

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y
PROCESAL

ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL



VNiVERSiDAD
D SALAMANCA

**El tratamiento fiscal de la mujer trabajadora y emprendedora
en el I.R.P.F.**

Marcos Iglesias Caridad

**Investigador del Programa de Formación del Profesorado Universitario del
Ministerio de Educación, Cultura y Deporte**

Director. José María Lago Montero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Salamanca, 2015

El tratamiento fiscal de la mujer trabajadora y emprendedora en el I.R.P.F.

Tesis doctoral presentada por el doctorando D. Marcos Iglesias Caridad, investigador del Programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, y dirigida por el Dr. D. José María Lago Montero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, para la obtención del título de Doctor con mención internacional por la Universidad de Salamanca.

VºBº

**José María Lago Montero
Caridad**

Director de la tesis

Marcos Iglesias

El doctorando

Salamanca, 2015

**A mis padres, Tomás y María del Carmen,
a quienes todo se lo debo y por quienes todo lo he hecho**

“Los Ciudadanos y Ciudadanas tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por medio de sus representantes, la necesidad de contribución pública. Las Ciudadanas únicamente pueden aprobarla si se admite un reparto igual, no sólo en la fortuna sino también en la administración pública y si tienen derecho a establecer la cuota, la base tributaria, la recaudación y la duración del impuesto”.

OLIMPIA DE GOUGES

Declaración Universal de los Derechos de la Mujer y de la Ciudadana, 1791

ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS.....	19
INTRODUCCIÓN.....	23
INTRODUZIONE.....	35

CAPÍTULO PRIMERO

LA INCIDENCIA DE LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES Y LA PERSPECTIVA DE GÉNERO EN EL DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA

A. LA IGUALDAD DE HECHO ENTRE MUJERES Y HOMBRES COMO ESPECIE DEL VALOR SUPERIOR DE IGUALDAD Y SU CONEXIÓN CON OTROS VALORES Y FINES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO FINANCIERO.....	45
B. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN GENERAL E IGUALDAD POR RAZÓN DE SEXO EN EL DERECHO QUE REGULA LA HACIENDA PÚBLICA.....	71
B.1. El principio de igualdad. Su carácter informador en el ordenamiento jurídico financiero.....	71
B.2. Las dos dimensiones del principio de igualdad y no discriminación: en la ley y en la aplicación de la ley financiera.....	75
B.3. El significado de las causas discriminatorias que específicamente se prohíben en el art. 14 C.E.: exigencia de una justificación reforzada para la desigualdad justa en la ley e inversión de la carga de la prueba cuando sean causas invocadas ante discriminaciones en la aplicación de las normas.....	78
B.4. De la igualdad por razón de sexo como especie del principio general de igualdad, y de la perspectiva de género.....	84
B.5. La perspectiva de género en los procedimientos de elaboración de la normativa reguladora de la Hacienda Pública. El Informe de Impacto de Género.....	101
B.5.a. Planteamiento. La exigencia meramente formal del Informe de Impacto y Género.....	101
B.5.b. La falta de objetividad del Informe de Impacto de Género.....	109
B.5.c. El Informe de Impacto de Género en las disposiciones normativo-financieras. Especial referencia a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.....	111
B.6. El género como causa de diferenciación en las normas que regulan la Hacienda Pública.....	117

B.6.a. El principio de igualdad en las leyes financieras. Visión General.....	117
B.6.a.1. Contenido esencial del principio de igualdad financiera: los criterios de justicia relacional conmutativos y distributivos.....	117
B.6.b.2. Los límites del poder normativo en su labor de concreción del principio de igualdad.....	129
1. En general.....	129
2. Límites específicos para la admisibilidad de la diferencia en las normas financieras.....	135
2.1. El principal control de la desigualdad justa en las normas financieras: la interdicción de la arbitrariedad.....	135
2.1. a. Formulación.....	135
2.1. b. Valoración crítica: la doctrina de la interdicción de la arbitrariedad como amalgama de conceptos jurídicos indeterminados y necesaria relevancia del principio de capacidad económica en los juicios de igualdad tributarios.....	146
2.2. El límite de la dignidad humana en las leyes financieras: la igualdad o desigualdad tributaria y presupuestaria de los nacionales y extranjeros, especialmente en materia de beneficios fiscales.....	162
B.6.b. Las acciones positivas en el Derecho de la Hacienda Pública con fundamento en el género.....	167
B.6.b.1. Elementos definitorios de las acciones positivas.....	167
B.6.b.2. El mandato del art. 11 L.O.I. para que los poderes públicos adopten medidas de acción positiva en favor de las mujeres. ¿Y los hombres? ¿No son necesarios los incentivos fiscales a la corresponsabilidad familiar?.....	179
B.6.b.3. La discriminación por indiferenciación en la ley financiera, la doctrina de los derechos adquiridos y la igualdad al alza con fundamento en la igualdad de hecho entre las mujeres y los hombres.....	186

B.6.b.4. Una reflexión más específica: las acciones positivas en las tasas y en las contribuciones especiales.....	191
B.6.b.5. Las acciones positivas en el ordenamiento jurídico financiero: ¿beneficios fiscales o gasto público directo? Los beneficios fiscales, ¿limitaciones en función de la renta? ¿Aplicación en la base o en la cuota?.....	196
B.7. El principio de igualdad y no discriminación y su especificación por razón de sexo en la aplicación judicial y administrativa de la ley financiera....	213
B.7.a. La doctrina de la interdicción de la arbitrariedad ante la separación del precedente judicial y administrativo.....	213
B.7.a.1. El principio de igualdad en la aplicación judicial de la ley financiera.....	213
B.7.a.2. El principio de igualdad en la aplicación administrativa de la ley financiera a través del precedente administrativo.....	216
B.7.a.3. Valoración crítica.....	221
B.7.b. La igualdad por razón de sexo en la aplicación judicial y administrativa de la ley financiera. Un difícil escenario para darse discriminaciones por razón de género.....	224
C. LA IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN POR RAZÓN DE SEXO EN LA LEY Y EN LA APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA, ¿DERECHO FUNDAMENTAL Y DERECHO SUBJETIVO?.....	227
C.1. La igualdad en general y por razón de sexo en particular ¿derecho subjetivo autónomo o mero presupuesto para el ejercicio de otros derechos?.....	227
C.2. La tutela constitucional de la igualdad por razón de sexo en la ley y en la aplicación de la ley de los obligados tributarios.....	235

CAPÍTULO SEGUNDO

ACCIONES POSITIVAS EN EL I.R.P.F. COMO ESTÍMULO AL EMPLEO Y EMPRENDIMIENTO FEMENINO

A. PLANTEAMIENTO.....	245
B. LA PRINCIPAL ACCIÓN POSITIVA EN EL I.R.P.F.: LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD.....	249
B.1. Naturaleza jurídica de la deducción por maternidad.....	249

B.2. Los requisitos subjetivos de la deducción por maternidad.....	261
B.2.a. Los beneficiarios de la deducción por maternidad: la excepcionalidad del varón.....	261
B.2.a.1. La regla general: la madre trabajadora. La justificación de la deducción.....	261
1. Comparación con la situación de las mujeres que no trabajan fuera del hogar.....	263
2. Comparación de los núcleos familiares que resultan beneficiados con los que no lo están.....	269
B.2.a.2. La excepcionalidad del varón como beneficiario.....	271
1. Fallecimiento de la madre o tutora.....	272
2. Atribución de la guarda y custodia exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor.....	275
3. Cuando la adopción se constituya en exclusiva a favor de un varón.....	276
4. En los supuestos de guarda y custodia compartida a favor de un hombre y de una mujer.....	277
5. En los supuestos de guarda y custodia, tutela y acogimiento compartido a favor de dos hombres y los supuestos de guarda y custodia compartida, tutela y acogimiento a favor de dos mujeres.....	277
B.2.b. De los menores que dan derecho a deducir.....	281
B.2.b.1. Menores sujetos a filiación natural.....	282
B.2.b.2. Menores sujetos a adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente.....	283
B.2.b.3. La existencia de varios niños que generen el derecho a deducción.....	286
B.2.b.4. El requisito del derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.....	287
B.3. Los requisitos objetivos para la generación del derecho a la deducción por maternidad.....	296

B.3.a. Planteamiento general: el requisito del alta y de la cotización como consecuencia del ejercicio de una actividad por cuenta propia o ajena.....	296
B.3.b. ¿Es requisito obtener una remuneración efectiva?.....	297
B.3.c. El requisito del ejercicio de una actividad por cuenta ajena.....	299
B.3.c.1. La posición de las funcionarias ante la deducción por maternidad.....	300
B.3.c.2. Los supuestos de suspensión del contrato de trabajo y excedencias laborales.....	301
1. La suspensión del contrato de trabajo.....	302
2. Las situaciones de excedencia.....	306
B.3.c.3. Los problemas de las becarias, en particular las de investigación.....	310
B.3.c.4. Las empleadas del hogar.....	316
B.3.c.5. Las desempleadas.....	317
B.4. El abono anticipado.....	319
B.4.a. Requisitos para obtener el pago anticipado.....	320
B.4.a.1. Contratos de trabajo a tiempo completo.....	320
B.4.a.2. Trabajadores con contrato a tiempo parcial.....	322
B.4.a.3. Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario.....	323
B.4.a.4. Condiciones de cotización para las situaciones no previstas.....	326
B.4.b. Formalidades para la solicitud del pago anticipado	326
B.5. Los límites pecuniarios de la deducción por maternidad.....	328
B.5.a. Los límites cualitativos y cuantitativos, la devolución del abono excesivo y la ausencia del devengo de los intereses de	

demora.....	328
B.5.b. Problemas con el principio de progresividad.....	334
B.5.c. Nuevos límites a adoptar; en particular la concesión del beneficio si ambos cabezas de familia trabajan, con excepción de las familias monoparentales.....	336
B.6. La deducción por maternidad valenciana: prolongación a la deducción por maternidad del art. 81 L.I.R.P.F.....	342
B.7. Breve apunte sobre lo que pensamos acerca de en qué debiera convertirse la deducción por maternidad.....	345
B.8. Otras medidas en el I.R.P.F. que afectan a las madres trabajadoras.....	345
C. ESTÍMULOS FISCALES EN EL I.R.P.F. PARA QUE LAS MUJER EMPRENDAN.....	348
C.1. La mujer emprendedora en el contexto político actual, clamorosamente a favor de la iniciativa empresarial.....	348
C.2. Una deducción en la cuota íntegra autonómica aprobada por algunas CC.AA.: por autoempleo de mujeres. Su inconstitucionalidad por incompetencia de las CC.AA.....	355
C.2.a. Una característica general: sus raquílicas cuantía y por ello, su incierta eficacia. Revisión de las facultades normativas de las CC.AA. a efectos del I.R.P.F.....	355
C.2.b. La declarada inconstitucionalidad de las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo de las mujeres.....	366
C.2.c. Vías que pueden abrirse ante la inconstitucionalidad de las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo femenino...	374
D. INCENTIVOS FISCALES AL EMPRESARIO PERSONA FÍSICA PARA LA CONTRATACIÓN DE TRABAJADORAS Y CONTRATACIÓN EN IGUALDAD A TRAVÉS DE LA DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO POR ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	380
D.1. En estimación directa.....	380

D.1.a. Los entresijos fiscales de la contratación de un cónyuge al otro, como acción positiva indirecta.....	380
D.1.b. Posibles acciones positivas a la contratación de mujeres y contratación en igualdad, en estimación directa.....	391
D.2. En estimación objetiva.....	393
D.2.a. El tratamiento en este régimen del trabajo prestado por un cónyuge en la empresa del otro.....	393
D.2.b. Los incentivos al empleo para hallar el rendimiento neto minorado. Posibles acciones positivas a adoptar.....	398
D.3. Los planes de igualdad y distintivos de igualdad para el empresario persona física en el I.R.P.F. Estado actual y posibles mejoras.....	400

CAPÍTULO TERCERO

EL FENÓMENO DE LA INCORPORACIÓN DE LA MUJER CASADA AL MERCADO DE TRABAJO EN LOS PRINCIPALES ASPECTOS DEL I.R.P.F. DONDE SE ABORDA LA FAMILIA

A. PLANTEAMIENTO.....	405
B. NUEVAS PERSPECTIVAS DE LA TRIBUTACIÓN FAMILIAR EN EL I.R.P.F. ANTE LA CRECIENTE INCORPORACIÓN DE LA MUJER AL MERCADO DE TRABAJO.....	411
B.1. Nuevos y viejos dilemas sobre la tributación conjunta versus individual: la complicada armonización de los principios del <i>favor familiae</i> , capacidad contributiva, neutralidad fiscal del matrimonio e igualdad por razón de sexo...	411
B.2. Análisis de la modalidad matrimonial o biparental de la tributación conjunta desde la perspectiva de género. Nuevos horizontes necesarios para reconocer la incorporación laboral de la mujer casada.....	436
B.2.a. La acusación de desincentivo laboral de la mujer casada.....	436
B.2.b. Problemas derivados de la imposibilidad, con carácter general, de elevar o multiplicar los límites e importes en la tributación conjunta..	457

B.3. La modalidad monoparental de la tributación conjunta: beneficio generalizado a favor de las madres solteras, separadas judicialmente y divorciadas. Problemas derivados de la novación de las relaciones de convivencia de los padres con los hijos cuando permanece inalterado el convenio regulador.....	463
B.4. La eterna comparación en la tributación familiar entre los casados y los unidos como pareja de hecho. La negación a las parejas de hecho de la modalidad matrimonial y la imposibilidad de poder aplicarse la reducción de la modalidad monoparental.....	471
B.4.a.Un esbozo inicial sobre la eterna comparación entre los casados y los unidos como pareja de hecho.....	471
B.4.b. La comparación entre casados y parejas de hecho en el ámbito de la tributación conjunta.....	477
B.5. El nuevo horizonte: la tributación individual y otras medidas que minoren la carga tributaria por I.R.P.F. de los cónyuges casados y ambos trabajen.....	486
B.5.a. La tendencia a la tributación separada de forma exclusiva. ¿Con detracción por cónyuge a cargo?.....	486
B.5.b. Necesaria protección fiscal de los matrimonios en los que ambos cónyuges trabajan. Otras medidas orientadas a minorar su carga tributaria por I.R.P.F.....	498
B.5.a.1. Las deducciones por la externalización del cuidado de hijos y del servicio doméstico.....	498
B.5.a.2. El tratamiento fiscal más adecuado de las rentas en especie por servicios en guarderías o análogos en aras a un mayor reconocimiento del fenómeno de la empleabilidad de las mujeres.....	516
B.5.a.3. La eliminación de los beneficios autonómicos que reconocen el hecho de que sólo uno de los cónyuges ejerza una actividad laboral o profesional: análisis de la deducción valenciana por realización de sólo uno de los cónyuges de las labores no remuneradas en el hogar.....	521

C. ALGUNAS CUESTIONES A MEJORAR EN LOS MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES EN ARAS A UN MEJOR

RECONOCIMIENTO DE LOS LAZOS FAMILIARES Y DEL PAPEL QUE EN ELLOS OCUPAN LAS MUJERES.....	524
C.1. Visión general de los mínimos desde una óptica de justicia.....	524
C.2. El mínimo del contribuyente en clave de género.....	540
C.3. Los requisitos de la convivencia y de la dependencia económica en el mínimo por descendientes y su conexión con el tratamiento de los alimentos pagados a los hijos por decisión judicial de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014, en clave de género.....	542
C.4. El mínimo por ascendientes en clave de género.....	560
C.4.a. El requisito de ser ascendiente del contribuyente.....	562
C.4.b. El auxilio económico que se presupone del ascendiente respecto del descendiente-contribuyente. Su relación con el tratamiento en el Impuesto del pago de alimentos a los ascendientes.....	566
C.4.c. El requisito de la convivencia en el mínimo por ascendientes: un criterio a complementar con el de dependencia económica desde los principios de igualdad, capacidad contributiva e igualdad de género....	569
C.5. El mínimo por discapacidad del contribuyente y de los descendientes y ascendientes.....	573
C.5.a. El mínimo por discapacidad del contribuyente.....	574
C.5.b. El mínimo por discapacidad de los descendientes y ascendientes.	575
C.6. Algunas reflexiones sobre las normas comunes para la aplicación de los mínimos personales y familiares.....	578
D. PRINCIPALES CONSECUENCIAS EN EL I.R.P.F. DE LA FALTA DE IMPLICACIÓN LABORAL DE LAS MUJERES (EN ESPECIAL DE LAS ESPOSAS) Y ASUNCIÓN POR ESTAS DE FORMA PREFERENTE DEL CUIDADO Y DEL TRABAJO REALIZADO PARA LA CASA, PUESTAS EN EVIDENCIA TRAS LAS CRISIS DE CONVIVENCIA.....	588
D.1. Pensiones compensatorias.....	588
D.1.a. Fundamento de su existencia y aspectos civiles a reseñar.....	588
D.1.b. Consecuencias fiscales en el I.R.P.F. para la persona pagadora y receptora de pensiones compensatorias para los casados.....	593
D.1.b.1. Dinámica general en el I.R.P.F. de la persona pagadora y beneficiaria.....	593

D.1.b.2. Problemas derivados de la fijación de importes únicos e indiferenciados por concepto de alimentos a los hijos, contribución a las cargas matrimoniales y pensiones compensatorias e indefinición de porcentajes.....	602
D.1.b.3. Problemas derivados de la imputación temporal de las cantidades pagadas y percibidas.....	605
D.1.b.4. Efectos en el I.R.P.F. de la sustitución de la pensión compensatoria.....	609
D.1.c. Tratamiento fiscal en el I.R.P.F. de las “pensiones compensatorias” en las relaciones <i>more uxorio</i>	622
D.2. Compensación de los trabajos realizados en el hogar tras la extinción del régimen de separación de bienes.....	625
D.2.a. Planteamiento.....	625
D.2.b. Tratamiento fiscal en el I.R.P.F. para los casados y para los unidos <i>more uxorio</i>	631
CONCLUSIONES.....	641
CONCLUSIONI.....	663
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	685
RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA CONSULTADA.....	741

ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS

AA.VV.	Autores varios
A.E.A.T.	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
A.P.	Audiencia Provincial
ap.	apartado
art.	artículo
A.T.C.	Auto del Tribunal Constitucional
<i>B.O.</i>	Boletín Oficial
<i>B.O.E.</i>	Boletín Oficial del Estado
C.A.	Comunidad Autónoma
CC.AA.	Comunidades Autónomas
C.C.	Código Civil
C.E.	Constitución Española
C.E.D.A.W.	Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación sobre las mujeres, de 1979
Cfr.	confrontar
cit.	citado/citada
Coord./ Coord ^a ./Coords.	Coordinador/ Coordinadora/ Coordinadores
D.G.T.	Dirección General de Tributos
Dir./Dir ^a ./Dir.	Director/Directoras/Directores
<i>D.O.</i>	Diario Oficial
<i>D.O.C.E./D.O.U.E.</i>	Diario Oficial de las Comunidades Europeas/ Diario Oficial Unión Europea
E.B.E.P.	Estatuto Básico del Empleado Público de 2015, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre.
E.B.I.	Real Decreto 1326/2003, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del Becario de Investigación
ed.	edición o editor
EE.LL.	Entes Locales

F. J.	Fundamento jurídico o de derecho
I.A.E.	Impuestos de Actividades Económicas
I.C.O.	Instituto de Crédito Oficial
I.E.F.	Instituto de Estudios Fiscales
I.R.P.F.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
I.S.	Impuesto sobre Sociedades
I.S.yD.	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
I.N.E.	Instituto Nacional de Estadística
I.P.	Impuesto sobre Patrimonio
I.P.C.	Índice de Precios al Consumidor
I.P.R.E.M.	Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples
I.T.P.yA.J.D.	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
I.V.A.	Impuesto sobre el Valor Añadido
L.B.R.L.	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local
L.C.T.-1996	Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas
L.C.T.-2001	Ley 1/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía
L.E.T.	Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de los Trabajadores
L.G.P.	Ley General Presupuestaria
L.G.S.	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones
L.G.S.S.	Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre de 2015, que aprueba la Ley General de la Seguridad Social
L.G.T.	Ley General Tributaria
L.H.L.	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

L.I.R.P.F.	Ley del Impuesto sobre las Personas Físicas (en general nos referimos a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
L.I.S.	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
L.J.C.A.	Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
L.O.I.	Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres
L.O.C.F.G.	Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Organización, Competencia y Funcionamiento del Gobierno
L.O.T.C.	Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
L.P.G.E.	Ley de Presupuestos Generales del Estado
L.R.J.A.P.y.P.A.C.	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
L.S.F.C.A.	Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
núm.	número
ob. cit.	obra citada
O.C.D.E.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
pág./págs.	página/páginas
P.G.E.	Presupuestos Generales del Estado
P.I.B.	Producto Interior Bruto
R.A.E.	Real Academia Española de la Lengua
R.D.	Real Decreto
R.D.L.	Real Decreto Ley
R.I.R.P.F.	Reglamento sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
R.J.	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
S.A.N.	Sentencia de la Audiencia Nacional
S.M.I.	Salario Mínimo Interprofesional
ss.	siguientes
S.T.C.	Sentencia del Tribunal Constitucional

S.T.E.D.H.	Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
S.T.J.C.E.	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
S.T.J.U.E.	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
T.C.	Tribunal Constitucional
T.E.A.C.	Tribunal Económico Administrativo Central
T.E.A.R.	Tribunal Económico Administrativo Regional
T.E.D.H	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
T.J.C.E.	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
T.J.U.E.	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
T.R.L.I.T.P.yA.J.D.	Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
T.S.	Tribunal Supremo
T.S.J.	Tribunal Superior de Justicia
U.E.	Unión Europea
<i>vid.</i>	Véase
Vol.	Volumen

INTRODUCCIÓN

Este trabajo que presentamos a evaluación ante este tribunal, requisito para la obtención del título de Doctor por la Universidad de Salamanca, tiene como objeto analizar algunas instituciones sitas en el ámbito de aplicación del Derecho Financiero y Tributario a la luz del principio de igualdad, y más en concreto en su especificación por razón de género. Persigue especialmente trabajar los principales aspectos referidos a la fiscalidad, con detenimiento mayor en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.), que puedan afectar de forma directa o indirecta a la promoción laboral de las mujeres.

Las desigualdades, reiteradas en la historia de las personas y constantes a lo largo de los tiempos, hacen que tales se naturalicen y pasen desapercibidas. La presente investigación tiene su punto de partida en la particular situación social, histórica, económica, política y laboral de las mujeres, como colectivo preterido en tales ámbitos. También tiene su punto de partida en la debida observancia de la perspectiva de género a la luz del mandato transversal de la igualdad entre mujeres y hombres del art. 15 de la Ley Orgánica 3/2007, de Igualdad Efectiva entre Mujeres y Hombres, de 22 de marzo (desde este momento L.O.I.)¹, como Ley-código de la igualdad de género.

Nuestro interés por el tema proviene de la realización del Máster de Estudios Interdisciplinares de Género y Políticas de Igualdad, siguiendo matriculado en el Doctorado que le da continuación. Para nosotros resulta interesante abordar la fiscalidad, analizando críticamente algunos de sus aspectos, de cara especialmente a propiciar el aumento cuantitativo de la empleabilidad femenina, para lo cual deben tenerse en cuenta las diferentes situaciones que suponen un inconveniente para ello, como es la maternidad.

Nos movemos por ello en el ámbito de las políticas públicas para el empleo femenino, entendiendo a éstas como aquellas actuaciones que los poderes públicos adoptan para favorecer la empleabilidad del colectivo de mujeres, dada su menor tasa de ocupación y empleo respecto a la de los varones. Este planteamiento incide de forma

¹ Art. 15 L.O.I., Transversalidad del principio de igualdad de trato entre mujeres y hombres: “El principio de igualdad de trato y oportunidades entre mujeres y hombres informará, con carácter transversal, la actuación de todos los Poderes Públicos. Las Administraciones públicas lo integrarán, de forma activa, en la adopción y ejecución de sus disposiciones normativas, en la definición y presupuestación de políticas públicas en todos los ámbitos y en el desarrollo del conjunto de todas sus actividades”.

sustancial en el ámbito de aplicación del Derecho Familiar Tributario, el cual consiste en el conjunto de medidas tributarias que incumben de manera directa e indirecta a la familia.

El interés por la empleabilidad de las mujeres se defiende por dos argumentos: un argumento de justicia y un argumento económico. El argumento de justicia es elemental; la igualdad efectiva entre las mujeres y los hombres supone un reto que sólo se defiende desde la premisa de tal valor superior del ordenamiento jurídico, motivado, entre otras causas, en que las mujeres son un colectivo con riesgo potencial de exclusión, pues su mayor inactividad laboral sobre los varones conlleva falta de cotización a la Seguridad Social o mutualidad, lo que puede derivar, por ejemplo tras el envejecimiento, en falta de recursos que garanticen con dignidad su procura existencial. El argumento económico se fundamenta en la sostenibilidad del Estado de bienestar, donde es necesario un repunte de cotizantes a la Seguridad Social y de contribuyentes al Erario Público. En España, con un paro acuciante y con un envejecimiento considerable de la población (somos el cuarto país del mundo más envejecido), la incorporación de las mujeres al mercado de trabajo es una necesidad imperiosa de carácter público².

Pero si tan imperiosa es la necesidad del aumento cuantitativo del empleo femenino, no lo es menos el de la natalidad, garantía de la sostenibilidad del Estado de Bienestar a largo plazo. Maternidad y empleabilidad son dos premisas por tanto necesarias, pero en la práctica recíprocamente excluyentes, pues la primera suele suponer un punto de inflexión en las legítimas expectativas laborales y profesionales de las madres. Así, uno de los elementos principales sobre el que se funda nuestro análisis científico, desde una perspectiva eminentemente jurídica, es la protección de la maternidad en el sistema tributario, esencialmente en el I.R.P.F., como garantía del aumento cuantitativo del empleo femenino.

La igualdad material por razón de sexo puede ser catalogado como un fin extrafiscal. El art. 39. 2 C.E. impone el mandato a los poderes públicos de asegurar la protección integral de los hijos y de las madres, artículo que, leído junto con el mandato del art. 40.1 C.E. de promoción del progreso social y económico y de la orientación de la política al pleno empleo, contribuye a que el Derecho Financiero y Tributario pueda ser

² También lo cree RUIZ GARIJO, M.: “Justificación y conveniencia de las reformas tributarias con perspectiva de género”, en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord^a.): Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3^a edición) “La reforma del sistema tributario español” (3.a parte), I.E.F., en *DOC.*, núm. 11/2015, pág. 193.

parte del genérico campo de las políticas públicas para el empleo femenino. Su manifestación se llevará a cabo esencialmente a través de la estructura de algunas figuras impositivas, como consecuencia de la subjetividad tributaria, de manera principal en el impuesto estelar del sistema impositivo, el I.R.P.F. Nos movemos, por tanto, en el espacio del beneficio fiscal, y de los debates doctrinales en torno a si éstos pueden desprenderse de los principios enunciados, en especial del principio de capacidad económica. Este principio es, a nuestro juicio, el principio basilar de nuestra disciplina, siendo regla y matiz de la extrafiscalidad tributaria.

Para ello la metodología que seguimos –como no podía ser de otra manera en la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, cuna de los estudios jurídicos en España y referente mundial del Derecho— será la jurídico-clásica –*lectio, quaestio, intrpretatio y disputatio*— que, aunque centenaria en su aplicación, no es para nada inválida en nuestro tiempo, sino todo lo contrario; es perfectamente actual y práctica. Cuan método escolástico, lo hemos adaptado, eso sí, a las nuevas tecnologías de la sociedad de la información, en el análisis de las leyes, de la doctrina y de la jurisprudencia, dando nuestra particular perspectiva sobre el asunto. Como se tendrá ocasión de comprobar, no es una tesis de mero análisis interpretativo y descriptivo, sino que también hemos intentado realizar algunas propuestas.

A este método jurídico clásico, se le une toda una visión interdisciplinar de la cuestión. Estudiar el tema del tratamiento fiscal de las mujeres trabajadoras y emprendedoras implica partir de estudios sociológicos e incluso psicológicos como punto de partida del estado de la cuestión, aunque tampoco nos hemos querido perder en ellos. Asimismo, nos ha parecido obligado tratar aspectos claves de otras áreas científicas, especialmente de Derecho Constitucional (en lo relativo al principio de igualdad), de Derecho Laboral (como instrumento principal de aumento de la empleabilidad de las mujeres) y de Derecho Civil (como soporte del Derecho de Familia). Por su parte, aunque preferentemente hemos tratado la doctrina española, ciertamente abundan referencias bibliográficas a la italiana, debido a la estancia de investigación que hicimos, financiada por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, en la Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios de la Universidad Alma Mater Studiorum-Universidad de Bolonia (Italia), bajo la dirección del ilustre profesor Adriano Di Pietro.

A partir de esta descripción metodológica es preciso tratar el orden de la estructuración del trabajo. Debemos reconocer que nuestra intención originaria fue extremadamente ambiciosa, pues el objetivo primigenio que perseguíamos era entrar a valorar el conjunto de medidas o instrumentos financieros, tributarios y presupuestarios, que afectaran de forma directa o indirecta al colectivo de las mujeres. Conscientes según avanzaba el tiempo de que nuestro propósito se excedía, especialmente en extensión, procedimos a racionalizar los aspectos a tratar. Consideramos acertado detenernos en el tributo principal de nuestro sistema fiscal, el I.R.P.F. Un impuesto que afecta a la generalidad de los contribuyentes residentes españoles, y donde puede tener cabida con una mayor incidencia, el fin de la igualdad material por razón de género, dado su naturaleza subjetiva. Fueron dos las razones para que al final nos detuviéramos en el mismo: el ser un tributo de masas y su carácter subjetivo. Tiempo habrá, D.m., para tratar otros aspectos relativos a la fiscalidad de género en éste y otros impuestos, o en las instituciones del Derecho Presupuestario. El tema, lejos de lo que pudiera pensarse, da para mucho, y no está para nada explotado, siendo muy pocos los que científicamente han elegido esta línea de investigación desde el Derecho Financiero y Tributario.

El **Capítulo I** tiene una finalidad introductoria, con el fin de provocar interrogantes y dar una visión preliminar del estado de la cuestión y de cuáles son los principales dilemas en torno a la incidencia del objetivo de la igualdad entre mujeres y hombres y la perspectiva de género en el Derecho que regula la Hacienda Pública. Creíamos fundamental un capítulo de aclaración de conceptos y de fijación de nuestra posición genérica sobre el asunto, a la luz de la normativa vigente, de la jurisprudencia de los Tribunales (especialmente del Tribunal Constitucional o T.C.) y de los principales textos doctrinales que, directa o indirectamente, han tratado el asunto. Este capítulo, en cierta medida, da explicación a los dos siguientes, especialmente porque parte muy detenidamente del Derecho Constitucional.

Se divide en tres grandes bloques, coincidentes con las tres dimensiones de la igualdad: la igualdad como valor, la igualdad como principio y la igualdad como derecho. La igualdad es un elemento basilar de todo Estado moderno que se considere como social y democrático de derecho. Es un rasgo identificativo que se reproduce como una

constante esencial en todas las Constituciones democráticas³. El constituyente español (1977-1978), adoptando tal forma de organización política quiso referirse a la igualdad en varios preceptos de la Constitución vigente, originaria de 1978 (a partir de ahora, C.E.). Así, por ejemplo, considera a la igualdad como un valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1), como un mandato a los poderes públicos a los que se obliga a la remoción de los obstáculos que impiden la igualdad real y efectiva de los individuos y de los grupos (art. 9.2), como un principio y derecho subjetivo general enfatizando en ciertas prohibiciones específicas de discriminación (art. 14), como un límite que afecta particularmente al deber cívico de todos en la labor de contribuir al sostenimiento de los

³ Vid. ZAGREBELSKY, G: *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Trotta, 2007, (Traducción de Marina Gascón), págs. 21 y ss., que reflexiona sobre la evolución del Estado de derecho liberal al Estado Constitucional de nuestros días, última fórmula fraguada a lo largo del siglo XX. Considera que “la expresión “Estado de derecho” es ciertamente una de las más afortunadas de la ciencia jurídica”, aunque no encierra en sí misma consecuencias precisas sino que alude a una dirección a la que debe tender el desarrollo de la organización del Estado. Por ello, el Estado de derecho no deja de ser una fórmula dúctil que, aunque nace en el seno del Estado liberal, no es incompatible con otras tendencias ideológicas, incluso de signo opuesto. La esencia fundamental del mismo, como bien señala el autor, es la prohibición del arbitrio de la Administración y de la Judicatura, típica del Antiguo Régimen, que conllevaba la desprotección manifiesta del ciudadano, considerado súbdito. Avanzado el tiempo, se instaura el control al legislador, sujeto a la Constitución, que pasa a ser considerada una auténtica norma jurídica. La igualdad es una máxima que, en rigor, está presente desde la génesis del pensamiento liberal; ahora bien, podemos considerarla como un emblema en tanto viciado. A pesar de la redacción del artículo 1º de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789 (“Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común”), como se apunta en DÍEZ-PICAZO, L.M.: “Sobre la igualdad ante la ley”, en AA.VV.: *La democracia constitucional, Estudios en homenaje al Profesor FRANCISCO RUBIO LLORENTE*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, págs. 469 a 486, la ausencia de mecanismos de control de la constitucionalidad de la ley hasta bien entrado el siglo XX, hace que la igualdad no se predique del contenido de la ley, sino tan sólo de su eficacia normativa. Palabras que se comprenden según lo escrito por TOMÁS Y VALIENTE, F.: *Manual de Historia del Derecho*, 4ª ed., Tecnos, Madrid, 1981, págs. 423 a 425: “La burguesía predicó la igualdad ante el Derecho como una censura contra los privilegios estamentales de la sociedad del Antiguo Régimen. En este sentido “igualdad” significa igualación jurídica con la nobleza, o supresión de los privilegios por medio de la creación de una condición jurídica igualitaria de todos los ciudadanos. Pero una vez lograda esta conquista con la caída del Antiguo Régimen, la burguesía ya no se esforzó por mantener el mismo principio aplicable a la igualdad entre ella y las clases populares”. La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano ya recogía la igualdad, pero no la contemplaba como un derecho fundamental, pues este genuino campo era patrimonio de la libertad, resistencia a la opresión, propiedad y seguridad, como acertadamente se opina en MARTÍN DELGADO, J. M.: *Derecho Financiero y Derechos Fundamentales*, Lección Inaugural de la Universidad de Málaga, Málaga, 2010. Poco a poco a la expresión “Estado de derecho” se le adhiere la de “social y democrático”, y por ello, se incorporan a los textos constitucionales algunos derechos de corte social, cuya pretensión puede reconducirse a la búsqueda de la igualdad material, real o efectiva, de tal forma que “la igualdad se ha convertido en un objetivo irrenunciable en los actuales Estados de Derecho” (MATA SIERRA, M. T.: *El principio de Igualdad Tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters, 2009). Cfr. al respecto, CORCHETE MARTÍN, M.J.: “Algunos apuntes sobre la igualdad en la Constitución española y su situación sobre la mujer”, en GONZÁLEZ BUSTOS, M. Á. (Coordª): *La mujer ante el ordenamiento jurídico: soluciones a realidades de género*, Atelier, Barcelona, 2009, págs. 55 y ss., donde la autora analiza la evolución que ha experimentado la igualdad desde los momentos originarios del Estado liberal de derecho hasta el actual consolidado Estado social y democrático, y que, en síntesis, hemos tratado.

gastos públicos (art. 31.1); o como un título por el que se atribuye competencia exclusiva al Estado (art. 149.1.1ª)⁴.

Los juristas en su conjunto, y más en concreto los constitucionalistas, han debatido sobre la distinción de los términos “valor superior”, “principio” y “derecho”. En ocasiones se trata a los mismos con cierta relación de sinonimia, más debemos afirmar que, en buena técnica jurídica, hay matices intrínsecos en los mismos, con importantes consecuencias a la hora de la aplicación e interpretación de las normas⁵. Con su identificación sólo provocaríamos confusión, pues aunque todos ellos parten de una misma entelequia, en última instancia hablar de un derecho (como lo es el derecho a ser tratados de forma igual y a no ser discriminados) implica poner previamente en evidencia

⁴ Este carácter plurifacético de la igualdad jurídica, como bien se intuye de RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 C.E. e igualdad ante la ley del art. 14 C.E.: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 83, origina arduos problemas, que iremos apuntando.

⁵ Véase el voto disidente de Díez-Picazo a la Sentencia 75/1983, de 3 de agosto (R.T.C. 1983/75), quien señala que en la igualdad propugnada por el art. 14 CE hay “a) un principio general del Derecho de manera que cualquier excepción a él tiene que ser sometida a una interpretación restrictiva; b) Un derecho subjetivo de los ciudadanos que les permite recabar de los Tribunales la tutela y protección para que la igualdad rota sea restablecida; y c) Una limitación del poder legislativo, que impide que el legislador pueda dictar normas jurídicas introduciendo desigualdades”. En esta sintonía se pronuncia CAÑAL, F.: *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Ciencias para la Familia, R.I.A.L.P., Madrid, 1997, pág. 116, cuando escribe que “la igualdad es un concepto multívoco: es susceptible de ser considerada como valor, como principio del ordenamiento jurídico y como derecho subjetivo, fundamental; lo cual implica que ha de ser aplicada a diversísimas relaciones jurídicas. Podrá invocarse junto a otro derecho y revestir la forma de exigencia de no discriminación”. Por su parte, LUCAS VERDÚ, P.: “Artículo 1: Estado social y democrático de derecho”, en ALZAGA VILLAAMIL, O. (Coord.): *Comentarios a la Constitución Española, 1978*, Vol. 1, Cortes Generales-E.D.E.R.S.A., Madrid, 1996, págs. 120-121, se pronuncia apostando, a diferencia de algún sector doctrinal, por la distinción entre principios y valores, dos conceptos jurídicos con lindes no siempre exactas. Igual parecer se refleja en BALAGUER CALLEJÓN, F. (Coord.): *Manual de Derecho Constitucional*. Vol. I, Tecnos, Madrid, 2010, pág. 115, quien secundando la idea de J. Leguina, se pronuncia del modo siguiente: “Pese a que el régimen de valores y principios debe entenderse (y así se admite generalmente en nuestra doctrina) similar, lo cierto es que ambas figuras no pueden identificarse plenamente. (...) los principios constitucionales pueden considerarse como los instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del ordenamiento”. GARCÍA MORILLO, J.: *La cláusula general de igualdad*, en LÓPEZ GUERRA, L.; ESPÍN, E.; GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P.; SATRÚSTEGUI, M.: *Derecho Constitucional: El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos*, I, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, pág. 145, habla del carácter triádico de la igualdad, como principio general, como derecho subjetivo y como mandato. PÉREZ LUÑO, A. E.: “Sobre la igualdad en la Constitución española”, en *Anuario de Filosofía del Derecho*, Vol. IV, 1987, págs. 133 y ss., indica que, al hablar de la igualdad debe distinguirse tres clases de discurso, el axiológico (que corresponde a la igualdad-valor), el normativo (a la igualdad-principio), y el postulativo (igualdad-derecho fundamental). Junto a ello, asimismo cfr. MATA SIERRA, M. T.: *El Principio...*, cit., pág. 21; y SUÁREZ PERTIERRA, G.; AMÉRIGO, F.: “Artículo 14º. Igualdad ante la ley”, en ALZAGA VILLAAMIL, O. (Coord.): *Comentarios a la Constitución Española, 1978*, Vol. 1, Cortes Generales-E.D.E.R.S.A., Madrid, 1996, quienes tratando a la igualdad en su significación constitucional, claramente diferencian entre la igualdad como valor superior, principio y derecho.

qué ámbitos de un principio pueden ser llevados por los ciudadanos ante los órganos jurisdiccionales, y éstos estimar su pretensión por una razón de justicia⁶.

Los valores, principios y derechos poseen un contenido que está marcado por la ductilidad –más incluso respecto desde el punto de vista político-financiero—, pues la convivencia de todos ellos y la unidad constitucional sólo puede conseguirse mediante la afirmación de que no existen categorías absolutas, y ello deriva en que los preceptos de la Constitución siempre están sujetos a interpretación y a reinterpretación, con el límite de su contenido esencial. En realidad, toda Constitución asentada en el principio democrático es la plasmación normativa de una concreta ética social mayoritaria, que puede llegar a oscilar según del fluir del tiempo⁷.

Lo cierto es que, si bien varias ciencias abordan la cuestión de la igualdad, nosotros lo haremos preferentemente desde la óptica jurídica, y esencialmente desde la constitucional y financiera, rozando muy levemente otras áreas de conocimiento, propias o ajenas al mundo del Derecho.

⁶ Véase CALVO ORTEGA, R.: “Uguaglianza e non discriminazione”, en DI PIETRO, A. (a cura di): *Per una Costituzione Fiscale Europea*, 2008, págs. 219 a 235, en especial la parte en la que trata el principio de igualdad tributaria en la jurisprudencia del T.C. (págs. 231 a 234).

⁷ NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, I.E.F., 2ª ed., Madrid, 1994, pág. 22, dice con acierto que nadie ha puesto en duda la justicia de la distribución de la carga tributaria pero que, aún con ello, lo que se considera como justo ha sufrido intensas fluctuaciones en el tiempo y en el espacio. Interesante al hilo de la ductilidad de los valores, principios y derechos, referido a la temática tributaria pero extensible a cualquier área de estudio jurídica, es la reflexión del profesor AGUALLO AVILÉS, Á.: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110/2011, págs. 48 y 49, que ahonda en la idea de la Constitución como derecho dúctil y móvil, y cree como útiles los conceptos acuñados por los constitucionalistas como el de “contenido esencial”, “contenido constitucionalmente posible”, “constitucionalmente protegido *prima faquie* de los derechos”, “limitación”, “delimitación”, “ponderación de bienes”, “unidad de la Constitución”, “concordancia práctica” o “proporcionalidad”. Dice sobre ellos: “cuando se ignoran conceptos y principios como los citados se acaba inexorablemente nombrando la Constitución en vano, atribuyendo a los derechos un contenido excesivo o menor del que le corresponde, detectando colisión de bienes constitucionales donde no los hay, buscando en la Constitución el fundamento o legitimidad de todas las figuras tributarias o, en fin, como denuncia el Profesor Ramallo, llegando a la conclusión de que casi todo es inconstitucional”. Cfr. asimismo, OLLERO TASSARA, A.: *Igualdad en la aplicación de la ley y precedente judicial*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989, págs. 31 a 69, quien opina que las normas siempre están sujetas a interpretación, por la acción del historicismo (entendido como adaptación de las normas a un específico contexto social), el cual ocasiona la perpetuación del debate político más allá del momento de su aprobación. Y es que, como se razona acerca de los derechos fundamentales en RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, J.: *Principios, fines y derechos fundamentales*, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, 2000, pág. 195, “no es exacto decir de un derecho fundamental que está reconocido por unas normas y limitado por otras, con las cuales debe ponderarse en cada caso. Es más exacto decir que está configurado (delimitado) por todas ellas simultáneamente: sobre todo por las que lo menciona, pero también por las demás equiparables jerárquicamente”.

Hemos abordado, con cierto detenimiento en este Capítulo Primero, la igualdad de hecho entre las mujeres y los hombres como especie del valor superior de igualdad y su conexión con otros valores y fines del sistema financiero. También hemos centrado parte de nuestra exposición (la más extensa del capítulo) en el principio de igualdad en general e igualdad por razón de sexo en el Derecho que regula la actividad financiera del Estado, desde lo más general a lo más particular. Así, hemos estudiado el principio de igualdad y no discriminación a tenor de su carácter informador en el ordenamiento financiero, las dos dimensiones del principio de igualdad y no discriminación: en la ley y en la aplicación de la ley financiera, y nos hemos adentrado en el significado de las causas discriminatorias que específicamente se prohíben en el art. 14 C.E., entre ellas la discriminación por razón de sexo. La igualdad por razón de sexo es una especie del principio general de igualdad, acentuada en los últimos tiempos por la “perspectiva de género”. Así, hemos intentado pasar ésta en los procedimientos de producción de la normativa reguladora de la actividad financiera del Estado, con especial detenimiento en el Informe de Impacto de Género y su exigencia en las leyes financieras, con particularidad en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (L.P.G.E.).

Partiendo de que el género puede ser una causa de diferenciación en las normas que regulan la actividad financiera del Estado, hemos analizado la incursión de las acciones positivas en el derecho que regula aquélla, tratando los aspectos definitorios, el estudio de la igualdad material de género como objetivo extrafiscal y de política presupuestaria, y el mandato del art. 11 de la L.O.I. para que los poderes públicos adopten medidas de acción positiva en favor de las mujeres.

También ha desatado nuestra atención el tema de la discriminación por indiferenciación en la ley financiera, la doctrina de los derechos adquiridos y la igualación al alza con fundamento en la igualdad de hecho entre las mujeres y los hombres. De manera más aplicada, aunque de forma sucinta, hemos descendido a una reflexión más específica: las acciones positivas en las tasas, y a dilemas como si las acciones positivas en el sistema financiero deben articularse como beneficios fiscales o gasto público.

Para concluir, en el bloque de éste Capítulo I entramos en el debate de si la igualdad en general y por razón de sexo en particular es un derecho subjetivo autónomo o mero presupuesto para el ejercicio de otros derechos, para descender muy sucintamente al análisis de la tutela constitucional de la igualdad por razón de sexo en la ley y en la

aplicación de la ley de los obligados tributarios, pues, como se sabe, esta tutela en materia tributaria es un tanto particular.

Teniendo presente que la igualdad por razón de género tiene dos campos de acción, la promoción activa y la eliminación de la discriminación, el **Capítulo II** trata del primero de ellos, de las medidas de acción positiva en el I.R.P.F. para garantizar la empleabilidad de las mujeres. Muy detenidamente nos hemos centrado en instituciones vigentes como la deducción por maternidad, en su normativa aplicable, naturaleza jurídica y requisitos de aplicabilidad (requisitos subjetivos y objetivos), así como los pormenores jurídicos de su abono anticipado y los límites para poder practicársela. La deducción por maternidad, regulada en el artículo 81 de la Ley del Impuesto de las Personas Físicas (L.I.R.P.F.) es una medida orientada con carácter general a las madres trabajadoras, excluyéndose a las que no realizan una actividad laboral o profesional, y en la que se incluye con carácter excepcional, por razones de justicia, al varón. La exclusión de las mujeres que no trabajan, la inclusión, aunque excepcional del varón, los hijos que dan derecho a deducir, el abono anticipado de la deducción y los límites pecuniarios, son objeto de análisis de nuestras reflexiones. A pesar de que es una medida implantada en el año 2002, para que entrara en vigor en el año 2003, podemos afirmar que no ha sido objeto de un análisis profundo sobre los temas que nosotros planteamos. Por su importancia, esta deducción ocupa buena parte del estudio del Capítulo II, analizando otros beneficios fiscales, tanto de índole estatal como autonómico, que reconocen también el fenómeno de la maternidad o la inclusión de las madres al mercado de trabajo.

También en este Capítulo nos hemos detenido en las medidas fiscales en el I.R.P.F. que intentan estimular que las mujeres emprendan, teniendo presente que es un objetivo prioritario en la política gubernativa actual el del emprendimiento, por lo que no hemos intentado descuidar traer a colación algunas cuestiones interesantes de las diferentes estrategias (nacionales y europeas) que pretenden estimularlo.

Hablar de emprendimiento femenino en el I.R.P.F. es hablar de una deducción en la cuota íntegra autonómica, aprobada por algunas CC.AA., por autoempleo de mujeres. Una deducción inconstitucional, como así ha declarado el Tribunal Constitucional, pero que aún pervive en algunas CC.AA, como en la Comunidad de Madrid, aunque no se circunscribe detenidamente al fomento del empleo femenino, como veremos. Por este

motivo, hemos intentado abrir debate sobre las posibles vías fiscales que se pueden estudiar para fomentar de alguna forma el autoempleo femenino en el I.R.P.F.

Ligado a esto, hemos tratado de estudiar e incluso de proponer, incentivos fiscales al empresario persona física en dos sentidos: en primer lugar, nos hemos detenido en reflexionar sobre la necesidad de incentivar el emprendimiento femenino y, en segundo lugar, en cómo puede estimularse la contratación de trabajadoras y la contratación en igualdad, especialmente cuando se abordan los rendimientos de actividades económicas en el I.R.P.F. También hemos abordado algunos aspectos relativos a la contratación entre cónyuges a la hora de la conformación de los rendimientos netos de actividades económicas, desde la premisa de que tal contratación puede ser una vía para que las mujeres combinen sus deseos laborales con sus quehaceres familiares. El tratamiento fiscal de los planes de igualdad y de los distintivos de igualdad también ha suscitado nuestro interés, para así reconocer el esfuerzo de aquellos empresarios más sensibilizados con los dilemas en torno al género.

Por último, recogemos un **Capítulo III**. Se trata de un capítulo que cierra la tesis, centrándose en los aspectos que afectan a la familia en el I.R.P.F., de cara especialmente a reconocer el esfuerzo de aquellos modelos de familia (con particular atención al matrimonio) en los que sus dos miembros trabajan, y que sufren una cierta desatención en el impuesto. Es un capítulo tanto de interpretación jurídica, como de reflexión y propuesta.

Se analizan las circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F., profundizando en una triple perspectiva. En la primera abordamos los nuevos tintes a adquirir por la tributación familiar en el I.R.P.F. ante la creciente incorporación de la mujer al mercado de trabajo. La premisa de la que partimos en este capítulo es la de que en el I.R.P.F. no se atiende debidamente a los modelos de familia en los que ambos miembros trabajan. Tratamos extensamente los pormenores de la tributación conjunta y las alternativas fiscales para favorecer especialmente a estos modelos familiares, con atención a las deducciones por gastos de guarderías aprobadas por algunas las CC.AA. y la posible absorción de estos beneficios por la legislación estatal, para así ofrecer una misma regulación para todo el Estado. También hemos reflexionado críticamente sobre algunos beneficios que intentan premiar el hecho de que uno de los cónyuges realice en

exclusiva tareas del hogar, todo ello desde la perspectiva del fomento de la inclusión o permanencia de la mujer al mercado de trabajo.

En segundo lugar, proponemos algunas cuestiones a mejorar en los mínimos personales y familiares en aras a un mejor reconocimiento de los lazos familiares y del papel que en ellos ocupan las mujeres. Creemos que éstos se erigen como elementos del Impuesto donde debiera estimarse de forma adecuada todos aquellos gastos fundamentales para la vida, y donde hemos querido tener presente al colectivo femenino, desde la premisa de que las mujeres son tradicionalmente las que se encargan preferentemente del cuidado de la prole y de los familiares dependientes. Como se sabe, esta dedicación preferente a las tareas familiares dificulta considerablemente la incorporación o permanencia del colectivo femenino al mercado de trabajo. En el estudio de los mínimos nos hemos detenido especialmente en los cambios que les afectan a raíz de la reciente reforma realizada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que reforma el I.R.P.F. Entre los cambios, sin duda el más importante está el de la introducción de la dependencia económica en los mínimos por descendientes, asimilándolo tal requisito al de la convivencia; nueva regulación no exenta de problemas interpretativos y donde hemos intentado ofrecer nuestra valoración al respecto.

Por último, cerramos el capítulo con las consecuencias tributarias de las relaciones económicas entre los cónyuges, o incluso entre las parejas de hecho, cuando se produce la crisis marital y ambas partes no se han dedicado por igual a las actividades profesionales y laborales y a los trabajos realizados en el hogar. Esta última parte, cierre de la tesis, se explica en que, precisamente, la menor implicación laboral de las mujeres sobre la de los hombres puede derivar en determinados institutos civiles, que se suelen poner de manifiesto muy especialmente ante una crisis de convivencia. En este sentido, abordamos el tratamiento en el I.R.P.F. de las relaciones económicas de los (ex) cónyuges y parejas de hecho tras las crisis de convivencia. Así, nos centraremos en el tratamiento fiscal de las pensiones compensatorias y compensaciones por trabajos realizados en el hogar, tanto para los casados como para las parejas de hecho, dado que algunas normativas autonómicas ya prevén estos institutos para las estables y, en todo caso, las partes pueden aprobarlas en ejercicio de la autonomía de la voluntad.

Dicho esto, finalmente no quiero ni debo finalizar esta introducción sin agradecer a cuantas personas son acreedoras de mis afectos. En primer lugar, a mis padres, Tomás y María del Carmen, a los que dedico este trabajo, a quienes como digo en la dedicatoria, “todo se lo debo y por quienes todo lo he hecho”. A ellos mi especial reconocimiento debido a sus múltiples esfuerzos y trabajo. También es de justicia citar en este momento a mi novia, a mis hermanos, sobrinos, amigos, compañeros, a mis abuelos...aunque la mayoría los he ido perdiendo mientras escribía estas páginas, pero que, allá donde estén, también estarán gozando de este momento. Gracias a todos los que por la realización de esta tesis y otras hazañas varias no les he prestado el debido tiempo, que intentaré compensar en otro momento.

Más allá del plano familiar debo mencionar por justicia y amistad al Prof. Dr. D. José-María Lago Montero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca y Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. A él gracias por dirigir este trabajo, por acogerme en el insigne y selecto grupo de sus discípulos, y sobre todo por su amistad y consejos, en lo académico y en lo personal. Cuantos méritos tenga esta obra deben ser compartidos con él, imputándose sólo a mí los errores. Junto a él, a todos los profesores y compañeros, amigos todos, que integran el Área de Derecho Financiero y Tributario.

En Ciudad Rodrigo-Salamanca, a 15 de noviembre de 2015.

Il trattamento fiscale della donna lavoratrice e imprenditrice nell'I.R.P.F.

INTRODUZIONE

Il seguente lavoro, che presentiamo dinanzi alla valutazione di questo tribunale e che costituisce requisito per l'ottenimento del titolo di Dottore di ricerca da parte dell'Università di Salamanca, ha come oggetto di studio l'analisi di alcune istituzioni site nell'ambito di applicazione del Diritto Finanziario e Tributario alla luce del principio di uguaglianza e più concretamente nella sua specificazione per questione di genere. L'intento primario è quello di lavorare sui principali aspetti relativi alla fiscalità, con una speciale attenzione all'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (I.R.P.F), che possono ostacolare direttamente o indirettamente la promozione delle donne in ambito professionale.

Le disuguaglianze tra gli individui infatti, costanti e reiterate nel tempo, passano inosservate, e si radicano così nella società. La seguente ricerca ha come punto di partenza la particolare condizione sociale, storica, economica, politica e lavorativa delle donne in quanto gruppo discriminato in tali ambiti. Altro punto di partenza è la necessaria osservanza della prospettiva di genere, alla luce del mandato trasversale delle pari opportunità dell'art. 15 della Ley Orgánica (legge costituzionale) 3/2007 per la parità effettiva tra gli uomini e le donne, del 22 marzo (da questo momento in poi L.O.I.), come Legge-codice delle pari opportunità.

Il nostro interesse per l'argomento proviene dalla realizzazione del Master di Studi Interdisciplinari di Genere e delle Politiche di Pari Opportunità, il cui naturale proseguimento di percorso è il Dottorato a cui sono iscritto. Per noi è interessante affrontare il tema della fiscalità, analizzando criticamente alcuni suoi aspetti, in particolare in un'ottica di incentivazione dell'aumento quantitativo dell'occupabilità femminile, tenendo conto delle diverse situazioni che costituiscono inconvenienti, come per esempio la maternità.

A questo proposito, ci muoviamo all'interno delle politiche pubbliche per l'occupazione femminile, intese come quelle misure adottate dai poteri pubblici per promuovere l'occupabilità delle donne, dato il loro minor tasso di occupazione rispetto a

quello maschile. Questa argomentazione incide in modo sostanziale sull'ambito di applicazione del Diritto di Famiglia Tributario, il quale è formato dall'insieme di misure tributarie che riguardano in modo diretto o indiretto la famiglia.

L'interesse per l'occupabilità delle donne viene sostenuto attraverso due argomenti: un argomento di giustizia e un argomento economico. L'argomento di giustizia è basilare; l'uguaglianza effettiva tra uomini e donne presuppone una sfida che si può sostenere soltanto a partire dalla premessa di tale valore superiore dell'ordinamento giuridico, motivato, tra le altre cause, dal fatto che le donne sono un gruppo con un rischio potenziale di esclusione e perciò una loro maggiore inattività lavorativa rispetto agli uomini comporta una mancanza di versamento dei contributi previdenziali, che può derivare, ad esempio, a seguito dell'invecchiamento, in mancanza di risorse che garantiscano dignità alla loro "assistenza esistenziale". L'argomento economico si basa sulla sostenibilità del welfare, dove sarebbe necessario un aumento di chi versa i contributi alla previdenza sociale e di chi contribuisce all'erario. In Spagna, con una disoccupazione incalzante e con un considerevole invecchiamento della popolazione (siamo il quarto paese più vecchio del mondo), la presenza delle donne nel mercato del lavoro è un'impellente necessità di carattere pubblico.

Se è così impellente la necessità di un aumento quantitativo dell'occupazione femminile, allo stesso modo lo è quella della natalità, garanzia di una sostenibilità a lungo termine del welfare. Maternità e occupazione, quindi, sono due premesse essenziali, ma che nella pratica risultano essere reciprocamente escludenti, poiché la prima presuppone un punto di inflessione nelle legittime aspettative lavorative e professionali delle madri. Perciò, uno dei principali elementi su cui si basa la nostra analisi scientifica, da una prospettiva prevalentemente giuridica, è la tutela della maternità nel sistema tributario, sostanzialmente nell'I.R.P.F., come garanzia dell'aumento quantitativo dell'occupazione femminile.

L'uguaglianza materiale tra i sessi può essere catalogata come una finalità extrafiscale. L'art. 39.2 C.E. (costituzione spagnola) impone il mandato ai poteri pubblici di garantire la piena protezione ai figli e alle madri, articolo che, letto insieme al mandato dell'art. 40.1 C.E., il quale promuove il progresso sociale ed economico nonché un orientamento della politica alla piena occupazione, contribuisce a includere il Diritto Finanziario e Tributario nel generico campo delle politiche pubbliche per l'occupazione

femminile. La sua manifestazione avverrà essenzialmente attraverso la struttura di alcune figure d'imposta, come conseguenza della soggettività tributaria, principalmente nella tassa stellare del sistema tributario, l'I.R.P.F. Ci muoviamo, pertanto, nell'ambito del beneficio fiscale e dei dibattiti dottrinali sulla possibilità che questi possano distaccarsi dai principi enunciati, specialmente dal principio di capacità economica. A nostro giudizio, questo è il principio basilare della nostra disciplina, essendo regola e sfumatura dell'extra fiscalità tributaria.

La metodologia che seguiremo a questo proposito – non potendo essere diversamente all'interno della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Salamanca, culla degli studi giuridici in Spagna e referente mondiale della Giurisprudenza – è quella giuridico-classica – *lectio, quaestio, interpretatio y disputatio* – la quale, sebbene sia di tradizione secolare, non è per nulla obsoleta, ma al contrario, è perfettamente attuale e pratica. Per quel che riguarda il metodo scolastico, lo abbiamo certamente adattato alle nuove tecnologie della società dell'informazione, nell'analisi delle leggi, della dottrina e della giurisprudenza, offrendo la nostra particolare prospettiva sul tema. Come si avrà modo di capire, questa non è una tesi di pura analisi interpretativa e descrittiva, ma cerca anche di presentare alcune proposte.

A questa metodologia giuridico-classica, si affianca tutta una visione interdisciplinare della questione. Analizzare il tema del trattamento fiscale delle donne lavoratrici e imprenditrici implica il dover partire da studi sociologici e psicologici come punto di partenza dello stato dell'arte, senza per questo perdersi troppo. Allo stesso tempo, ci è sembrato d'obbligo trattare aspetti chiave di altre aree scientifiche, in particolare di Diritto Costituzionale (in relazione al principio di uguaglianza), di Diritto del Lavoro (come strumento principale per l'aumento dell'occupazione delle donne) e di Diritto Civile (come supporto al Diritto di Famiglia). D'altro canto, sebbene ci siamo occupati per lo più della dottrina spagnola, nondimeno sono presenti vari riferimenti bibliografici a quella italiana dovuti al periodo di ricerca che abbiamo svolto finanziato dal Ministero dell'Istruzione, della Cultura e dello Sport presso l'Università Alma Mater Studiorum - Università di Bologna, sotto la direzione dell'illustre professore Adriano Di Pietro.

Partendo da questa descrizione metodologica è necessario delineare l'ordine della struttura del lavoro. Dobbiamo riconoscere che la nostra prima intenzione era

estremamente ambiziosa, poiché l'obiettivo primario era valutare l'insieme delle misure o degli strumenti finanziari, tributari e di bilancio che incidessero in maniera diretta o indiretta sulla comunità femminile. Consapevoli, con l'andare del tempo, che la nostra intenzione aveva oltrepassato i limiti, soprattutto di lunghezza, abbiamo deciso di organizzare gli aspetti da trattare. Abbiamo considerato opportuno soffermarci sulla tassa principale all'interno del nostro sistema fiscale, l'I.R.P.F. Una tassa che riguarda la maggior parte dei contribuenti residenti in Spagna e dove l'obiettivo di uguaglianza in base al genere può avere una maggiore influenza, data la sua natura soggettiva. In definitiva, sono due le ragioni per le quali abbiamo deciso di soffermarci su di essa: il fatto che l'I.R.P.F sia una tassa rivolta alla popolazione in generale e il suo carattere soggettivo. Ci saranno altri momenti, D.m., per affrontare altri aspetti relativi alla fiscalità di genere in questa e altre tasse o nelle istituzioni in materia di contabilità di stato. L'argomento, al contrario di quanto possa sembrare, è molto vasto e non è per niente sviluppato, essendo poche le persone che hanno scelto di analizzarlo seguendo questa linea di ricerca a partire dal Diritto Finanziario e Tributario.

Il **Capitolo I** ha uno scopo introduttivo e ha l'obiettivo di far sorgere domande e offrire una visione preliminare dello stato dell'arte e dei principali dilemmi riguardanti l'incidenza dell'obiettivo di uguaglianza tra uomini e donne e la prospettiva di genere nel Diritto che regola la Finanza Pubblica. Abbiamo ritenuto fondamentale un capitolo di introduzione ai concetti e di rafforzamento della nostra posizione generica sul tema, alla luce della normativa vigente, della giurisprudenza dei Tribunali (in particolare del Tribunale Costituzionale o T.C.) e dei principali testi dottrinali che, direttamente o indirettamente hanno affrontato il tema. Questo capitolo spiega, in un certo modo, i due capitoli successivi, soprattutto perché si basa accuratamente sul Diritto Costituzionale.

È diviso in tre grandi blocchi, che coincidono con le tre dimensioni di uguaglianza: l'uguaglianza come valore, l'uguaglianza come principio e l'uguaglianza come diritto. L'uguaglianza è un elemento basilare per ogni Stato moderno che si consideri sociale e democratico di diritto. È una caratteristica identificativa che si ripete come una costante essenziale in tutte le Costituzioni democratiche. Il processo costituente spagnolo (1977-1978), adottando tale forma di organizzazione politica, ha voluto riferirsi all'uguaglianza in vari precetti della Costituzione vigente del 1978 (d'ora in avanti C.E.). Per esempio, l'uguaglianza viene considerata come un valore superiore dell'ordinamento giuridico (art.

1.1); un mandato ai poteri pubblici ai quali spetta l'obbligo di rimuovere gli ostacoli che impediscono l'uguaglianza reale ed effettiva degli individui e dei gruppi (art. 9.2); un principio e un diritto soggettivo generale che enfatizza su certi divieti specifici di discriminazione (art. 14); un limite che riguarda in particolar modo il dovere civico di ognuno di noi nell'intento di contribuire al sostenimento delle spese pubbliche (art. 31.1); o come un titolo tramite il quale si attribuisce competenza esclusiva allo Stato (art. 149.1.1^a).

I giuristi in generale, e più nello specifico i costituzionalisti, hanno discusso sulla distinzione dei termini "valore superiore", "principio" e "diritto". A volte vengono trattati come sinonimi, ma dobbiamo affermare che, secondo la buona tecnica giuridica, possiedono sfumature intrinseche, con importanti conseguenze nell'applicazione e interpretazione delle norme. Con la loro identificazione provocheremmo soltanto confusione e sebbene tutti partano da una stessa entelechia, in ultima istanza parlare di un diritto (come lo è il diritto ad essere trattati in egual forma e a non essere discriminati) implica mettere subito in evidenza quali ambiti di un principio possano essere portati dai cittadini dinanzi agli organi giurisdizionali, i quali valuteranno la loro pretesa per una questione di giustizia.

I valori, i principi e i diritti possiedono un contenuto caratterizzato dalla duttilità – ancora di più da un punto di vista politico-finanziario– e la loro convivenza e l'unità costituzionale si possono raggiungere soltanto mediante l'affermazione secondo cui non esistono categorie assolute e ciò porta al fatto che i precetti della Costituzione siano sempre soggetti a interpretazione e reinterpretazione, con il limite del loro contenuto essenziale. In realtà, qualsiasi Costituzione fondata sul principio democratico è la creazione normativa di un'etica sociale maggioritaria concreta, che può variare in base allo scorrere del tempo.

Quello che è certo è che, sebbene varie discipline affrontino la questione dell'uguaglianza, noi lo faremo prevalentemente da un'ottica giuridica e nella fattispecie da quella costituzionale e finanziaria, toccando in modo molto veloce altre aree del sapere, interne od esterne al mondo del Diritto.

In questo Capitolo I abbiamo affrontato con grande attenzione l'uguaglianza di fatto tra uomini e donne come esempio del valore superiore di uguaglianza e della sua connessione con altri valori e obiettivi del sistema finanziario. Abbiamo, inoltre, basato

parte della nostra esposizione (la più estesa del capitolo) sul principio di uguaglianza in generale e uguaglianza di genere nel Diritto che regola l'attività finanziaria dello Stato, partendo da una visione generale per poi scendere più nel dettaglio. In questo modo abbiamo analizzato il principio di uguaglianza e non discriminazione secondo il loro carattere informativo nell'ordinamento finanziario, le due dimensioni del principio di uguaglianza e non discriminazione, nella legge e nell'applicazione della legge finanziaria e ci siamo addentrati nel significato delle cause discriminatorie che sono specificatamente vietate dall'art. 14 C.E., tra le quali la discriminazione in base al sesso. L'uguaglianza di genere è un esempio del principio generale di uguaglianza, accentuata negli ultimi tempi dalla "prospettiva di genere". Perciò, abbiamo cercato di introdurre quest'ultima nei procedimenti di creazione della normativa regolatrice dell'attività finanziaria dello Stato, con particolare attenzione al rapporto sull'impatto di genere e alla sua esigenza nelle leggi finanziarie, in special modo nella Ley de Presupuestos Generales del Estado (L.P.G.E.).

Partendo dal fatto che il genere può essere una causa di diversità nelle norme che regolano l'attività finanziaria dello Stato, abbiamo analizzato l'inserimento delle azioni positive nel diritto che la regola, trattandone gli aspetti che la definiscono, lo studio dell'uguaglianza materiale di genere come obiettivo extrafiscale e della politica finanziaria, e il mandato dell'art. 11 della L.O.I. affinché i poteri pubblici adottino misure di azione positiva a favore delle donne.

Inoltre, ha richiamato la nostra attenzione anche il tema della discriminazione a causa dell'indifferenziazione nella legge finanziaria, la dottrina dei diritti acquisiti e l'aumento della parità basata sull'uguaglianza di fatto tra uomini e donne. In modo più pratico, anche se brevemente, siamo giunti ad una riflessione più specifica: le azioni positive nelle tasse e considerazioni sul modo in cui le azioni positive nel sistema finanziario debbano articolarsi come benefici fiscali o come spesa pubblica.

Per concludere, in questa parte del Capitolo I entriamo nel dibattito riguardo la possibilità che l'uguaglianza in generale, e in particolare quella di genere, possa essere un diritto soggettivo autonomo o soltanto un presupposto dell'esercizio di altri diritti, per poi affrontare brevemente l'analisi della tutela costituzionale dell'uguaglianza di genere nella legge e nell'applicazione della legge dei contribuenti, poiché, come è risaputo, questa tutela in materia tributaria è abbastanza particolare.

Tenendo presente che l'uguaglianza di genere possiede due campi d'azione, la promozione attiva e l'eliminazione della discriminazione, il **Capitolo II** affronta le questioni riguardanti il primo, cioè le misure di azione positiva nell'I.R.P.F per garantire l'occupabilità delle donne. Ci siamo soffermati scrupolosamente su alcune norme vigenti come la detrazione fiscale per maternità, sulla sua normativa applicabile, sulla natura giuridica e sui requisiti di applicabilità (requisiti soggettivi e oggettivi), così come sui particolari giuridici dell'erogazione anticipata e sui limiti per poterla concedere. La detrazione fiscale per maternità, regolata dall'articolo 81 della Ley del Impuesto de las Personas Físicas (L.I.R.P.F.), è una misura di carattere generale rivolta alle madri lavoratrici, escludendo soltanto coloro che non svolgono nessuna attività lavorativa o professionale, nella quale viene incluso in via eccezionale, per ragioni di parità, anche l'uomo. L'esclusione delle madri non lavoratrici, l'inclusione, anche se in via eccezionale, dell'uomo, i figli che danno diritto a detrazioni, il pagamento anticipato della detrazione e i limiti pecuniari, sono tutti oggetto di analisi delle nostre riflessioni. Nonostante sia una misura introdotta nel 2002, perché entrasse in vigore nel 2003, possiamo affermare che i temi su cui noi ci siamo soffermati finora non sono stati oggetto di analisi approfondita. Data la sua importanza, questa detrazione occupa gran parte dell'analisi del Capitolo II, dove analizziamo anche altri benefici fiscali, sia di tipo statale sia di tipo regionale, i quali riconoscono anche il fenomeno della maternità o l'inserimento delle madri nel mercato del lavoro.

Inoltre, in questo Capitolo, ci siamo soffermati sulle misure fiscali nell'I.R.P.F che cercano di stimolare le donne a diventare imprenditrici, tenendo presente che l'imprenditorialità è un obiettivo prioritario nell'attuale politica governativa, ragione per cui non abbiamo tralasciato il discorso su alcune questioni interessanti delle diverse strategie (nazionali ed europee) che pretendono stimolarla.

Parlare di imprenditorialità femminile nell'I.R.P.F. significa parlare di una detrazione nell'imposta lorda delle Comunità Autonome, approvata da alcune di esse, per libere professioniste. Una detrazione incostituzionale, come ha dichiarato il Tribunale Costituzionale, che però continua ad esistere in alcune Comunità Autonome., come per esempio nella Comunità Autonoma di Madrid, anche se non si limita precisamente al fomento dell'occupazione femminile, come vedremo. Per questo motivo, abbiamo cercato di aprire un dibattito sulle possibili vie fiscali che si possono analizzare per fomentare in qualche modo la libera professione femminile nell'I.R.P.F.

In relazione a questo, abbiamo cercato di studiare e allo stesso tempo proporre incentivi fiscali per l'imprenditore persona fisica seguendo due modalità: in primo luogo abbiamo riflettuto sulla necessità di incentivare l'imprenditorialità femminile e, in secondo luogo, su come si possa stimolare l'assunzione di lavoratrici e l'assunzione secondo il principio di uguaglianza, specialmente quando ci si occupa dei rendimenti delle attività economiche nell'I.R.P.F. Abbiamo affrontato anche alcuni aspetti relativi all'assunzione tra coniugi nel momento della pianificazione dei rendimenti netti delle attività economiche, partendo dalla premessa secondo la quale tale assunzione può essere una soluzione affinché le donne coordinino le loro aspirazioni lavorative con i loro impegni familiari. Il trattamento fiscale dei piani di uguaglianza e dei vari distintivi di parità ha suscitato il nostro interesse, anche in virtù del riconoscimento dello sforzo di quegli imprenditori più sensibili ai dilemmi riguardo al genere.

In conclusione, nel Capitolo III, che chiude la tesi, affrontiamo gli aspetti che riguardano la famiglia nell'I.R.P.F., con l'obiettivo di riconoscere lo sforzo di quei modelli di famiglia (con particolare attenzione alla coppia sposata) dove entrambi i coniugi lavorano e che subiscono una mancanza di attenzione per quanto riguarda le tasse. È un capitolo sia di interpretazione giuridica, sia di riflessione e proposte.

Si analizzano le circostanze personali e familiari nell'I.R.P.F., osservando il tutto da una tripla prospettiva. Nella prima affrontiamo le nuove sfumature acquisite dal regime tributario familiare nell'I.R.P.F. di fronte alla crescente assunzione della donna nel mercato del lavoro. La premessa dalla quale partiamo in questo capitolo è quella per cui nell'I.R.P.F. non si presta sufficiente attenzione ai modelli familiari all'interno dei quali entrambi i membri lavorano. Abbiamo ampiamente parlato dei dettagli della tassazione congiunta e delle alternative fiscali per favorire soprattutto questi modelli di famiglia, ponendo attenzione sulle detrazioni per le spese degli asili nido approvate da alcune CC.AA. e la possibile acquisizione di questi benefici da parte della legislazione statale, per offrire in questo modo una stessa regolazione in tutto lo Stato. Inoltre, abbiamo riflettuto in maniera critica su alcuni benefici che cercano di premiare il fatto che solo uno dei coniugi realizzi le faccende domestiche, il tutto da una prospettiva che stimola l'inclusione o la permanenza della donna nel mercato del lavoro.

In secondo luogo, abbiamo proposto alcune questioni da migliorare nei minimi personali e familiari in onore a un miglior riconoscimento dei vincoli familiari e del ruolo che in essi occupano le donne. Siamo convinti che essi si costituiscano come elementi della Tassa dove dovrebbero essere considerati in modo adeguato tutte quelle spese fondamentali per la vita di tutti i giorni e dove abbiamo voluto considerare la comunità femminile, dalla premessa secondo la quale le donne sono tradizionalmente coloro che si occupano prevalentemente della cura della prole e delle persone a carico della famiglia. Come è risaputo, questa tradizionale dedizione alle faccende familiari rende molto più difficile l'assunzione o la permanenza della comunità femminile all'interno del mercato del lavoro. Nello studio dei minimi ci siamo soffermati specialmente sui cambi che li riguardano, all'indomani della recente riforma avanzata dalla Legge 26/2014 del 27 novembre, che riforma l'I.R.P.F. Tra i cambiamenti, il più importante è senza dubbio l'introduzione della dipendenza economica nei minimi per i discendenti, assimilando tale requisito a quello della convivenza; questa nuova norma non è esente da problemi interpretativi e noi abbiamo cercato di offrire la nostra valutazione a riguardo.

Infine, concludiamo il capitolo con le conseguenze tributarie delle relazioni economiche tra i coniugi, o coppie di fatto, nel caso in cui si produce una crisi matrimoniale ed entrambe le parti non si sono dedicate in egual misura alle attività professionali e lavorative e ai lavori svolti all'interno delle mura domestiche. Quest'ultima parte, conclusione della tesi, si sviluppa precisamente sul fatto che la minore partecipazione lavorativa delle donne rispetto a quella degli uomini può sfociare in determinati istituti civili, che di solito si manifestano in particolar modo di fronte a una crisi familiare. In questo senso, affrontiamo il trattamento nell'I.R.P.F. delle relazioni economiche degli (ex) coniugi e dei conviventi in seguito alla crisi familiare. Ci occuperemo quindi del trattamento fiscale delle pensioni compensative e dei rimborsi per lavori svolti tra le mura domestiche, sia per i coniugi sia per le coppie di fatto, visto che alcune normative delle Comunità Autonome prevedono già queste norme per le unioni stabili e in ogni caso le parti possono approvarle in virtù dell'autonomia della volontà.