupos entre los que alguno de ellos está formado mayoritariamente por personas pertenecientes a una de las categorías especialmente protegidas por el art. 14CE, en nuestro caso las mujeres”³⁶.

De otro lado, cuando se denuncia la discriminación indirecta no se exige aportar, como término de comparación, la existencia de un trato más beneficioso atribuido única y exclusivamente a los varones; basta que exista, “en primer lugar, una norma o una interpretación o aplicación de la misma que produzca efectos desfavorables para un grupo formado mayoritariamente, aunque no necesariamente de forma exclusiva, por trabajadoras femeninas [...]”³⁷.

Y, por último, se requiere que los poderes públicos no puedan probar que la norma que dispensa una diferencia de trato responde a una medida de política social, justificada por razones objetivas y ajena a toda discriminación por razón de sexo. En suma para que quepa considerar vulnerado el derecho y mandato antidiscriminatorio consagrado en el art. 14CE debe producirse un tratamiento distinto y perjudicial de un grupo social formado de forma claramente mayoritaria por mujeres, respecto de bienes relevantes y sin que exista justificación constitucional suficiente que pueda ser contemplada como posible límite al referido derecho.

Desde la perspectiva procesal, y a fin de erradicar las prácticas discriminatorias, se establece la inversión de la carga de la prueba en los procesos en los que se alegue actuaciones discriminatorias por razón de sexo. En tal caso corresponderá al demandado la prueba de la ausencia de discriminación de las medidas adoptadas y su proporcionalidad. De especial utilidad para determinar la existencia de la discriminación indirecta ha resultado acudir a los datos estadísticos. A tal fin en el ámbito judicial se puede recabar informe o dictamen de órganos competentes como reconoce el art. 13 de la LOI.

Este último aspecto posee relación con la obligación de que los poderes públicos introduzcan, a la hora de elaborar sus estudios y estadísticas, la variable de sexo incluyendo indicadores que permitan un mejor conocimiento de las diferencias de roles y situaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene una consolidada doctrina sobre la admisión de los datos estadísticos para cuestionar el carácter no discriminatorio de una norma³⁸. En esta línea, si bien con una especial incidencia en los sesgos de género, la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de enero de 2019 demanda a los Estados miembros una mayor información segregada para apreciar la variable de género.

2. LOS SESGOS DE GÉNERO

Estrechamente relacionado con el trato discriminatorio aparecen los denominados sesgos de género. El Diccionario de la Real Academia define sesgo con una pluralidad de acepciones de las que podemos destacar: “1. adj. Torcido, cortado o situado oblicuamente. [...] 6. m. Curso o rumbo que toma un negocio. [...] 7. m. Estad. Error sistemático en el que se puede incurrir cuando al hacer muestreos o ensayos se seleccionan o favorecen unas respuestas frente a otras.” De tales ideas puede apuntarse una delimitación del término sesgo de género como indicio con el que de manera indirecta o velada se pretende favorecer la pervivencia de situaciones de inequidad en la relación entre hombres y mujeres.

Los sesgos pueden apreciarse tanto ante situaciones o tratos que aparentemente supongan un benéfico como ante aquellas situaciones que no lo sean. El beneficio en tales supuestos es aparente y/o parcial, como tendremos la oportunidad de poner de relieve al hablar de la deducción tributaria de la mujer trabajadora por hijo o hija a cargo. En tal carácter el sesgo posee una clara relación con la discriminación indirecta por su apariencia inocua o neutra³⁹. La discriminación indirecta y el sesgo tienen en común ese carácter silencioso o poco evidente de su expresión, así como su ubicuidad en diversos ámbitos. La diferencia entre ambas es clara pues el sesgo no siempre evidencia una discriminación, para ser tal ha de cumplir los requisitos analizados, esencialmente, la inexistencia de otro interés legítimo que justifique la diferencia de trato.

También el sesgo puede detectarse en dos momentos; en el de creación de la norma –sesgo legal o normativo– y en el momento de su aplicación –sesgo aplicativo– especialmente relevante en nuestros días en los procesos de inteligencia artificial. En este último sentido el sesgo supone un riesgo a prevenir en la aplicación de la inteligencia artificial, cuya importancia en el ámbito tributario es patente por la posibilidad de terminar procedimientos tributarios de forma automatizada. Los algoritmos, básicos en la inteligencia artificial, permiten la gestión y procesamiento de datos, de una ingente cantidad de datos, pero ello no nos garantiza su calidad ni la ausencia de sesgos y prejuicios.

Los sesgos en la aplicación normativa que supone la inteligencia artificial pueden generar discriminaciones que el ordenamiento prohíbe. Un ejemplo de ello fue el caso de Apple Card que otorgaba límites de crédito 20 veces superiores a un hombre que a una mujer en la misma situación financiera. Sin duda la materia base, la información, y los procesos de su gestión necesitan controles y garantías normativos. La inteligencia artificial no aparece ajena a la actuación humana, de ahí que resulte falible. Son precisamente los humanos quienes recaban información y crean los algoritmos que fundamentan la inteligencia artificial⁴⁰. A este respecto tener presente que la importancia de los datos personales reveladores de la orientación sexual de una persona física es tal que se considera como dato especial por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo en su art. 9.1.

En consecuencia, el sesgo de género en clave tributaria resulta un trato, fruto de un criterio, disposición o práctica respecto de una persona o colectivo por razón de su pertenencia a uno u otro género, que origina una inequidad o apunta a su existencia, aunque no siempre de lugar a una discriminación. El sesgo es un aspecto relacionado con la prueba, asociado a la idea de indicio, pero no supone la constatación de una discriminación. Es elemento indicativo de la posible existencia de un trato diferencial por razón de género que puede ser inequitativo.

El sesgo resulta así indicio de inequidad que pone en alerta el mandato de los poderes públicos para que eliminen los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de la igualdad del art. 9.2 de la CE. La importancia del sesgo reside en ser un instrumento para evitar, alertando, tratos discriminatorios. Actúa como elemento preventivo para mitigar las consecuencias lesivas que supone la discriminación. Es así como los sesgos de género, aún no resultando discriminatorios, se plantean como indicios que dificultan la igualdad real y efectiva, aunque, insistimos, puedan existir otros derechos que confluyan justificando la diferencia que apuntan.

Frecuentemente los sesgos se evidencian de manera indirecta u oblicua por lo que la información estadística, sensible en clave de género, resulta básica, en especial, la que facilita los patrones de renta y consumo. En tal perspectiva la norma tributaria se explica y aplica con relación a un contexto socioeconómico concreto que ha de tenerse muy presente. Y no se trata de efectuar

interpretaciones económicas de la norma jurídica sino adoptar las perspectivas acogidas en el art. 3.1 del CC relativas a tener en cuenta su finalidad y la realidad social del tiempo de su aplicación.

Las diferencias económicas de rentas, patrimonio y consumo –ejes de la capacidad económica sobre la que se impone la contribución– entre personas de diverso sexo puede llevar a situaciones no deseables que dan lugar a sesgos o indicios de discriminaciones latentes o indirectas⁴¹. Es así como al evaluar las circunstancias socioeconómicas de los grupos se evidencian tratos diversos no siempre justificables. La información segregada por ámbitos permite la mejor operatividad de los informes a emitir con relación a la actividad financiera. De especial relevancia resulta el informe de impacto de género con relación a las disposiciones normativas, en nuestro caso las tributarias⁴², aunque también, y relacionado con el gasto, hay que considerar el informe al proyecto de Presupuestos Generales del Estado⁴³ y, a la hora de fiscalizar la actividad financiera del sector público, la tarea del Tribunal de Cuentas⁴⁴. Los informes a los proyectos de ley despliegan una labor preventiva cuyo adecuado desarrollo evita disfunciones futuras por la detección temprana que supone. La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas le permite ser especialmente sensible con la acción de las Administraciones Públicas en áreas como la contratación, subvenciones, personal a su servicio o medios de comunicación⁴⁵.

Dicha perspectiva pone el énfasis en la importancia de los estudios e informes que contemplen específicamente la variable de sexo y género para valorar el impacto de las medidas tributarias. De ahí que el Parlamento de la Unión Europea tenga presente algunos criterios de marcado contenido socioeconómico que atañen a la tributación en relación con el grupo mujeres⁴⁶. Observa su Resolución de 15 de enero de 2019, de un lado, que el grupo mujer es un colectivo con escasa renta, empobrecido, en el que priman las rentas de trabajo. Y, de otro lado, y en relación con el consumo, es un colectivo que presenta una ratio de consumo elevada de servicios básicos, atendiendo a su rol tradicional de cuidado y asistencia.

Dichas apreciaciones nos llevan a desarrollar algunas consideraciones que, como ejemplos, pretenden mostrar el papel de los sesgos normativos y su interrelación con la discriminación. En relación con la renta, contextualizaremos algunas problemáticas que presenta el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas español y, en relación con el consumo, trataremos algunos aspectos del IVA.

IV. LOS SESGOS DE LA RENTA. EL IRPF

Los sesgos legales se deducen tanto de las regulaciones directas, de aspectos que otorgan trato diferente a personas de sexo diverso –las prestaciones a favor de las madres que trabajan–, como en relación con aspectos que de manera indirecta pueden tener relevancia –como la consideración de unidad familiar–. En la delimitación de tales sesgos se considera de manera específica el impacto socioeconómico con relación al rol que ocupa la persona. Y sobre la base del diverso impacto que origina la carga tributaria se plantea: los efectos de las subidas y bajadas de impuestos, el diverso gravamen de las rentas de trabajo en relación de otras rentas –particularmente las rentas de capital–, el establecimiento de tributaciones conjuntas o grupales e, incluso, los efectos que originan la deducción-prestación a la mujer trabajadora con hijo o hija a cargo.

1. LA CARGA IMPOSITIVA BAJA Y EL TRATO DE LAS RENTAS DE TRABAJO

A este respecto se razona en la Resolución de la Unión Europea de 15 de enero de 2019 que, dado que las mujeres integran un colectivo que posee menor renta que el grupo hombres, las bajadas de impuestos les afectarán poco al evidenciar una escasa capacidad⁴⁷. Si bien tales bajadas de impuesto también tendrán efectos en la vertiente del gasto público, en donde las mujeres son importantes usuarias de servicios públicos, sobre todo, los derivados del rol de cuidado socialmente asignado.

En consecuencia, al grupo mujer no le beneficia la bajada de impuesto pues ello redundará en menores servicios. A menores gastos públicos, particularmente aquellos destinados o que afecten a la sanidad, al cuidado infantil y de mayores –roles tradicionales que ocupan las mujeres– les

perjudicará las bajadas de impuesto. Perjuicio, que supone mayores costos a asumir y condiciona su papel fuera del hogar, tanto en la participación pública como en su actividad laboral. El perjuicio se origina de manera refleja, pues no deriva directamente de la menor tributación sino del menor gasto, y conlleva presuponer que tales ingresos se destinan a los servicios públicos. La Resolución comentada establece una correlación genérica (ingresos-gastos-servicios públicos del cuidado) que no supone una inferencia necesaria, pues no toda bajada de impuestos supone un menor gasto en áreas sensibles en materia de género y, al revés, un mayor gasto no siempre redundará en tales fines. Es por lo que consideramos que las eventuales bajadas de impuestos difícilmente pueden considerarse como un sesgo que integre la consideración de discriminación⁴⁸⁾.

También el trato diferenciado otorgado a las diversas fuentes de rentas origina sesgos de género. Tal aspecto se evidencia por el hecho de que las mujeres tributan normalmente por rentas de trabajo y estas poseen un trato diverso –más gravoso– a las de capital⁴⁹⁾.

Resulta recurrente en nuestro contexto que las leyes tributarias otorguen un trato diferencial a las rentas del trabajo en relación con las de capital. A las rentas de trabajo se les aplican unos tipos progresivos, alcanzando tributaciones superiores a las de capital. A este respecto el IRPF español grava las rentas de capital del 19% al 23% y las de trabajo pueden alcanzar el 50%. Tal situación puede generar un trato perjudicial a quienes mayoritariamente, en este caso el grupo mujeres, tributan por las rentas de trabajo.

Ahora bien, una cuestión es que los anteriores constituyan sesgos de género, indicios de inequidad por afectar mayoritariamente al colectivo de mujeres, y otra que constituyan discriminación en los términos expuestos. La discriminación demanda que no exista otro interés legítimo que se tutele y que la medida no sea arbitraria o desproporcionada.

Los ingresos que integran las rentas de trabajo del IRPF originan problemas de equidad más amplios, no motivados estrictamente por razones de sexo o por su integración en uno u otro género. En esta diversa tributación resultan muy presentes los temores del Estado a la desubicación de aquellas rentas más elevadas y movibles –las de capital–. Son razones económicas las que parecen aconsejar un diverso trato a las rentas de capital. En el informe LAGARES se justifica la consolidación de un diverso tratamiento, de una doble tarifa, una para las rentas de trabajo, y otra más reducida para las rentas de capital “atendiendo a su movilidad en una economía crecientemente globalizada, pero también a la necesidad de fomentar el ahorro en economía fuertemente endeudadas”⁵⁰⁾.

Pero, es más, la diferenciación de trato no solamente puede ser reprochable en términos de género sino también en base a otras consideraciones éticas. Algunos autores consideran que el trabajo posee un mayor valor moral dado que en la obtención de las rentas de trabajo intervienen factores no tan dignos de estima como el azar negocial⁵¹⁾. Tal perspectiva llevaría a tratar diferenciadamente a las capacidades económicas, aspecto que a nuestro parecer podría encontrar apoyo constitucional al afirmarse el derecho-deber de trabajar del art. 35 de la CE, posición jurídica singular y específica que quizás mereciera un trato más favorable.

Sea como fuere en la actualidad parece instalado el criterio de la diferenciación en el trato de tales rentas basado en criterios de conveniencia económica. En tal sentido se parte de la premisa de que, dado que las rentas de capital son más movibles o desubicables, más fácilmente sustraídas a la tributación, se han de tratar más ventajosamente para que no dejen de tributar; en vez de dedicar más esfuerzos y cautelas en su recaudación. Resulta así que existe un diverso trato de la capacidad económica, no basado en criterios jurídicos de justicia sino basada en criterios económicos de conveniencia. Obsérvese que son razones extrafiscales las que justifican la diversidad de tratamiento –criterios macroeconómicos–; razones que pugnan con otras también extrafiscales (en relación con políticas de igualdad) que podrían ser valoradas para dar un trato diverso, e incluso, con razones estrictamente de naturaleza fiscal basadas en la capacidad económica⁵²⁾.

La solución que propugna tal diferenciación entre las rentas, si bien resulta razonable,

difícilmente puede ser considerada como discriminatorio al existir otros intereses objeto de tutela. Si bien, y como apuntamos, la justificación de los criterios económicos empleados presenta no pocas insuficiencias e inequidades.

2. LA DECLARACIÓN CONJUNTA Y EL CÓNYUGE DEPENDIENTE

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece con carácter general la tributación individual para cada persona física perceptora de renta. Ahora bien, se reconoce la posibilidad de optar por la tributación conjunta a determinadas agrupaciones de personas consideradas unidades familiares⁵³⁾. A la hora de definir unidad familiar la ley opta por dos modelos: el monoparental, compuesto por uno de los progenitores con los hijos e hijas menores que convivan; y el biparental, integrado por los dos cónyuges y los hijos e hijas menores, si los hubiera –art. 82.1 de la LIRPF–. La norma fiscal no permite crear unidades familiares atípicas, pues las modalidades permitidas legalmente tienen un carácter tasado⁵⁴⁾.

La problemática de la tributación de la unidad familiar en su modalidad biparental plantea diversas perspectivas críticas. La primera, la propia existencia de tributar de forma agrupada y las distorsiones que origina a efectos de medir una capacidad económica que resulta individual. La segunda, los efectos que supone visibilizar únicamente determinadas modalidades de familia –y desconocer a otras–. Y la tercera, que origina un sesgo de género, al otorgar un trato fiscal singular a la unidad familiar de manera que desincentiva los ingresos de un segundo perceptor.

Con la unidad familiar se ignora la posibilidad de que otras formas familiares tengan la opción que concede la ley tributaria y el reconocimiento –el *nomen iuris*– de su realidad. La tributación otorga al estado civil una relevancia que, desde la perspectiva de la capacidad económica a evaluar, es cuestionable que la posea. Dicha regulación tributaria resulta beligerante ideológicamente en esta materia ya que visibiliza e, implícitamente, da carta de naturaleza familiar a determinados modelos y no a otros. Supone mostrar una realidad social cerrada y discordante incluso de otras realidades normativas como la civil donde se reconoce a las uniones de hecho. Tal estado de cosas supone que la pareja que no está casada y tiene hijos o hijas comunes han de efectuar dos declaraciones separadas: una declaración individual de uno de los progenitores; y otra conjunta del otro progenitor con los hijos y/o hijas comunes. En tal trámite se pone de relieve la exclusión de la unidad familiar –de la consideración de familia a efectos fiscales– de uno de los progenitores.

La situación discrepante se agrava, más si cabe, al poder declarar como unidad familiar situaciones que no constituyen familia; es el caso de los cónyuges, que vigente su matrimonio, se encuentran separados de hecho –sin mediar resolución judicial–. En tal situación de separación resulta anómalo que sea factible la posibilidad de declarar conjuntamente bajo su consideración de unidad familiar. De la Sentencia del Tribunal Constitucional 222/1992, de 11 de diciembre (RTC 1992, 222) se ratifica la conclusión de que la consideración de familia no se vincula a un estado civil, pues tiene relación con el sentido protector o tuitivo con el que la norma fundamental considera siempre a la misma, y que responde a imperativos vinculados al carácter social del Estado. Ahora bien, el mandato de protección a la familia no entraña un deber para los poderes públicos de dispensar tal amparo a todo género de unidad familiar.

La declaración conjunta origina la suma de rendimientos, lo cual conlleva la aplicación de una tarifa superior que la tributación individual, dado su carácter progresivo⁵⁵⁾. Tal fenómeno se ha paliado históricamente con diversos métodos: a) diferenciando escalas aplicables a la tributación individual y la conjunta –Ley 18/1991–, b) aplicando dos mínimos personales, los de la esposa y el marido –Ley 40/1998– c) estableciendo la reducción de un importe adicional por matrimonio, pero inferior a un mínimo personal según la Ley 35/2006 vigente –art. 84.2 de la LIRPF–. Este último tratamiento conlleva en la práctica a relegar la tributación conjunta a matrimonios en los que existe un solo perceptor de rentas. O visto desde la otra perspectiva, el mayor gravamen desincentiva el trabajo del otro cónyuge y conforma un estado de cosas que posee un impacto en clave de igualdad de género. El tratamiento tributario otorgado supone que solo resulta favorable dicha modalidad de declaración para los matrimonios en los que solamente uno de sus miembros trabaje fuera del hogar⁵⁶⁾.

El IRPF pone de relieve una protección diferencial a concretos modelos familiares al reconocer como unidad familiar a determinadas realidades sociológicas vinculadas al matrimonio, y dentro de éstas premia (grava en menor medida) las que existe un cónyuge económicamente dependiente⁵⁷⁾. Tal tratamiento evidencia un sesgo de género pues puede resultar un desincentivo para la incorporación al mercado de trabajo de la mujer⁵⁸⁾. La Exposición de Motivos de la LIRPF (Ley 35/2006) evidencia una mala conciencia del legislador al señalar que “La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión (de la unidad familiar) [...]”. Ahora bien, justifica la supervivencia de la institución, sobre la base de que existen otras realidades que pueden verse afectadas⁵⁹⁾. Sin que con tal débil argumentación se corrija la injusticia que implícitamente se afirma.

Los sistemas fiscales en contextos democráticos y de libertad deberían ser neutrales respecto de la formalización de la convivencia, ya sea matrimonial o no matrimonial⁶⁰⁾. Con la unidad familiar se visibiliza únicamente –al margen de la filiación– determinadas realidades familiares voluntarias: la matrimonial, y además prima, dentro de éstas, aquellas en que existe un solo perceptor. Tal situación no favorece una visión igualitaria del hombre y la mujer, pues parte implícitamente de roles por razón de género a superar⁶¹⁾.

La regulación comentada no supone una discriminación directa de la mujer, no afirma que sea ésta la que continúe en el hogar. Pero no es inocua en clave de género, pues parte de un estado de cosas, de una realidad sociológica en la que esa es la situación y tal normativa la refuerza. Así, de manera indirecta, supone un obstáculo que no es removido –existiendo el deber de efectuarlo art. 9.2 de la CE⁶²⁾– en donde los roles de género socialmente construido están presentes.

El sesgo apreciado se convierte en discriminación indirecta por cuanto la unidad familiar matrimonial ayuda a configurar y mantener un estado de cosas inequitativo en clave de género. La tributación conjunta del modelo matrimonial privilegia el tratamiento de las rentas en donde sólo uno de los cónyuges las obtiene ocupando, el otro, las tareas tradicionalmente consideradas como no productivas y no remuneradas: el cuidado y las tareas del hogar. No se indica cual es el cónyuge que ha de ocuparse de tales tareas, pero el peso de los roles sociales ya lo determina. El argumento de tratarse de una declaración optativa, no obligatoria⁶³⁾, no es suficiente, a nuestro parecer, por resultar una regulación que fortalece situaciones a remover.

3. LA PRESTACIÓN/DEDUCCIÓN DE LA MADRE TRABAJADORA SI ES CUIDADORA

En el art. 81 de la LIRPF se regula una deducción de la cuota, opcionalmente prestación, a favor de la mujer trabajadora cuando posea la guarda de su hijo o hija menor de 3 años. En tal regulación existen una serie de características relevantes a tener presente en su análisis:

- 1.º Es un beneficio preferencial de la mujer, es una medida de discriminación positiva. El padre solo podrá acceder a ella de manera subsidiaria en caso de fallecimiento o por custodia exclusiva del o de la menor.
- 2.º El beneficio aparece vinculado a diversos factores concurrentes: maternidad, edad del o de la menor, guarda y trabajo retribuido.
- 3.º La prestación/deducción se cuantificará teniendo presente la cotización y la cuota a la Seguridad Social abonada.
- 4.º El beneficio posee dos modalidades, como deducción a la cuota a aplicar en el momento de efectuar la autoliquidación, y la de prestación que supone un pago anticipado.
- 5.º Posibilidad de incrementar la cuantía asignada si se satisfacen gastos de guardería, aspecto que permite visualizar que el beneficio no se vincula con un cuidado directo y personal.

Las anteriores características evidencian el fundamento doble de la medida: a) el estimular la natalidad, y b) el compensar las cargas derivadas de compatibilizar trabajo fuera del hogar y cuidado de los hijos y las hijas. El contemplar dicha regulación en clave de igualdad exige analizar

algunos de los anteriores requisitos concurrentes.

En relación con la persona beneficiaria, se ha de tener presente que no se admite la doble deducción y anticipo, ni se establece una prorrata entre progenitores –salvo lo que señalaremos en relación con progenitores homosexuales–. Se asigna a uno de los progenitores la preferencia a gozar de dicho beneficio. Es esta una medida de discriminación positiva al favorecer a la mujer por considerar que la situación fáctica de la que se parte no es igualitaria, de ahí que procede adoptar una medida reequilibradora. Ahora bien ¿qué sucede en caso de unos progenitores homosexuales? La solución normativa es prorratear el importe entre los sujetos a partes iguales⁶⁴. Pero tal respuesta no deja de ser controvertida, pues la medida renuncia al fomento de la igualdad por razón de género –no indaga sobre el rol eventualmente asumido–. Es más si la prestación se otorga por el trabajo de cualquiera de los miembros de la pareja evidencia un trato más favorable a tales realidades deviniendo una media de discriminación positiva a favor de los progenitores homosexuales.

Los requisitos exigidos a la beneficiaria, en relación con estar de alta en la Seguridad Social o Mutua y desempeñando un trabajo por cuenta propia o ajena, resultan básicos para acabar de explicar el sentido de la medida. La cotización por la actividad laboral realizada resulta el elemento principal, pues sin ésta, aunque se trabaje, no se tendría derecho a la prestación. La cotización también es relevante en la cuantificación de la prestación, pues no puede superar las cotizaciones o cuotas totales a la Seguridad Social o Mutualidades. En la forma de abono anticipado –y estableciendo un cierto paralelismo a lo que ocurre con las prestaciones o subsidios de desempleo– se asemeja a una prestación, pues se vincula a la cotización y posee un carácter contributivo, no asistencial⁶⁵. No obstante, presenta notables peculiaridades, ya que se trata de una cotización que puede ser previa o simultánea, y no exige un periodo mínimo de carencia.

Su operatividad como deducción tributaria también evidencia una acusada singularidad. Difiere de las deducciones habituales, en tanto que puede suponer la entrega de una cuantía. Reduce la cuota y, eventualmente, permite la entrega de cuantías, que no devoluciones derivadas de pagos a cuenta previamente efectuados. Ahora bien, no se trata de un impuesto negativo que retribuya la falta de capacidad económica, pues dicha capacidad no aparece evaluada. Es más no posee una relación directa con la capacidad económica, incluso puede tener efectos inversos, pues la mayor cotización se vincula a una mayor renta percibida lo cual permite una mayor deducción. Este último aspecto refuerza el carácter extrafiscal de la medida, no se persigue recaudar. En este sentido se trata de una medida regresiva fiscalmente, pues quien más capacidad posee menor tributación efectúa lo cual no deja de originar distorsiones incluso dentro del propio colectivo de mujeres.

En este sentido, y al margen de considerar un trato diferencial como colectivo, también se ha de procurar la concreta justicia de la medida tributaria a nivel individual. La medida destinada a todo el grupo mujeres no puede desconocer las especificidades de otras situaciones que han de ser tenidas en cuenta y en donde la capacidad económica juega un papel básico, como la de las mujeres responsables de hogares monoparentales⁶⁶. En definitiva, la extrafiscalidad de la medida que propugna la obtención de la equidad en materia de género, no puede obviar la capacidad económica de la destinataria. Y es así como la extrafiscalidad vuelve la mirada a la función fiscal esencial del tributo: evaluar la capacidad económica⁶⁷.

El carácter extrafiscal se vincula a la maternidad y al trabajo de la mujer fuera del hogar como se deriva, tanto de la designación que recibe el precepto “Deducción por maternidad”, como de sus antecedentes⁶⁸. Son dos pues los fundamentos extrafiscales de tal medida, uno de carácter natalista, y otro, vinculado al fomento de la actividad laboral fuera del hogar de la mujer.

La asignación preferente a la mujer se justifica por resultar una acción positiva para combatir la infrarepresentación de la mujer en el ámbito laboral no doméstico, aspecto que no deja de presentar algunas tensiones y sesgos de género a considerar.

De un lado, la preferencia establecida se realiza de manera genérica y no diferencia concretos contextos laborales. Ello plantea que existen ámbitos laborales muy feminizados en los que la

medida coadyuvaría a perpetuar una situación no deseable⁶⁹⁾. Sería interesante, a través de esta medida, fomentar la entrada de mujeres en sectores tradicionalmente masculinos, pero también, al revés, con lo que habría que efectuar una medida más selectiva y específica.

De otro lado, el tener un hijo o hija menor de tres años con quien se conviva lleva implícito la exigencia de su cuidado. En tal regulación se asocian tres aspectos que han de darse: la filiación, la guarda, y la actividad laboral. La eficacia de tal medida en clave de igualdad de género es dudosa, ya que afirma implícitamente que la mujer, además de trabajar, ha de cuidar los hijos menores. Con ello se perpetua en el papel tradicional de cuidadora a la mujer, aumentando las tareas que ha de desempeñar y consolidando roles que habría que superar. Pero también se posterga, y excluye, al varón de las tareas de cuidado de las que tradicionalmente se ha visto relegado, ocasionándole una discriminación⁷⁰⁾.

La importancia del empleo de la mujer fuera del hogar, y la necesidad de los progenitores por conciliar la vida laboral y privada, resulta una preocupación en donde resulta crucial centrar el foco en las mujeres, pero también en los hombres. Es así necesario huir de figuras híbridas que pueden generar confusión al fomentar guarda y trabajo fuera del hogar. Asociar la medida al cuidado perpetua y fomenta dicha tarea en la mujer y, por el contrario, desincentiva la intervención del hombre en la misma.

V. LOS SEGOS EN EL CONSUMO. EL IVA

Las mujeres presentan patrones de consumo peculiares derivados de los roles tradicionales de asistencia y cuidado cuyo trato no resulta inocuo en clave de género. Así efectúa consumos superiores a la media en relación con bienes y servicios básicos destinados a favorecer la salud, la educación y la nutrición. Por ello no resulta indiferente la tributación sobre el consumo o gasto cuando se refiere a los productos o servicios relacionados con tales roles⁷¹⁾.

En tal contexto cabe considerar los sesgos derivados de concretos consumos, los personales de la mujer, en donde los productos de higiene femenina cobran una especial relevancia y, los asociados al cuidado en ámbitos familiares concretos.

El gravamen del IVA de los productos de higiene femenina precisa una especial consideración⁷²⁾. De un lado, por ser claramente sus destinatarias mujeres, no un colectivo heterogéneo y diverso y, de otro lado, por tener la consideración de producto esencial en su vida cotidiana. El tipo impositivo establecido en la actualidad es del 10% que contrasta con el 4% destinados productos básicos. Resulta este un trato desproporcionado e inequitativo susceptible de ser considerado como discriminación indirecta por su consideración de bien esencial. A fin de subsanar tal estado de cosas se ha anunciado su modificación –gravamen del 4%– si bien aun no ha tenido lugar⁷³⁾.

También, con relación al consumo, existen concretas realidades que son especialmente sensibles en donde los roles de cuidado aparecen muy presentes, nos referimos a las familias monoparentales. Las familias monoparentales integran una problemática específica que precisa ser tenida en cuenta por la responsabilidad que asume la mujer. Los hogares monoparentales están formados por uno de los progenitores y uno o varios hijos o hijas a cargo y se caracterizan por un mayor riesgo de pobreza y mayores dificultades sociales, con un consiguiente mayor riesgo de exclusión. Se ha de considerar que la tasa de riesgo de pobreza de una familia monoparental se sitúa en el 42,9 en el 2018 según el riesgo de pobreza de 1 adulto con uno o más niños dependientes según el INE⁷⁴⁾. En tal fenómeno la familia monoparental materna resulta la más extendida pues se hacen cargo de 1.538, 2 (en miles) frente a los hombres de 340,3 (en miles)⁷⁵⁾.

La anterior resulta una realidad que exige una consideración específica posiblemente merecedora de un régimen propio que la tutele, ya sea en el plano laboral, singularmente en la conciliación de la vida familiar y laboral, ya sea en relación con las prestaciones de la seguridad social o, ya sea respecto del acceso a la vivienda o ayudas sociales⁷⁶⁾. Si bien el reto que se plantea tal realidad es doble, de un lado, no puede naturalizar un trato que fomente la perpetuación de los patrones de conducta asociados al cuidado propio de la mujer, pero, de otro lado, no puede ignorarse la necesidad social de tales situaciones y la urgencia de un trato más equitativo. Por ello son precisas

medidas conjuntas, necesariamente plurales y complementarias que respondan a ambas exigencias.

La perspectiva tributaria se ha de mostrar especialmente sensible ante la realidad de las familias monoparentales, tanto en el IRPF –por ejemplo, en relación con los mínimos aplicables, a la hora de determinar la deducción/prestación de madre trabajadora con hijo o hija a cargo– como en relación con los consumos gravados por el IVA que ahora nos ocupan. En esta línea los servicios y consumos que integran la higiene, la salud, el cuidado y la educación poseen una especial trascendencia. Ahora bien la estructura IVA al gravar de manera objetiva concretas manifestaciones de capacidad económica hace difícil tener presente las circunstancias personales y familiares del pagador. No obstante, existen concretos productos que pueden ser sensibles en el ámbito del género y que merecen un trato diferenciado de otros consumos. En tal orientación, y centrándonos en este colectivo, cabría pensar en un trato más favorable para la adquisición de pañales. Se ha de tener presente que los pañales de bebé tributan al tipo genérico del 21% siendo un consumo frecuente y necesario en hogares monoparentales, por lo que precisarían un trato más favorable. A este particular cabría tener como referente la existencia de tipos reducidos (10%) aplicables a los pañales de adulto vinculados a incontinencia por una deficiencia física o mental.

VI. REFLEXIONES FINALES

De los análisis anteriores resulta oportuno concretar algunas consideraciones finales.

Primera. Es un imperativo ético y jurídico que las mujeres y los hombres reciban el mismo trato y tengan las mismas oportunidades. Dicha exigencia se evidencia de manera clara en los mandatos constitucionales destinados a evitar la discriminación, remover los obstáculos que dificulten la igualdad, y a promover medidas para su consecución. La igualdad entre mujeres y hombres ha de ser un objetivo independiente de los marcos económicos y financieros, en muchos casos, excesivamente relevantes en las políticas fiscales.

Segunda. Se ha de afirmar la necesidad y beligerancia de las políticas tributarias con la perspectiva de género. La falta de perspectiva de género en las políticas fiscales consolida las disparidades existentes entre mujeres y hombres, crea desincentivos para la incorporación y permanencia de las mujeres en el mercado laboral, y reproduce los roles de género tradicionales. Por consiguiente, es necesario tanto remover las discriminaciones existentes como el promover políticas tributarias igualitarias conscientes. En tal sentido el objetivo ha de ser claro: es necesario la remoción de géneros y estereotipos que coartan la libertad de los individuos. De ahí que difícilmente sean admisibles impuestos basados exclusivamente en el género o en el sexo. Pues si el género es una construcción social que nos limita no parece muy lógico crear sobre el mismo un trato diferencial.

Tercera. El Estado puede regular en materia de género a través de la función extrafiscal del tributo. Con medidas extrafiscales puede intervenir en la regulación del comportamiento de la ciudadanía buscando motivar, a través del deseo legítimo de una menor tributación, o de obtener un mayor beneficio. En esta perspectiva son dos las cuestiones a considerar. La primera, que la recaudación del Estado no ha de ser el objetivo principal. La segunda, que resulta un instrumento potente y eficaz para hacer políticas normativas de equidad en ámbitos sensibles.

Ahora bien, existe un uso exacerbado de la extrafiscalidad económica que puede llevar a instrumentalizar la propia lógica de lo fiscal, anclada en la capacidad económica, y a ignorar otros usos extrafiscales no económicos como el género. La lógica económica no es la prioritaria a la hora de diseñar el gravamen de las normas tributarias. La norma tributaria aparece preordenada por la capacidad económica y, eventualmente, por otros fines constitucionales ajenos entre los que la Economía aparece presente. No son los fines económicos los que han de determinar la fiscalidad, aunque en las Comisiones de expertos encargadas de elaborar leyes los economistas sean mayoría. En no pocas ocasiones la Economía se nos presenta como una nueva moralidad pública de la que dependen las decisiones que corresponden al Derecho.

Cuarta. Es importante tener en cuenta la realidad a la cual el tributo va destinado. La norma

tributaria no se desarrolla en un ámbito de asepsia y equidad, es aplicada a una ordenación social preexistente, más o menos formalizada. El analizar la realidad económica y sociológica de la norma tributaria permite constatar que existen tratos aparentemente inocuos, que no lo son por las condiciones de partida de cada individuo y de los grupos en que se inscribe. La importancia de interpretar la norma tributaria teniendo en consideración la variable del género, y de acuerdo con la realidad social a la que ha de ser aplicada, precisa de una información segregada que identifique quien desempeña las tareas de cuidado, del trabajo en el hogar y fuera de él.

El evaluar el impacto por razón de género de las normas tributarias exige disponer de información segregada que verifique el impacto de las medidas en función del sexo. Es así como tal información deviene un instrumento básico para detectar indicios de desigualdad y promover políticas equitativas.

Quinta. La relevancia del sesgo de género reside en suponer una prevención ante la discriminación. El sesgo origina dos tipos de efectos; de un lado, obliga a una mayor indagación y análisis para constatar la discriminación que anuncia; y de otro lado, al apuntar a una posible discriminación, alerta y previene su existencia.

En tal contexto un análisis sociológico y económico permite evaluar el impacto de la norma en la realidad a la que resulta de aplicación y pone en evidencia los sesgos de inequidad. Los sesgos de género son indicios de tratos inequitativos que no siempre suponen la existencia de una discriminación. El juicio de reproche que supone la discriminación exige concretos requisitos adicionales basados, entre otros, en la inexistencia de otros intereses valiosos que justifiquen la medida. En definitiva cabe puntualizar que, si bien el sesgo no es necesariamente discriminación, la discriminación suele evidenciarse por la existencia de sesgos.

Sexta. La búsqueda de sesgos en materia tributaria exige analizar los ámbitos sensibles para la igualdad entre hombres y mujeres disponiendo de información suficiente. Las áreas de del cuidado, el trabajo en el hogar, y fuera del mismo, constituyen ámbitos necesitados de información segregada para indagar los eventuales sesgos concurrentes. De ahí que resulta básico contar con indicadores que prevean las diferencias que introduce el sexo. Obtenida dicha información se ha de seguir un proceso crítico de evaluación en donde se contraste con la regulación jurídica existente a fin de determinar su función, sentido y coherencia en relación con la ordenación que establece. Se han de analizar los presupuestos normativos, tanto los explícitos como los implícitos, y sus consecuencias y efectos para ver si existen criterios objetivos que los justifiquen.

Vinculado a la anterior tarea procede tomar en consideración el contexto sociológico de partida en donde los estándares del género se perpetúan, y analizar críticamente aquellos roles asociados tradicionalmente al hombre o a la mujer. En tales procesos de análisis existe una dificultad añadida que supone el tratar de abordar las cuestiones que origina sociológicamente el género partiendo de regulaciones efectuadas sobre la diferencia sexual. Pues el sexo tiene como base el género, aunque este no se reduce a ser una diferencia sexual. A lo largo de nuestra exposición, y a la hora de tratar las deducciones de la mujer trabajadora, hemos observado como al no aplicarse la norma sobre el rol de género, sino sobre el sexo, se origina tratos discordantes en relación con los matrimonios homosexuales.

Séptima. Los sesgos de género analizados con relación al IRPF ponen en evidencia diversas consideraciones. En relación con la unidad familiar, se observa como fiscalmente sólo se visibilizada a una familia –la matrimonial– y, dentro de ella, existe el riesgo de fomentar estructuras en las que existe un cónyuge dependiente económicamente, aspecto que coadyuva a perpetuar relaciones tradicionalmente discriminatorias para el género femenino. Con relación a la prestación por hijo/hija y trabajo fuera del hogar a favor de la mujer se evidencia un trato preferencial de esta no sólo en lo laboral –en todo tipo de actividad laboral incluso en las muy feminizadas– sino también como cuidadora. Con ello se fomenta a la mujer como reproductora del rol de cuidadora y se disuade y relega al varón del mismo.

En relación con los sesgos estudiados con relación al IVA se aprecia la ausencia de un trato singularizado, acorde a su carácter esencial, de los productos de higiene femeninos. En esta línea

también cabe interrogarse sobre la necesidad de tratos *ad hoc* de concretas relaciones sociológicas como las familias monoparentales en donde la mujer tiene un papel principal.

En todo caso, las medidas de favorecimiento en el ámbito del cuidado o de la actividad laboral no pueden ayudar a perpetuar los roles, pero han de ser lo suficiente sensibles para no ignorar la situación presente. Es así necesario, a la vez que se da soporte a colectivos que puedan estar desfavorecidos económicamente, coadyuvar a modificar el estado de cosas inequitativo en clave de género. Se evidencia tal antagonismo en el trato a hogares monoparentales, mayoritariamente feminizados, en donde las medidas de favorecimiento no pueden suponer fomento a que la mujer en tareas de cuidado.

Octava. Existe una necesidad de medidas normativas tributarias con visiones más integrales o bidireccionales. Las políticas de equidad en género exigen extremar cautelas y demandan adoptar una visión integral por los efectos que generan. Difícilmente las medidas en este ámbito son unilaterales, pues no afectan únicamente a un grupo o género, sino que poseen implicaciones en el otro. Un ejemplo, resulta la declaración conjunta comentada al originar una eficacia indeseada en la mujer, pero también, al reforzar el papel del hombre fuera del hogar, le priva de su posibilidad de actuar en el ámbito familiar. De manera análoga ocurre en relación con el incentivo establecido para la mujer trabajadora al condicionarse a la tarea del cuidado del menor o de la menor; fomenta su tarea de cuidadora y desposee al hombre de esta. La bidireccionalidad de tales consecuencias ha de llevar a medir los impactos para evitar la pervivencia de los estereotipos sociales que limitan la libertad.

Novena. Hay que considerar que el grupo mujer no supone una categoría totalmente homogénea. Tal perspectiva pone de relieve que existen diversas posiciones, también entre las mujeres. En este sentido, y al margen de su trato como colectivo, también se ha de procurar la concreta justicia de la medida tributaria a nivel individual. De ahí que la medida destinada a todo el grupo mujeres no puede desconocer las especificidades de otras situaciones que han de ser tenidas en cuenta y en donde la capacidad económica juega un papel básico, el análisis de la prestación por trabajo e hijo o hija a cargo lo ha puesto de relieve.

En definitiva, la extrafiscalidad de la medida que propugna la obtención de la equidad en materia de género, no puede obviar totalmente la capacidad económica de la destinataria. Y es así como la extrafiscalidad vuelve la mirada a la función fiscal y a su medida básica de justicia material que resulta de evaluar la capacidad económica.

VII. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV.: *Política fiscal y género*. Madrid. IEF. 2005.

AIZEGA ZUBILLAGA, José María: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao. 2001.

ALESINA, Alberto, ICHINO, Andrea, KARABARBOUNIS, Loukas: "Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores". *American Economic Journal: Economic Policy*. vol. 3, n.º 2, May 2011.

ALMAGRO MARTIN, Carmen: *Opciones fiscales en el IRPF*. Comares. Granada. 2005.

AMUNÁTEGUI PERELLÓ, Carlos: *Arcana Technicae. El Derecho y la Inteligencia Artificial*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2020.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Compendio de Derecho Financiero*. Librería Compás. Alicante. 1991.

BOBBIO, Norberto: *Igualdad y libertad*. Ediciones Paidós. Barcelona. 1993.

BOSKIN, M. J., y SHESHINSKI, Eytan: "Optimal Tax Treatment of the Family: Married Couples". *Journal of Public Economics*. vol. 20. 1983.

CARBAJO VASCO, Domingo: “La tributación conjunta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones”. Ponencia presentada al seminario “política fiscal y género”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 14 de abril de 2005. Disponible en:

http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG_Carbajo.pdf.

CARRILLO FLORES, Isabel: “Los nudos del género. Apuntes para la formación ética de educadoras y educadores”. *Revista Internacional de Educación para la Justicia Social*. Vol. 6, n.º 2. 2017.

CARRILLO FLORES, Isabel (Editora): *Desfer la teranyina del gènere desde l'educación*. Eumo. 2017.

COLOMBINO, Ugo and NARAZANI Edlira: “Closing the Gender Gap: Gender Based Taxation, Wage Subsidies or Basic Income?”. JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms n.º 03. 2018.

CORDERO GARCÍA, José Antonio: “Los datos estadísticos como prueba de discriminación. Módulo de personal no asalariado ¿discriminación por razón de género? (1)” *Impuestos*, n.º 15, Agosto-Septiembre 2012.

CUBERO TRUYO, Antonio, JIMÉNEZ NAVAS, María del Mar y SANZ GÓMEZ, Rafael: “¿Perspectiva de género en los impuestos? la discriminación positiva en el IRPF” en VÁZQUEZ BERMÚDEZ, Isabel (Coord.): *Investigación y género: avance en las distintas áreas del conocimiento: I Congreso Universitario Andaluz "Investigación y Género: Sevilla, 17 y 18 de junio 2009*.

DE LA FUENTE, María (Dir.): *La fiscalidad en España. Desde una perspectiva de género*. Informe realizado per Institut per a l'Estudi i la Transformació de la Vida Quotidiana. 2016. Disponible en web <https://www.ernesturtasun.eu/wp-content/uploads/2018/01/Informe-Final-Fiscalitat-Impr%C3%A8s.pdf>.

DE VILLOTA GIL-ESCOÍN, Paloma y FERRARI HERRERO, Ignacio: *Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva de género: la discriminación fiscal del/de la segundo/a perceptor/a*. Madrid. IEF. INV. n.º 9. 2004.

DE VILLOTA GIL-ESCOÍN, Paloma (Dir.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Castilla y León desde la perspectiva de género. Una propuesta a favor de las mujeres asalariadas* Premio colección de estudios del Consejo Económico y Social de Castilla y León. 2008. Disponible en <http://www.cescyl.es/pdf/coleccionestudios/Colecc08.pdf>.

FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: “El poder tributario como instrumento para la igualdad: la extrafiscalidad y la perspectiva de género” en HEIM, Daniela, BODELÓN, Encarna (coord.): *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*. Vol. 2, 2010.

FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y SÁNCHEZ HUETE Miguel Ángel: “La realización del principio de igualdad de género por medio de la extrafiscalidad y el gasto público” en HEIM, Daniela, BODELÓN, Encarna (coord.): *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*. Vol. 1, 2010.

FRASER, Nancy: “La justicia social en la era de la política de identidad: redistribución, reconocimiento y participación”. *Revista de Trabajo*. Año 4. n.º 6. Agosto-Diciembre. 2008.

GARCÍA BERRO, Florián: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en PEREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2.ª Edición. Madrid. Tecnos, 2008.

JIMÉNEZ NAVAS, María del Mar: “La Constitución Europea y el principio de no discriminación en materia fiscal”. *Crónica Jurídica Hispalense*, número monográfico. 2005.

HEIM, Daniela, BODELÓN, Encarna (coord.): *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*. Vol. 1 y 2, 2010.

LEJEUNE, Ernesto: *Prologo en AIZEGA ZUBILLAGA, José María: La utilización extrafiscal de los*

tributos y los principios de justicia tributaria. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao. 2001.

MATA SIERRA, M.^a Teresa: “Las prestaciones de maternidad y paternidad en el IRPF estatal y en el Derecho Foral de Navarra desde la perspectiva de la igualdad tributaria”. *Quincena Fiscal*. n.º 22. 2019.

MEDIALDEA GARCIA, Bibiana y PAZOS MORAN, María: “¿Afectan los impuestos a la (des)igualdad de género? el caso del IRPF español”. *Papeles de Trabajo IEF*. n.º 2. 2011.

MEDIALDEA GARCÍA, Bibiana y PAZOS MORÁN, María: “Impuesto sobre la renta español (IRPF) desde la perspectiva de género: cuestiones de equidad y de eficiencia”. XVIII Encuentro de economía pública, 2011. Disponible en

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3630955>

MERINO JARA, Isaac, MANZANO SILVA, Elena: *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid. Dykinson. 2012. (Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=501889>).

MERINO JARA, Isaac y MANZANO SILVA, Elena (Coord.): *Fiscalidad e igualdad de género*. [Recurso electrónico]. Madrid. Dykinson. 2012.

MORÓN PÉREZ, María del Carmen: “Principios constitucionales sustantivos de la tributación: especial mención al principio de igualdad” en SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (Dir.): *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución Financiera*. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2018.

NAVAU MARTÍNEZ-VAL, Pilar: “El tratamiento del modelo familiar de responsabilidades compartidas en el impuesto personal sobre la renta”. *Impuestos*, n.º 1. Año 28. 2012.

PAZOS MORAN, María “Género e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Propuestas de reforma”. Disponible en

http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG_MPazos.pdf.

PAZOS MORÁN, María: “Políticas Fiscales y equidad de género” en RODRÍGUEZ Maribel y PAZOS MORÁN María (Dir.): *Fiscalidad y Equidad de Género*. Documentos de Trabajo (Fundación Carolina), n.º 43, 2010.

PAZOS MORAN, María: “Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma” en AA.VV.: *Política fiscal y género*. Madrid. IEF. 2005.

PAZOS MORÁN, María: “Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad”. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*. n.º 28, 2007.

PAZOS MORÁN, María (Dir.): *Política fiscal y género*. 2005. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*. Disponible en

https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Gustafsson.pdf

PEREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2.^a Edición. Madrid. Tecnos, 2008.

PERÁN QUESADA, Salvador: “La prohibición de discriminación indirecta”. *Aranzadi Social*, n.º 11. 2009.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*. n.º 13. 2005.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de*

jurisprudencia. Marcial Pons. Madrid. 2011.

RODRÍGUEZ Maribel y PAZOS MORÁN María (Dir.): *Fiscalidad y Equidad de Género*. Documentos de Trabajo (Fundación Carolina), n.º 43, 2010.

RUIZ GARIJO, Mercedes: “Tributación conjunta y sesgos de género”. *Nueva Fiscalidad*. n.º 7. 2006.

RUIZ GARIJO Mercedes: “Fiscalidad y dependencia: análisis desde una perspectiva de género” en MERINO JARA, Isaac, MANZANO SILVA, Elena: *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid. Dykinson. 2012. (Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=501889>).

SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (Dir.): *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución Financiera*. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2018.

SALA GALVAN, Gemma: *Las uniones de hecho en el IRPF*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2003.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. “La tributación y su impacto de género en España”. *RDUCN*. vol. 20, n.º 2. 2013. Disponible en:

<https://scielo.conicyt.cl/pdf/rducn/v20n2/art08.pdf>.

SIV S. Gustafsson: “Impacto de género de los impuestos sobre la renta. Desincentivos al trabajo de las mujeres casadas producidos por la tributación conjunta” en PAZOS MORÁN, María (dir.): *Política fiscal y género*. 2005. Disponible en

https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Gustafsson.pdf

STOTSKY Janet: “Sesgos de género en los sistemas tributarios” en PAZOS MORÁN, María: *Política fiscal y género*. IEF. 2005. Disponible en https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Stotsky.pdf.

TIPKE, Klaus: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Marcial Pons. Madrid. 2002.

VELA SÁNCHEZ Antonio José.: “Propuestas para una protección integral de las familias monoparentales”. *Diario La Ley*, n.º 6382. 2005.

FOOTNOTES

1

Resolución P8_TA-PROV(2019)0014 (2018/2095(INI)).

2

La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (en adelante LOI) sintetiza el estado de la cuestión afirmando que “El pleno reconocimiento de la igualdad formal ante la ley, aun habiendo comportado, sin duda, un paso decisivo, ha resultado ser insuficiente. [...] la igualdad plena, efectiva, entre mujeres y hombres [...] es todavía hoy una tarea pendiente que precisa de nuevos instrumentos jurídicos”. Sobre datos estadísticos se puede consultar una selección de indicadores más relevantes en “Mujeres y Hombres en España”. Publicación del Instituto Nacional de Estadística (INE) en colaboración con el Instituto de la Mujer y para la Igualdad de

3

Las acciones positivas enmarcan y se relacionan diversas normas así, en el ámbito de la Unión Europea, el art. 157.4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se afirma que los Estados miembros podrán establecer acciones positivas para “mantener o adoptar medidas que ofrezcan ventajas concretas destinadas a facilitar al sexo menos representado el ejercicio de actividades profesionales, o a evitar o compensar desventajas en sus carreras profesionales”. En el ámbito interno, la Ley Orgánica 3/2007 de 22 de marzo, para la igualdad efectiva entre mujeres y hombres en su art. 11 indica que “con el fin de hacer efectivo el derecho constitucional de la igualdad, los Poderes Públicos adoptarán medidas específicas en favor de las mujeres para corregir situaciones patentes de desigualdad de hecho respecto de los hombres. Tales medidas, que serán aplicables en tanto subsistan dichas situaciones, habrán de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo perseguido en cada caso”.

4

Libro blanco sobre la inteligencia artificial. Un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza. Bruselas, 19.2.2020. COM(2020) 65 final, p. 25. Se ha de tener presente que la LGT, a través de las contestaciones automatizadas reguladas en el art 100.2 permite poner fin al procedimiento tributario mediante la técnica de la inteligencia artificial.

5

SSTC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182), FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre (RTC 2004, 245), FJ 5; 189/2005, de 7 de julio (RTC 2005, 189), FJ 7, y 100/2012, de 8 de mayo (RTC 2012, 100), FJ 9.

6

“el de que esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad” así en las SSTC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182), FJ 6, y 107/2015, de 28 de mayo (RTC 2015, 107), FJ 2.

7

El Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como «fundamento» de la tributación («de acuerdo con») y la capacidad económica como «medida» del tributo («en función de»), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente «de acuerdo con» la capacidad económica. (SSTC 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96), FJ 7; y 60/2015, de 18 de marzo (RTC 2015, 60), FJ 4). El tributo –cualquier tributo– grava un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica fijado en la Ley (STC 276/2000, de 16 de noviembre (RTC 2000, 276), FJ 4). Ahora bien, basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo

(SSTC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37), FJ 13, y 14/1998, de 22 de enero (RTC 1998, 14), FJ 11 b).

8

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*. n.º 13. 2005, p. 236-237.

9

Ver entre otros RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Marcial Pons. Madrid, 2011 y MORÓN PÉREZ, María del Carmen: “Principios constitucionales sustantivos de la tributación: especial mención al principio de igualdad” en SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (Dir.): *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución Financiera*. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2018.

10

Ver STC 3/1983, 25 de enero (RTC 1983, 3) –FJ 3.º– y STC 98/1985, 12 de julio –FJ 9.º–.

11

Pues la igualdad del art. 31.1 de la CE “va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad y no puede ser simplemente reconducida a los términos del artículo 14CE: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio; precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta” (STC 27/1981, 20 de julio (RTC 1981, 27) –FJ 4.º–).

12

De ahí que fiscalmente sería discriminatorio tratar de manera igual situaciones que realmente son diferentes en razón a su capacidad económica, sin que posea una justificación objetiva y razonable –que no sea el mero interés recaudatorio– y que las consecuencias de tal diferenciación sean proporcionadas al fin perseguido. De manera que vulnera el principio de capacidad económica el hecho de que “quienes tienen menor capacidad económica soporten una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad superior”. (STC 46/2000 (RTC 2000, 46), FJ 8.º).

13

La igualdad en relación con el deber de contribuir en principio resulta difícilmente admisible el recurso de amparo ante el TC, pues el art. 31 no se encuentra entre los derechos y deberes objeto de tal protección cualificada.

14

Se vulnera el principio cuando sin justificar objetiva y razonablemente los mismos índices de capacidad económica son objeto de gravamen diversos (STC 54/2006, 27 de febrero (RTC 2006, 54)).

15

RODRIGUEZ MUÑOZ propugna, en vez de la denominación de extrafiscales que indican “fuera de”, la designación de fines ultrafiscales de los tributos ya que son fines que van más allá de los fines propiamente fiscales (RODRIGUEZ MUÑOZ, José Manuel: “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”. *Nueva Fiscalidad*. n.º 3 marzo. 2004, p. 24).

16

STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37).

17

LEJEUNE, Ernesto: *Prologo en* AIZEGA ZUBILLAGA, José María: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao. 2001, p. 13.

18

El Tribunal Constitucional considera como extrafiscales aquellos tributos “que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo” (STC 53/2014, de 10 de abril (RTC 2014, 53), FJ 6, c).

19

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Compendio de Derecho Financiero*. Librería Compás. Alicante. 1991, p. 249.

20

La doctrina del TC afirma que es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados, para que el principio constitucional quede a salvo. Por el contrario, en ningún caso puede establecerse “[...] un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia” (SSTC 26/2017, 16 de febrero (RTC 2017, 26) FJ 3; y 37/2017, 1 de marzo (RTC 2017, 37), FJ 3).

La STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37) habla de esos dos requisitos.

En el art. 3, c) del Convenio del Consejo de Europa sobre prevención y lucha contra la violencia contra las mujeres y la violencia doméstica (Convenio de Estambul 11 de mayo de 2011) afirma que “por “género” se entenderán los papeles, comportamientos, actividades y atribuciones socialmente construidos que una sociedad concreta considera propios de mujeres o de hombres;”

Ver sobre tal temática CARRILLO FLORES, Isabel: “Los nudos del género. Apuntes para la formación ética de educadoras y educadores”. *Revista Internacional de Educación para la Justicia Social*. Vol. 6, n.º 2. 2017, p. 29-48 y “Els fils invisibles de la teranyina del gènere en educació” en CARRILLO FLORES, Isabel (Editora): *Desfer la teranyina del gènere desde l'educació*. Eumo. 2017, p. 9-29.

A este respecto existen teorías que apuntan una posible tributación diferenciada de hombres y mujeres sobre la base de su argumentación económica –teoría de la imposición optima-. Algunas postulan que las rentas de trabajo de las mujeres casadas deben ser gravadas con tipos más bajos que la de los hombres. Ver estudios de ALESINA, Alberto, ICHINO, Andrea, KARABARBOUNIS, Loukas: “Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores”. *American Economic Journal: Economic Policy*. vol. 3, n.º. 2, May 2011 y COLOMBINO, Ugo and NARAZANI Edlira: “Closing the Gender Gap: Gender Based Taxation, Wage Subsidies or Basic Income?”. JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms n.º 03/2018.

Se habla de que la elasticidad de la oferta laboral de las mujeres casadas es mayor que la de los hombres lo que conllevaría aplicar un menor tipo impositivo (Recoge la idea STOTSKY Janet: “Sesgos de género en los sistemas tributarios” en PAZOS MORÁN, María: *Política fiscal y género*. IEF. 2005, disponible en https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Stotsky.pdf, p. 8).

Ver FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: “El poder tributario como instrumento para la igualdad: la extrafiscalidad y la perspectiva de género” en HEIM, Daniela, BODELÓN, Encarna (coord.): *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*. Vol. 2, 2010 y FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y SÁNCHEZ HUETE Miguel Ángel: “La realización del principio de igualdad de género por medio de la extrafiscalidad y el gasto público” en HEIM, Daniela, BODELÓN, Encarna (coord.): *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*. Vol. 1, 2010.

A este respecto los criterios que el art. 14 de la LOI establece son: 1.º La integración del principio de

igualdad de trato y de oportunidades con el fin de evitar la segregación laboral y eliminar las diferencias retributivas, así como potenciar el crecimiento del empresariado femenino en todos los ámbitos que abarque el conjunto de políticas y el valor del trabajo de las mujeres, incluido el doméstico –apartado 2–. 2.º La consideración de las singulares dificultades en que se encuentran las mujeres de colectivos de especial vulnerabilidad como son las que pertenecen a minorías, las mujeres migrantes, las niñas, las mujeres con discapacidad, las mujeres mayores, las mujeres viudas y las mujeres víctimas de violencia de género, para las cuales los poderes públicos podrán adoptar, igualmente, medidas de acción positiva –apartado 6–. 3.º La protección de la maternidad, con especial atención a la asunción por la sociedad de los efectos derivados del embarazo, parto y lactancia –apartado 7–. 4.º El establecimiento de medidas que aseguren la conciliación del trabajo y de la vida personal y familiar de las mujeres y los hombres, así como el fomento de la corresponsabilidad en las labores domésticas y en la atención a la familia –apartado 8–.

27

STC 197/2000, de 24 julio (RTC 2000, 197).

28

STC 57/2005, de 14 de marzo (RTC 2005, 57), FJ 3.

29

BOBBIO, Norberto: *Igualdad y libertad*. Ediciones Paidós. Barcelona. 1993, p. 72-74.

30

STC 197/2000, de 24 julio (RTC 2000, 197).

31

STC 181/2000, de 29 de junio (RTC 2000, 181).

32

STC 291/1994, de 27 octubre (RTC 1994, 291).

33

El mismo aparecía recogido en el art. 2 de la Directiva 97/80/CE, del Consejo, de 15 de diciembre de 1997, también el art. 2 de la Directiva 2006/54/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2006, relativa a la aplicación del principio de igualdad de oportunidades e igualdad de trato entre hombres y mujeres en asuntos de empleo y ocupación. Dicha norma afirma que a efectos de la presente Directiva se entenderá por: "a) «discriminación directa»: la situación en que una persona sea, haya sido o pudiera ser

tratada por razón de sexo de manera menos favorable que otra en situación comparable; b) «discriminación indirecta»: la situación en que una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros sitúan a personas de un sexo determinado en desventaja particular con respecto a personas del otro sexo, salvo que dicha disposición, criterio o práctica pueda justificarse objetivamente con una finalidad legítima y que los medios para alcanzar dicha finalidad sean adecuados y necesarios[...]. Vid. PERÁN QUESADA, Salvador: “La prohibición de discriminación indirecta”, *Aranzadi Social*, núm. 11. 2009.

34

Entre otras muchas, SSTJCE de 27 de junio de 1990 (TJCE 1991, 20), asunto Kowalska; de 7 de febrero de 1991 (TJCE 1991, 128), asunto Nimz; de 4 de junio de 1992 (TJCE 1992, 114), asunto Bötél; o de 9 de febrero de 1999 (TJCE 1999, 21), asunto Seymour-Smith y Laura Pérez. De interés la Sentencia del Tribunal de Justicia 8 de mayo de 2019 (TJCE 2019, 83), asunto C-161/18: Villar Láiz donde recoge la doctrina anterior.

35

STC 22/1994, de 27 de enero (RTC 1994, 22), FJ 4.

36

STC 253/2004, de 22 de diciembre (RTC 2004, 253).

37

STC 253/2004, de 22 de diciembre (RTC 2004, 253).

38

Ver CORDERO GARCÍA, José Antonio: “Los datos estadísticos como prueba de discriminación. Módulo de personal no asalariado ¿discriminación por razón de género? (1)” *Impuestos*. n.º 15. 2012, p. 2.

39

No se acostumbra a reparar en dicha diferencia y así viene denominando sesgo expreso o directo y sesgo indirecto, ver STOTSKY Janet: “Sesgos de género en los sistemas tributarios” en PAZOS MORÁN, María: *Política fiscal y género*. IEF. 2005. (Disponible en https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Stotsky.pdf). La autora indica que el sesgo se pone en evidencia a través de las diversas formas que el sistema fiscal afecta al bienestar de los hombres y las mujeres. También en el considerando K de la Resolución P8_TA-PROV(2019)0014 del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión (2018/2095(INI)) alude a sesgos de género explícito e implícito “[...] las políticas fiscales podrían tener sesgos de género explícitos o implícitos; que un sesgo explícito significa que una disposición fiscal se dirige directamente a hombres o a mujeres de una manera distinta, mientras que un sesgo implícito supone que la disposición se aplica teóricamente por igual a ambos pero, en realidad, existe una discriminación, ya que esa política interactúa

con patrones de comportamiento o ingresos cuyo impacto sobre cada género es diferente [...]”.

40

Con relación a la inteligencia artificial los sesgos se han clasificado en tres tipos: sesgo de interacción (interaction bias), sesgo latente (latent bias) y sesgo de selección (selection bias). El sesgo de interacción se origina cuando el propio usuario o programador inadvertidamente introduce un sesgo en el modelo por la manera en que interactúa con él. Esto ocurre sobre todo al definir la función de éxito del modelo, o el objeto que se busca. El sesgo latente tiene lugar cuando el modelo realiza correlaciones inapropiadas, generalmente establecer falsos nexos entre puntos de datos. En tal sentido se podría correlacionar la escasa solvencia de las personas con el hecho de no pagar las deudas, pero la escasa solvencia se asocia a pobreza y esta con vivir en una determinada zona de la ciudad. Así el algoritmo podría correlacionar el lugar de residencia como indicador de la insolvencia, la cual no resulta incontestable y puede resultar incierto. El sesgo de selección se da cuando la base de datos no es suficientemente representativa de la diversidad existente en el medio social. (Ver AMUNÁTEGUI PERELLÓ, Carlos: *Arcana Technicae. El Derecho y la Inteligencia Artificial*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2020, p. 58).

41

Sin perjuicio de otros factores a considerar vinculados con el cuidado como pone de manifiesto RUIZ GARIJO Mercedes: “Fiscalidad y dependencia: análisis desde una perspectiva de género” en MERINO JARA, Isaac y MANZANO SILVA, Elena (Coord.): *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid. Dykinson. 2012 (Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=501889>).

42

Ley 30/2003, de 13 de octubre, sobre medidas para incorporar la valoración del impacto de género en las disposiciones normativas que elabore el Gobierno, art. 19 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres y Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo

43

El Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis del impacto normativo, establece en su disposición adicional segunda que, en relación con la Ley de Presupuestos Generales del Estado, la documentación que deberá acompañar al anteproyecto de Ley de PGE será la establecida en el artículo 37.2 de la Ley 47/2003, de 26 de diciembre, General Presupuestaria y que, anualmente, en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se dictan normas para la elaboración de los PGE, se incluirán las oportunas instrucciones para la evaluación del impacto de género.

44

Ver artículo noveno de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

Ello le permite evaluar la aplicación de lo contenido en las previsiones de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres previstas, entre otros en art. 33 a 36, 51 y 52.

Este respecto ver las consideraciones e informes, esencialmente económicos en los que basa sus consideraciones ver Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión (2018/2095(INI)). Dicha resolución efectúa una petición (n.º 27) a la Comisión y a los Estados miembros para que “efectúen evaluaciones periódicas del impacto de género de las políticas fiscales desde una perspectiva de igualdad de género, centrándose en el efecto multiplicador y el sesgo implícito para garantizar que no exista ningún rasgo discriminatorio directo o indirecto en ninguna política fiscal de la Unión”.

Afirma el Considerando de la Resolución del Parlamento Europeo de 15 de enero de 2019 “P. Considerando que las mujeres padecen particularmente desigualdades económicas debido a la distribución desigual de los ingresos entre mujeres y hombres, la escasa representación de mujeres entre las personas con rentas más elevadas y la participación relativamente alta de los rendimientos del trabajo y la pequeña proporción de los del capital en los ingresos totales de las mujeres” Cita para corroborar tal afirmación al Departamento Temático C del Parlamento Europeo: Gender equality and taxation in the European Union (Igualdad de género y fiscalidad en la Unión Europea), 2007.

Otra cuestión que puede plantearse en relación con el gasto equitativo que recoge nuestra Constitución en el art. 31.2, y cuyo tratamiento excede del objeto de estas páginas. De utilidad podría resultar el apartado 34 de la Resolución al pedir a la Comisión y a los Estados miembros que apliquen la presupuestación con perspectiva de género de un modo que analice expresamente la proporción de fondos públicos que se destina a las mujeres y garantice que todas las políticas de movilización de recursos y asignación de gastos fomenten la igualdad de género.

El considerando O de la Resolución del Parlamento Europeo de 15 de enero de 2019 afirma que “los cambios regresivos en la fiscalidad del trabajo, las empresas, el consumo y el patrimonio, constatables en las últimas décadas en todos los Estados miembros, han provocado un debilitamiento del poder de redistribución de los sistemas fiscales y han contribuido a la tendencia de aumento de la desigualdad en los ingresos; que este cambio estructural en la fiscalidad ha desplazado la carga fiscal hacia los grupos con bajos ingresos y, por lo tanto, hacia las mujeres en particular, debido a la distribución desigual de los ingresos entre mujeres y hombres, la escasa representación de mujeres entre las personas con rentas más elevadas, los ratios de consumo superiores a la media que presentan las mujeres en cuanto a bienes y servicios básicos, así como la participación relativamente alta de los rendimientos del trabajo y la pequeña

proporción de los del capital en los ingresos totales de las mujeres”.

50

Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, febrero 2014, p. 76, disponible en

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

51

TIPKE, Klaus: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Marcial Pons. Madrid. 2002, p. 37.

52

Tales consideraciones posiblemente se enmarcan en la crisis sufrida por los principios ideales del justo reparto de la carga tributaria que RODRIGUEZ BEREIJO centra en: a) el elevado grado de fraude o evasión fiscal, b) la pérdida de generalidad, igualdad y territorialidad. En tal sentido apunta que el “carácter sintético de los grandes impuestos personales, cuyas bases imponibles legales (medida de la capacidad económica del sujeto pasivo) están cada vez más alejadas de las bases tributarias reales” c) el peso de la imposición indirecta en la recaudación fiscal. Aspecto “que ante la pérdida de generalidad y de igualdad de los grandes impuestos directos personales aparece «rehabilitada» de su estigma de impuestos regresivos e injustos”; d) el mayor protagonismo en la financiación de algunos servicios públicos de figuras tributarias distintas del impuesto que se apoyan más en el principio del beneficio que en el de la capacidad de pago. (RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 13. 2005, p. 249).

53

Respecto de la opción fiscal que supone ver ALMAGRO MARTIN, Carmen: *Opciones fiscales en el IRPF*. Comares. Granada. 2005, p. 31 a 120.

54

Así la STC 47/2001, de 15 febrero (RTC 2001, 47), FJ 5.

55

El impacto de tributación conjunta sobre la base de tal realidad ha sido analizado, sobre todo, con una orientación esencialmente económica por diversas autoras y autores. Cabe destacar los trabajos de MEDIALDEA GARCIA, Bibiana y PAZOS MORAN, María: “¿Afectan los impuestos a la (des)igualdad de género? el caso del IRPF español”. *Papeles de Trabajo. IEF*. n.º 2. 2011, DE VILLOTA GIL-ESCOÍN, Paloma y FERRARI HERRERO, Ignacio: *Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva de género: la discriminación fiscal del/de la segundo/a perceptor/a*. IEF. Madrid. 2004. INV. n.º 9/04. PAZOS MORAN, María “Género e

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Propuestas de reforma” en http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG_MPazos.pdf, consultado el 16 octubre de 2019 y DE VILLOTA GIL-ESCOÍN, Paloma (Dir.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Castilla y León desde la perspectiva de género. Una propuesta a favor de las mujeres asalariadas* Premio colección de estudios del Consejo Económico y Social de Castilla y León. 2008. (Disponible en <http://www.cescyl.es/pdf/coleccionestudios/Colecc08.pdf>).

56

SALA GALVAÑ habla de que la tributación conjunta del IRPF no es más que la tributación individual del único perceptor de rentas de la familia matrimonial que lleva consigo implícitamente una reducción en la Base imponible general por cónyuge a cargo. (SALA GALVAÑ, Gemma: *Las uniones de hecho en el IRPF*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2003, p. 170).

57

Lleva a aplicar lo que PAZOS MORAN califica de desgravación por esposa dependiente (PAZOS MORAN, María: “Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma” en AUTORES VARIOS: *Política fiscal y género*. Madrid. IEF. 2005, p. 3 y MEDIALDEA GARCIA, Bibiana y PAZOS MORAN, María: “¿Afectan los impuestos a la (des)igualdad de género? el caso del IRPF español”. *Papeles de Trabajo. IEF*. n.º 2. 2011, p. 13).

58

Tal situación lleva a CARBAJO VASCO a afirmar que “De esta forma, la tributación conjunta que niega la individualidad del tributo, al partir, históricamente, de un modelo de familia donde existe un perceptor de rentas principal, el marido y otro secundario, la mujer, resulta opuesta a la política de igualdad de género y, por ello, va en contra de disposiciones de la UE, de los Acuerdos del Gobierno español y los principios de la Constitución Europea, cuyo contenido ha ratificado recientemente el pueblo Español”. (CARBAJO VASCO, Domingo: “La tributación conjunta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones. Ponencia presentada al seminario “política fiscal y género”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 14 de abril de 2005 Disponible en http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG_Carbajo.pdf).

59

Continúa dicha Exposición de Motivos afirmando que “[...] No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas”.

60

No cabe ignorar las diversas realidades que permite acoger la familia, que no se reduce a la matrimonial, y en tal sentido para su protección no es necesario “matrimonializar” –dotar de efectos jurídicos equivalentes– a uniones de hecho para ubicarlas en el ámbito de protección de la familia.

61

Afirma RUIZ GARIJO que “la supresión del régimen de tributación conjunta no solamente contribuiría eliminar los obstáculos para la plena igualdad de género sino, también, será favorable desde un punto de vista económico y fiscal”. (RUIZ GARIJO, Mercedes: “Tributación conjunta y sesgos de género”. *Nueva Fiscalidad*. n.º 7. 2006, p. 25). De otro parecer resulta NAVAU MARTÍNEZ-VAL al afirmar que “[...] la tributación conjunta opcional no tiene por qué constituir un incentivo para que la mujer no trabaje por suponer un aumento de la carga fiscal del marido. Esto depende de cómo se diseñe el impuesto. De este modo, hay que contar con la actuación combinada de una deducción por gastos domésticos y de cuidado familiar que trate equitativamente al matrimonio bisalarial [...]” (NAVAU MARTÍNEZ-VAL, Pilar: “El tratamiento del modelo familiar de responsabilidades compartidas en el impuesto personal sobre la renta”. *Impuestos*, n.º 1. Año 28. 2012, p. 13).

62

En tal orientación la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de enero de 2019 en su apartado 5 insiste en que “[...] los sistemas fiscales deben dejar de basarse en la asunción de que los hogares agrupan y comparten sus recursos por igual, y que la imposición individual es decisiva para lograr la justicia fiscal para las mujeres; considera esencial que los hombres y las mujeres sean perceptores de ingresos y cuidadores en condiciones de igualdad; insta a todos los Estados miembros a introducir progresivamente la imposición individual [...]”.

63

El TC afirma precisamente que no existe tal discriminación al existir la posibilidad de opción de los cónyuges no separados legalmente y que el régimen, en su conjunto, no resulta más gravoso (STC 47/2001, 15 de febrero (RTC 2001, 47) y STC 212/2001, 29 de octubre (RTC 2001, 212)).

64

Art. 60.4.RD 439/2007, de 30 de marzo: “4. En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad o su incremento respecto del mismo acogido, menor cuya guarda ha sido delegada para la convivencia preadoptiva o tutelado, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales”.

65

GARCIA BERRO alude a que su naturaleza es de ayuda o subsidio (GARCIA BERRO, Florián: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en PEREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2.ª Edición. Madrid. Tecnos, 2008, p. 271).

Temática de las mujeres al frente de familias monoparentales ver GARCIA CALVENTE, Yolanda: “El derecho financiero y tributario ante la exclusión social por razón de género” en MERINO JARA, Isaac, MANZANO SILVA, Elena: *Fiscalidad e igualdad de género*. [Recurso electrónico]. Madrid. Dykinson. 2012.

El planteamiento efectuado resulta concordante con el de algunas teorías filosóficas con relación al género. De interés Nancy FRASER al afirmar la convivencia en el género de planteamientos tanto de redistribución económica de la riqueza como de la aceptación de la diferencia. El género, afirma la autora, no es una simple clase, ni un mero grupo de estatus, sino una categoría híbrida enraizada al mismo tiempo en la estructura económica y en el orden de la sociedad. De ahí que considere al género como una diferenciación social capitalista pues distingue entre el trabajo retribuido, “productivo”, y trabajo no retribuido, “reproductivo” y doméstico, asignando a las mujeres la responsabilidad primaria de este último. Pero el género también codifica patrones culturales que organizan un estatus social concreto. En este sentido los patrones androcéntricos de valor permean la interpretación de las normas sociales, y también las jurídicas. (FRASER, Nancy: “La justicia social en la era de la política de identidad: redistribución, reconocimiento y participación”. *Revista de Trabajo*. Año 4. N.º 6. Agosto-Diciembre. 2008, p. 92). De manera ciertamente concordante a tales postulados observamos como la función del reconocimiento que plantea el género en Derecho tributario se puede observar a través de la extrafiscalidad. Mientras que la función de redistribución se aprecia a través de la finalidad fiscal asociada a la recaudación justa sobre la base de la capacidad económica.

Ver a este respecto lo que afirmábamos en SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. “La tributación y su impacto de género en España”. *RDUCN*. 2013, vol. 20, n.º 2, (Disponible en scielo)

Tener presente que en el caso de que la mujer sea administradora de una sociedad, y su función se limita al ejercicio de cargo en el órgano de administración de la empresa, no realizan actividad por cuenta ajena, a decir del Estatuto de los Trabajadores (letra c) del apartado 3 del artículo 1). Consecuencia disonante dada la infrarrepresentación de la mujer en este ámbito

Tales afirmaciones las efectuábamos en relación con la regulación de 2007 y no han perdido su vigencia pues las actuales prestaciones adicionales por guardería no suponen eximir de la responsabilidad de guarda y cuidado del menor.

El Considerando 20 de la Resolución del Parlamento expresa su preocupación por que ello que unido a los ingresos inferiores de las mujeres lleva a que las mujeres soporten una mayor carga del IVA y “pide a los Estados miembros que concedan exenciones del IVA, tipos reducidos y tipo cero para los productos y servicios que tienen un efecto positivo para la sociedad, la salud o el medio ambiente, en sintonía con la revisión en curso de la Directiva de la Unión sobre el IVA;[...]”. (Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión (2018/2095(INI)).

72

La Resolución del Parlamento en su apartado 21 alude a la pobreza menstrual y lamenta que los productos higiénicos femeninos y los productos y servicios para el cuidado de niños, personas mayores o personas con discapacidad no se consideren aún productos básicos en todos los Estados miembros. Es por ello que pide a todos los Estados miembros que eliminen los llamados «impuestos por cuidados y tampones» aprovechando la flexibilidad introducida en la Directiva sobre el IVA y aplicando exenciones o un tipo de IVA del 0 % a dichos bienes básicos esenciales. (Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión (2018/2095(INI)).

73

Ver noticia de prensa Elperiodico 10/06/2018

<https://www.elperiodico.com/es/sociedad/20180610/rebaja-iva-superreducido-compresas-6869107>

En la actualidad continúa siendo aplicable el tipo del 10% de acuerdo el art. 91. Uno.1. 6.º, b) LIVA. Si tanto en Canarias como en Ceuta y Melilla donde no se aplica el IVA existe un más favorable. En Ceuta y Melilla tributan al 7% del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la importación (Ley 8/1991, de 25 de marzo). En Canarias se aplica el tipo del 0%, en puridad una exención, así se establece en la Ley 7/2017 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 que añade mediante la Disposición final 1.º al listado de entregas gravadas con un tipo de gravamen cero del IGIC la entrega de compresas, tampones y protegeslips, copas de silicona y compresas ecológicas.

74

Ver datos estadísticos del INE <https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=9962>

Sobre su situación ver también el informe de Save the Children relacionado en la noticia siguiente <https://www.savethechildren.es/notasprensa/save-children-alerta-de-que-casi-la-mitad-de-las-familias-monoparentales-esta-en-riesgo>

75

Ver datos del INE

<https://www.ine.es/jaxi/Tabla.htm?path=/t20/p274/serie/prov/p01/l0/&file=01017.px&L=0>

Ver la propuesta que plantea VELA SÁNCHEZ ANTONIO, José: “Propuestas para una protección integral de las familias monoparentales”. *Diario La Ley*. n.º 6382. 2005.