

## LA TRIBUTACIÓN Y SU IMPACTO DE GÉNERO EN ESPAÑA\*

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE\*\*

**RESUMEN:** La finalidad del tributo es obtener ingresos para destinarlos a los gastos públicos, pero la carga tributaria también juega un importante papel promoviendo o desincentivando las conductas de la ciudadanía. Cuando se regula el deber de contribuir se incide en otras facetas de la vida social como son las condiciones de igualdad de hombres y mujeres. Así el tratamiento tributario del trabajo fuera del hogar, el trabajo doméstico, o la consideración de las tareas de cuidado de las personas dependientes, condicionan los comportamientos y pueden ayudar a la pervivencia de los roles que el género ha impuesto. Es esta una intervención indirecta y mediata de regulación de las conductas por el Derecho, pero no por ello menos directiva y determinante. Estas páginas tienen la finalidad de explicitar la repercusión que las normas tributarias españolas poseen en la igualdad entre hombres y mujeres.

**PALABRAS CLAVE:** Norma tributaria - Derecho tributario promocional - género - igualdad - impuesto sobre la renta.

## TAXATION AND ITS IMPACT IN SPAIN

**ABSTRACT:** The purpose of taxes is to obtain revenue to public expenditure, but the tax rules also perform a social task management. Along with regulating the duty to contribute, it also regulates the conditions of equality of men and women. The persistence of gender roles depend on the treatment of work outside and inside home, treatment or care tasks dependents. Tax rules also raise revenue and regulatory behaviors. The tax rule indirectly regulates such aspects but with great social impact.

---

\* Este artículo forma parte del Proyecto de Atracción de Capital Humano Avanzado CONICYT, denominado: "Programa de investigación, docencia y transferencia de conocimiento sobre la igualdad desde la perspectiva del derecho financiero y análisis jurídico de las medidas tributarias presupuestarias de la crisis económica" N° 80112003/2012, cuyo director responsable es el Dr. Masbernat.

Fecha de recepción: 23 de octubre de 2012.

Fecha de aceptación: 13 de agosto de 2013.

\*\* Doctor en Derecho, Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Barcelona. Correo electrónico: miguelangel.sanchez@uab.es.

These pages aim to analyze the effects of gender that some Spanish law tax rules have.

**KEY WORDS:** tax Rules - Promotional tax law - gender - equality - income tax.

*Sumario: Introducción. 1.) Tributación e igualdad de hombres y mujeres. 2.) La importancia de los modelos familiares. (2.1.) Unidad Familiar. (2.2.) Parejas de hecho y uniones convivenciales. 3.) El ámbito doméstico y del cuidado. (3.1.) Mínimo personal y familiar ¿compensación de cuidados? (3.2.) Presunción de retribución y trabajo doméstico. 4.) El trabajo de la mujer fuera del hogar. Bibliografía.*

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad se reconoce de manera prácticamente universal a la igualdad como principio normativo y ético. Es uno de los valores que conforman la convivencia organizada y que, normalmente, aparece recogido en las Constituciones de los Estados contemporáneos. Múltiples son las leyes, nacionales e internacionales, que reconocen la igualdad de oportunidades y la abolición de la discriminación por razón de sexo como parte de su contenido.

En tal orientación se ha de tener presente que el Derecho positivo vehicula valores, no es un conjunto de normas escritas neutras, sino que establece criterios de ordenación social beligerantes y comprometidos ideológicamente. Así, el Derecho no es un mero conjunto de normas que se aplican de manera aislada a un contexto social aséptico sino que aparece irremediablemente impactada por las creencias, costumbres y pensamientos de las personas que las elaboran, aplican y controlan. Son estos pensamientos y creencias, que comportan formas de concebir y ordenar el mundo y la sociedad, los que acaban por determinar la condición y posición de las mujeres y los hombres en su seno.

En el ordenamiento español existe un amplio y consensuado reconocimiento del derecho subjetivo a la igualdad y a la no discriminación. La igualdad posee una gran primacía, tanto por el rango constitucional como por la amplitud de su reconocimiento. La igualdad es valor superior del ordenamiento jurídico, según declara el art.1.1 de la Constitución española (en adelante CE); se manifiesta como principio ordenador de diversas instituciones y ámbitos –cabe destacar por ser nuestro objeto el tributario en el artículo 31 CE–. Pero la igualdad es, sobre todo, un derecho subjetivo, que impide la discriminación, específicamente, por razón

de sexo, del art. 14 CE. En tal sentido se ha de tener presente que “*los derechos fundamentales no incluyen solamente derechos subjetivos de defensa de los individuos frente al Estado, y garantías institucionales, sino también deberes positivos por parte de este [...]. Además los derechos fundamentales son los componentes estructurales básicos tanto del conjunto del ordenamiento jurídico objetivo como de cada una de las ramas que lo integran, en razón de que son las expresiones jurídicas de un sistema de valores que, por decisión del constituyente, han de informar la organización jurídica y política*”<sup>1</sup>. También la igualdad es compromiso, deber de los poderes públicos al tener que promover las condiciones de igualdad real y efectiva, y remover las condiciones que la dificulten –art. 9.2 de la CE–.

La igualdad de oportunidades, en tales parámetros, parte de reconocer las distintas situaciones de partida de los miembros de un género en relación con una actividad o situación social. Es preciso entonces la acción positiva del Estado para promover y remover la desigualdad de partida, en palabras de Victoria Camps: “*Al Estado corresponde, porque nadie sino un poder central puede hacerlo, redistribuir los bienes básicos –materiales y espirituales– de forma que las posibilidades de intervenir y participar en la toma de decisiones sea una posibilidad real para todos los ciudadanos. No se trata de repartir dinero ni riqueza, sino de atender a las necesidades básicas de todos, repartiendo con equidad los bienes que satisfacen esas necesidades: la educación, el cuidado de la salud, el trabajo, las prestaciones por jubilación o desempleo*”<sup>2</sup>. En el plano positivo la interpretación sistemática del art. 14 y art. 9.2 de la CE ha permitido la formulación de la desigualdad compensatoria como instrumento para conseguir mayores niveles de igualdad real<sup>3</sup>.

Pero sobre todo, la conformación del Estado como Social, como prestador, nos aboca a plantear el principio de igualdad entre hombres y mujeres desde su eficacia. Ello comporta no solamente la declaración de este valor-principio-derecho, sino que se garanticen las condiciones materiales para que su ejercicio sea real y efectivo. Por eso puede afirmarse que la igualdad formal garantizada por las leyes no es un límite sino un presupuesto necesario, aunque no suficiente, de la igualdad real y efectiva. Es decir, un mínimo negativo e indeclinable a partir del cual puede operar una política positiva de remoción de obstáculos y de creación de las condiciones necesarias para conseguir una mayor igualdad entre los ciudadanos y las ciudadanas.

Las leyes actuales reconocen a los hombres y a las mujeres unos mismos derechos, pero la realidad social es terca y sus manifestaciones coti-

<sup>1</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 11 de abril de 1985. Rol nº 53-1985 consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 17 de abril de 2012].

<sup>2</sup> CAMPS, Victoria (1994) *Los valores de la educación*. Madrid. Anaya, 47 pp.

<sup>3</sup> Ver BALAGUER CALLEJÓN, Francisco (Coordinador) (2005) *Manual de Derecho Constitucional*. Volumen II. Madrid. Tecnos, 84 pp.

dianas evidencian que con esto no hay lo suficiente, porque el sustrato cultural de las creencias sociales mantiene comportamientos y valoraciones en que todavía se discrimina<sup>4</sup>. Es necesaria también la eliminación de las estructuras sociales deterministas para conseguir sociedades cada vez más libres. Resulta preciso cuestionar las dinámicas sociales que ahondan en esta brecha, en particular, la organización laboral basada en la especialización funcional de las mujeres en el ámbito privado y los hombres en el ámbito público. Se ha de organizar la sociedad de manera que se pueda conciliar y compartir ambos ámbitos para superar las segregaciones y condicionamientos de género. De no superar tales estructuras se mantendría la segregación en actividades, así como el mantenimiento de las desigualdades existentes. Para evitar que las actuales formas de desigualdad discriminatoria se reproduzcan, hoy más que nunca hace falta impulsar políticas y normas jurídicas que garanticen la igualdad de oportunidades. Esta es una demanda a realizar a nuestro Estado dado los presupuestos normativos sobre los que se asienta.

En tal contexto el Derecho Financiero no es un cuerpo normativo ajeno a las sensibilidades sociales, aunque tradicionalmente su relevancia en el ámbito económico ha eclipsado dicha vertiente. La norma financiera constituye una perspectiva esencial para determinar y cuantificar las políticas públicas, tanto en su previsión de gasto, a través del presupuesto, como al vehicular el grado de contribución-solidaridad que se exige a la ciudadanía a través del pago del tributo. Si bien para el Derecho Tributario el principio de igualdad posee un sentido propio vinculado a la capacidad económica como criterio de tributación.

Llegados a este extremo cabe plantear si mediante el Derecho Tributario se puede incidir de alguna manera en la igualdad entre hombres y mujeres. También, y partiendo de que no existe regulación jurídica inocua, cabe poner de relieve algunas manifestaciones del ordenamiento español en donde expresa o implícitamente dicha intervención se ha llevado a cabo con resultados diversos.

---

<sup>4</sup> La Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, sobre igualdad efectiva de mujeres y hombres, desarrollando algunas previsiones constitucionales en materia de igualdad, establece un conjunto de compromisos vinculantes de los poderes públicos –derechos subjetivos de la ciudadanía–, y un conjunto de directrices para promover la acción de los particulares. Como compromiso de los poderes públicos se enuncia la necesidad, por un lado, de una acción normativa de eliminación de manifestaciones de discriminación y, por otro, de actuaciones para promover una igualdad real entre el hombre y la mujer, removiendo los estereotipos que impidan alcanzarla. Como medidas a efectuar por los poderes públicos se prevén una serie de acciones positivas con la finalidad de modificar las condiciones fácticas de desigualdad.

## 1) TRIBUTACIÓN E IGUALDAD DE HOMBRES Y MUJERES

La igualdad tributaria se reconoce normativamente en el ordenamiento español como un principio jurídico regulado en el art. 31.1 de la CE: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. Y posee un contenido material propio y diverso al derecho a la igualdad y a la prohibición de la discriminación, específicamente por razón de sexo, que recoge el art. 14 de la CE.

La igualdad tributaria alude a un sentido material y objetivo de la misma. Objetivo, en tanto que no tiene en cuentas las situaciones subjetivas, las circunstancias personales, sino su situación económica. Y material, dado que se vincula a la capacidad económica y a la progresividad para dotarla de sentido. Así no resulta una mera igualdad aritmética, en la que prima la idea de equivalencia, sino una igualdad asociada a la idea de proporcionalidad, en la que se tiene en cuenta las singularidades de cada situación. La diferencia es relevante, pues mientras en la primera se establece una correspondencia entre los objetos, en la segunda, se valoran los objetos en función de las circunstancias de las personas.

Como punto de partida no se puede identificar la igualdad tributaria con la igualdad proclamada por el artículo 14 en base a que: “*no puede soslayarse que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. La igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser a estos efectos reconducida al artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la desigualdad que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario que alienta la aspiración a la redistribución de la renta*”<sup>5</sup>.

Por ello el principio de igualdad tributaria se diferencia del derecho subjetivo reconocido en el art. 14, a la igualdad y a la proscripción de la discriminación, en dos aspectos; uno, vinculado a su naturaleza normativa, la igualdad tributaria es un principio y la igualdad del art. 14 es una regla que reconoce un derecho. Y el otro aspecto de diferencia, reside en que su reconocimiento posee menores garantías constitucionales.

La igualdad tributaria, en tanto que principio, resulta un elemento básico y estructural del ordenamiento tributario. Más precisamente, la re-

<sup>5</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 20 de julio de 1981. Rol nº 27-1981 consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 17 de abril de 2012], FJ 4º, también en TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 15 de febrero de 1993. Rol nº 54-1993 consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 17 de abril de 2012], FJ 4, entre otras muchas.

ferencia del art. 31 de la CE a la igualdad en el ámbito tributario es a un principio exigible a todo el sistema tributario, al conjunto de tributos. No se aplica a todas y cada una de las figuras tributarias, por lo que resulta un principio de difícil aprehensión y sujeto a un juicio eminentemente valorativo. Expresa un valor material esencial, y es por ello que resulta menos concreto que el reconocimiento de un derecho subjetivo. Se ha de tener presente que, mientras las reglas son mandatos concretos de cumplimiento obligatorio, los principios ponen de relieve valores más generales, no concretos mandatos, “[...] las reglas nos proporcionan el criterio de nuestras acciones, nos dicen cómo debemos, no debemos, podemos actuar en determinadas situaciones específicas previstas por las reglas mismas; los principios, directamente no nos dicen nada a este respecto, pero nos proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas pero que a priori aparecen indeterminadas”<sup>6</sup>.

El principio de igualdad tributaria, a diferencia del derecho a la igualdad reconocido en el art. 14, no podrá ser objeto de recurso ante el Tribunal Constitucional. Así se señala en el art. 53.2 de la CE al establecer la posibilidad de que “Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional”.

El principio de igualdad tributaria no puede acudir directamente en amparo ante el Tribunal Constitucional y ello le resta de una importante protección. Ahora bien, puede plantearse dicho recurso a través del reconocimiento que efectúa el art. 14, no tanto a la igualdad sino a la prohibición de cualquier discriminación. Para ello, se ha de “subjetivar” el contenido del principio de igualdad, o sea, se ha de buscar una diferencia de trato referida a categorías o grupos de sujetos, para así poder alegar la existencia de una discriminación prohibida por dicho precepto y poderla alegar por esta vía.

Resulta así que la igualdad en el ámbito tributario es un principio del sistema tributario, en su conjunto, con un contenido objetivo y material vinculado a la capacidad económica y progresividad. Se relaciona tanto con la capacidad económica como con la progresividad que se predica del sistema tributario. Con la capacidad económica comporta que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera<sup>7</sup>. También se asocia al principio de progresividad, en la medida que trata de corregir las desigualdades existentes en base a tal criterio. Afirma Pérez Royo que la

<sup>6</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo (2009) *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid. Editorial Trotta, 110 pp.

<sup>7</sup> MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José María, y CASADO OLLERO, Gabriel (2006) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. Tecnos, 118 pp.

progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva con el concurso de los poderes públicos<sup>8</sup>.

En definitiva el principio de igualdad tributaria, a decir de Cazorla Prieto, solo cobra sentido por referencia al resto de principios del art. 31<sup>9</sup>. Esta relación es evidente con el principio de capacidad económica y el de generalidad. Pero también respecto a la progresividad pues esta comporta que el sistema tributario trate cualitativamente de manera diversa a quienes tengan diversa capacidad económica, así tendrá que gravarse de manera superior a los que tengan la mayor capacidad.

El Estado posee una serie de facultades normativas, de manera muy acusada en el campo del Derecho Tributario, que le permiten encauzar y orientar la actuación ciudadana sin que suponga el empleo de coacción directa. La obligación de pagar una mayor o menor carga tributaria actúa como una medida que condiciona la conducta de la ciudadanía deseosa de menores gravámenes. No se la obliga directamente a realizar un comportamiento –no se ejerce coacción–, pero indirectamente resulta un instrumento eficaz de compulsión, ya sea, por contemplar un beneficio fiscal –deducción, reducción o bonificación– que conlleva un menor pago, o ya sea, por suponer una mayor carga fiscal que hace gravoso patrimonialmente una actuación.

Los anteriores planteamientos se insertan en el contexto de un Derecho Tributario Promocional<sup>10</sup> que evidencia cómo el Derecho en general, y el Tributario en particular, no es un fin en sí mismo, sino un medio para el logro de determinados objetivos sociales deseables. Ahora bien, la instrumentalidad del Derecho Tributario se ha considerado de segundo grado<sup>11</sup>, en la medida que la obtención de recursos persigue suministrar los fondos para que otras Administraciones realicen sus fines. No obstante, la faceta promocional del tributo le otorga una perspectiva final –de

<sup>8</sup> PÉREZ ROYO, Fernando (2005) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid. Civitas, 56 y 60 pp. También VARONA ALAVERN considera que la progresividad del sistema tributario es una consecuencia del principio de igualdad (VARONA ALAVERN, Juan Enrique (2007) “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 135, pp. 541-592, pp. 573).

<sup>9</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María (2001) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Pamplona. Aranzadi, 110 pp. SAINZ DE BUJANDA afirma que la igualdad constituye la expresión lógica del principio de justicia; de ahí que la igualdad sea un criterio básico (SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1967) *Notas de Derecho Financiero*. Madrid. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, 187 pp.).

<sup>10</sup> A este respecto VELARDE ARAMAYO acoge los planteamientos de la doctrina, particularmente, la italiana (VELARDE ARAMAYO, María Silvia (1997) *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*. Madrid. Marcial Pons. 43-45 pp.).

<sup>11</sup> Ver en tal sentido CAZORLA PRIETO, Luis María (2002) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Pamplona. Aranzadi, 39 pp.

primer grado— pues, además de obtener ingresos, procura la realización de políticas económicas y sociales constitucionalmente reconocidas. A través de tales orientaciones normativas se busca, también, facilitar una mayor intervención de la sociedad en fines y acciones consideradas de interés general; por una vía no imperativa, voluntaria, aunque incentivada.

Se ha de tener presente que en el tributo convergen diversas finalidades; la que podríamos denominar intrínseca, que supone obtener recursos dinerarios para financiar gastos públicos y; la asociada a la anterior, en tanto que pretende, además de la recaudación, determinadas finalidades sociales, como la redistribución de la riqueza o la solidaridad<sup>12</sup>. Esta finalidad asociada es la que se evidencia a través de algunos de los principios constitucionales que configuran el sistema tributario español y se relaciona, sobre todo, con el principio de progresividad del art. 31 de la Constitución española. Sin obviar los anteriores fines fiscales-recaudatorios (intrínsecos y asociados) aparecen los de carácter extrafiscal que pretenden, a través de la figura tributaria, satisfacer necesidades colectivas diversas interviniendo en el comportamiento de los destinatarios.

Con el tributo también se pretende modificar la conducta de la ciudadanía 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<sup>13</sup>.

La extrafiscalidad exige normar, en palabras de Lejeune, prescindiendo de la equitativa distribución de las cargas públicas en función de la capacidad económica de cada sujeto<sup>14</sup>. Por consiguiente, tal perspectiva parte de que el ordenamiento tributario no solamente sirve para recaudar ingresos públicos, sino también para fines extrafiscales o ultrafiscales<sup>15</sup> considerados como fines accesorios o externos, o no esenciales<sup>16</sup>. Con ello

<sup>12</sup> Referencia tal orientación VARONA ALABERN, Juan Enrique (2009) *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid. Marcial Pons, 157-158 pp. y CAZORLA PRIETO, Luis María (2002) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Pamplona. Aranzadi, 41 pp., entre otros.

<sup>13</sup> El art. 2.1. de la LGT afirma que: “*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”.

<sup>14</sup> LEJEUNE, Enrique (2001) *Prólogo* En AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 13 pp.

<sup>15</sup> RODRÍGUEZ 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 (RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel (2004) “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”. *Nueva Fiscalidad*. N° 3 marzo. 24 pp.).

<sup>16</sup> Estas son algunas de las características o calificaciones señaladas por PÉREZ DE AYALA, CASADO OLLERO, GONZÁLEZ GARCÍA, LASARTE ÁLVAREZ, ALONSO GONZÁLEZ entre otros y que recogemos de AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari (2001) *La utilización extrafiscal de los tributos y*

se evidencia la beligerancia del sistema fiscal respecto de las transformaciones sociales. Tales orientaciones parten de concebir a la figura tributaria como un instrumento más de ordenación social, ya que no aparece vinculado a la obtención de recursos.

La extrafiscalidad se vincula directamente a la plasmación de los principios rectores de la política económica y social del Capítulo III del Título I de la CE e, indirectamente, con los fines económicos y sociales concretados o deducidos de toda la Constitución<sup>17</sup>. Tal faceta posee correlación con la existencia de mandatos constitucionales –art. 9.2– que reconocen el deber de los poderes públicos para promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas; y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, facilitando la participación de toda la ciudadanía en la vida política, económica, cultural y social. De esta manera, modulando la carga tributaria, puede hacerse efectivo el mandato dirigido a los poderes públicos de promover condiciones para una igualdad más real y efectiva entre hombres y mujeres.

El carácter extrafiscal comporta que los tributos sean también instrumento de regulación, en tanto que pretenden influir en las decisiones y comportamientos, además de procurar la recaudación. Así pueden realizarse dos compulsiones básicas, una de estímulo positivo a través de beneficios fiscales, que implica una menor tributación y, otra desincentivadora, a través del gravamen de los comportamientos.

La intervención del Derecho Tributario a la vez que conforma la tributación, su objeto directo y principal, incide en otras facetas de la vida social como la igualdad entre hombre y mujeres. Tal intervención, normalmente indirecta, puede ser más o menos explícita, y más o menos intencional. Pero no por ello puede ignorarse las consecuencias que comporta, y el respeto que ha de observar al principio de igualdad de trato. Atendiendo a tales orientaciones, hemos de poner de manifiesto algunos aspectos relevantes en materia de igualdad entre hombre y mujeres que inciden, bien en el trabajo fuera del hogar; bien al tratar las tareas de cuidado de personas dependientes o bien al contemplar el trabajo doméstico.

---

*los principios de justicia tributaria*. Bilbao. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 56-57 pp.

<sup>17</sup> En tal orientación la doctrina del Tribunal Constitucional: “*Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*”. (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 26 de marzo de 1987. Rol nº 37-1987 consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 17 de abril de 2012].)

En primer lugar, cabe analizar cómo el reconocimiento y tratamiento de determinados modelos familiares a nivel fiscal puede condicionar, no tan solo las formas de agrupación de las personas sino la actividad laboral fuera del hogar. Todo ello en un contexto en el que la Constitución española (art. 39.1) no establece modelo familiar alguno, limitándose a señalar que los poderes públicos han de asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia.

En segundo lugar, también hemos de analizar si el legislador fiscal se plantea, y trata de manera implícita o explícita, el reconocimiento y/o compensación de los cuidados y trabajo realizado en el seno del hogar familiar. Este resulta un aspecto relevante a considerar dado el rol tradicional asignado a la mujer en tal contexto.

En tercer lugar, otra de las cuestiones que poseen gran importancia para subvertir los roles tradicionales es la conciliación del trabajo fuera del hogar y la vida familiar. En tal contexto se regula en el art. 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre (en adelante LIRPF), una deducción fiscal específica que se aplica a la mujer trabajadora con hijo o hija a cargo. Dicha medida tiene como beneficiaria prioritaria, con preferencia al padre, a la madre trabajadora.

## 2) LA IMPORTANCIA DE LOS MODELOS FAMILIARES

El reconocimiento y tratamiento tributario de los diversos modelos familiares posee una importante incidencia en la igualdad entre hombres y mujeres. La libre conformación familiar, en donde el estado civil –matrimonial o no– no implique un diverso trato tributario, puede ayudar a superar las tradicionales asignaciones de roles y dependencias económicas<sup>18</sup>.

En el ámbito tributario los lazos familiares son relevantes para el tratamiento de la renta, al tener en consideración las mayores necesidades que supone la existencia de personas dependientes económicamente –menores, personas ancianas o con discapacidades– y al privilegiar determinados traspasos patrimoniales. Así pueden compensarse las mayores cargas familiares estableciendo mayores umbrales de renta no sometidos a tributación, diversas tarifas, o señalando beneficios fiscales en la cuota o la

---

<sup>18</sup> Ver también NAVAU MARTÍNEZ-VAL, María Pilar (2012) “El tratamiento del modelo familiar de responsabilidades compartidas en el impuesto personal sobre la renta”. *Impuestos*. Nº 1. Año 28, tomo I, Editorial La Ley. Para el análisis comparado de la temática tener presente a PÉREZ DE VEGA, Leonor María (2010) “Una visión comparada de las medidas fiscales de conciliación de la vida laboral y familiar. Especial referencia al modelo norteamericano”. *Nueva Fiscalidad*. nº 5 y FLAQUER, Luis (2000) *Las políticas familiares en una perspectiva comparada*. Barcelona. Colección Estudios Sociales nº 3. Fundación “La Caixa”.

base. Esta preocupación resulta patente, sobre todo, en la conformación de las unidades familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de las deducciones por razón de ser cónyuge, al gravar la sucesión por causa de muerte en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## 2.1) UNIDAD FAMILIAR

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 familiares<sup>19</sup>. A la hora de definir unidad familiar la ley opta por dos modelos: el monoparental, compuesto por uno de los progenitores con los hijos menores que convivan; y el biparental, integrado por los dos cónyuges y los hijos menores, si los hubiera<sup>20</sup>.

En la unidad familiar biparental resulta relevante el estado civil –el matrimonio o no– de la persona. Tal aspecto conlleva visibilizar una determinada forma de familia, a la vez que comporta un tratamiento singularizado de las rentas acogidas a tal forma de tributación. Se ha de tener presente que la Constitución española, a la hora de referirse a la protección social, económica y jurídica de la familia en el art. 39.1, no concreta un modelo matrimonial ni su carácter heterosexual.

La unidad familiar en el IRPF bascula así sobre dos criterios: la existencia de un matrimonio y la filiación de los hijos menores señalando el Tribunal Constitucional que: *“En definitiva, son de dos órdenes las situaciones en las que la Ley permite la declaración conjunta. El primero de ellos engloba los supuestos en los que existe un vínculo matrimonial, con independencia de que los cónyuges tengan o no hijos menores a su cargo: los hijos, especifica claramente la norma, únicamente se integrarán en la unidad familiar «si los hubiere». El segundo, abarca los supuestos de las familias monoparentales, esto es, las formadas por el padre o la madre con sus hijos, con independencia de que estos hayan sido adoptados, sean el fruto de una ante-*

<sup>19</sup> Respecto de la opción fiscal que supone ver ALMAGRO MARTIN, Carmen (2005) *Opciones fiscales en el IRPF*. Granada. Comares. 31 a 120 pp.

<sup>20</sup> Artículo 82 de la LIRPF *“1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar: 1.- La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera: a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos. b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada. 2.- En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1 de este artículo [...]”*.

*rior relación matrimonial o hayan sido concebidos fuera del matrimonio*<sup>21</sup>. Ahora bien, determinar la composición de la unidad familiar no queda al arbitrio del sujeto pasivo del impuesto, sino que se predetermina en la Ley con carácter imperativo. (Así la STC 47/2001, de 15 febrero [RTC 2001, 47], FJ 5). En consecuencia, no se permite crear unidades familiares atípicas a efectos fiscales, pues las modalidades permitidas legalmente tienen un carácter tasado<sup>22</sup>.

La problemática de la igualdad respecto de las unidades familiares en el IRPF se ha planteado desde dos perspectivas. La primera, parte de criticar el tratamiento perjudicial otorgado al matrimonio, pues al existir varios miembros perceptores de rentas, y dada la progresividad de los tipos impositivos, les corresponderá una mayor tributación. La segunda, y relacionada con la perspectiva anterior, es la que postula que tal forma de declarar beneficia a determinados modelos familiares en los que existe un cónyuge dependiente y que no trabaja fuera del hogar.

La primera perspectiva afirma que no se defiende a la familia basada en el matrimonio, dado que tributariamente se la trata peor que a la pareja de hecho. Y ello es así, como regla general, en caso de existir dos perceptores de renta. Pero este argumento no es definitivo, pues en la actualidad no existe obligación de declarar conjuntamente a cada cónyuge, se trata de una opción<sup>23</sup>.

La declaración conjunta origina la suma de rendimientos, lo cual conlleva la aplicación de una tarifa superior que la tributación individual, dado su carácter progresivo. 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<sup>24</sup>. Este último tratamien-

<sup>21</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 11 de febrero de 2001. Rol nº 47-2001 consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 17 de abril de 2012].

<sup>22</sup> Como ha recordado la Sentencia del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA, de 17 febrero 2000. Rol 1199-2000 y la Sentencia del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA, de 18 enero 2002. Rol 719-2002 consultadas en el servicio westlaw [fecha de la visita 7 de mayo de 2012]. En tal sentido no creemos aplicable a otras realidades familiares dicha forma de tributación por cuando no cabe la analogía ya que, además de no poder aplicarse beneficios tributarios mediante la integración (art. 14 LGT), no existe laguna que haya de colmarse. De la regulación efectuada y de su pervivencia queda clara la voluntad del legislador de configurar la unidad familiar sobre la base de la relación matrimonial y paterno-materno-filial.

<sup>23</sup> Respecto del tratamiento de la tributación conjunta, se ha de partir de recordar la declaración de inconstitucionalidad de la tributación conjunta obligatoria de los matrimonios efectuada por la Sentencia del TRIBUNAL CONSTITUCIONAL de 20 de febrero de 1989. Rol 45-1989 consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 7 de mayo de 2012]. En tal orientación la tributación conjunta pasa a ser un régimen optativo para los matrimonios.

<sup>24</sup> Ver art. 84.2 de la Ley 35/2006, 28 de noviembre.

to 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.

Se ha planteado ante los tribunales la posibilidad de establecer como unidad familiar la de cada uno de los cónyuges de un matrimonio con sus hijos, argumentándose que esta es una opción a la que sí pueden acogerse las parejas que conviven «more uxorio». Tal solución, propugnaban los recurrentes, evitaría el trato discriminatorio que sufren las rentas en esta forma de declaración. Las Sentencias del Tribunal Constitucional –Sentencia de 15 febrero 2001. Rol 47-2001 y la Sentencia, de 29 de octubre de 2001. Rol 212-2001– analizan la problemática de si la tributación en la modalidad de declaración conjunta, como unidad familiar de los matrimonios, supone una discriminación por su trato fiscal respecto de la declaración individual de las parejas de hecho. Resuelven que no supone 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<sup>25</sup>.

La segunda perspectiva argumenta que solo se reconoce un determinado modelo familiar, el que tiende a reproducir el rol tradicional de la mujer dependiente económicamente, que realiza un trabajo doméstico no retribuido. La unidad familiar cristalizaría una concreta realidad sociológica, en que uno de los cónyuges asume el cuidado de las personas dependientes y el trabajo del hogar, mientras que el otro es el único que puede trabajar fuera del hogar<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> Señalan tales resoluciones: “Pues, para que el art. 14 CE resulte vulnerado por el legislador, no basta con que en situaciones puntuales, al margen de los objetivos perseguidos por la Ley, determinados sujetos pasivos, con un determinado nivel de renta, puedan verse ocasionalmente beneficiados en su declaración del IRPF por el hecho de no mantener una relación matrimonial. Como hemos señalado en diversas ocasiones, las leyes «en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad» (SSTC 73/1996, de 30 de abril [RTC 1996, 73], F. 5; y 289/2000, de 30 de noviembre [RTC 2000, 289], F. 6). Por el contrario, la discriminación denunciada solo podría apreciarse si un análisis de la regulación del IRPF llevara a la conclusión de que la Ley establece un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los sujetos pasivos casados que para quienes no lo están, en atención, precisamente, a su vínculo matrimonial. Pero nada de esto puede deducirse ni del art. 87 LIRPF, que como hemos señalado establece expresamente la posibilidad de que los cónyuges no separados legalmente opten por el régimen de tributación conjunta cuando lo estimen conveniente, ni del resto de los preceptos de la Ley 18/1991, que regulan los elementos que inciden en la cuantificación del IRPF sin atender en absoluto al estado civil de los sujetos pasivos”.

<sup>26</sup> El impacto de tributación conjunta sobre la base de tal realidad ha sido analizada, sobre todo, con una orientación esencialmente económica por diversas autoras y autores. Cabe destacar los trabajos de MEDIALDEA GARCÍA, Bibiana y PAZOS MORÁN, María (2011) “¿Afectan los impuestos a la (des)igualdad de género? el caso del IRPF español”. *Papeles de Trabajo. IEF*. nº 2, DE VILLOTA GIL-ESCOÍN, Paloma y FERRARI HERRERO, Ignacio (2004) *Reflexio-*

Llegados a este extremo cabe efectuar determinadas apreciaciones respecto del criterio de vinculación matrimonial, en relación a la unidad familiar:

En primer lugar, la pareja de hecho no puede constituir unidad familiar. Nuevamente el Tribunal Constitucional señala que “[...] el art. 87 LIRPF no pretende regular a efectos del gravamen en el IRPF la situación de las parejas de hecho. [...]”<sup>27</sup>.

En segundo lugar, 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 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. También, con dicha calificación legal se admite la posibilidad de que una no familia pueda ser unidad familiar; es el supuesto de matrimonios separados de hecho que podrán declarar como unidad familiar.

De lo anteriormente expuesto se deducen, a nuestro entender, dos aspectos criticables, uno de carácter formal, respecto de qué realidades familiares visibiliza y cuáles desconoce, y otro, de carácter material, respecto del tratamiento tributario otorgado.

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 en esta materia ya que visibiliza e, implícitamente, da carta

---

*nes sobre el IRPF desde la perspectiva de género: la discriminación fiscal del/de la segundola perceptor/a.* Madrid. IEF. 2004. INV. nº 9/04. PAZOS MORÁN, 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](http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG_MPazos.pdf), consultado el 10 de mayo de 2012 y DE VILLOTA GIL-ESCOÍN, Paloma (Dir.) (2008) *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, consultado en <http://www.cescyl.es/pdf/coleccionestudios/Colecc08.pdf>, consultado el 10 de mayo de 2012.

<sup>27</sup> Continúa afirmando “*Constituye un indicio de que las uniones «more uxorio» no son, como tales, tenidas en cuenta por la citada norma la circunstancia de que, mientras que, como hemos señalado, no cabe la menor duda de que las personas que han contraído matrimonio, aunque no tengan hijos, siempre pueden constituir con su cónyuge la unidad familiar del art. 87.1 LIRPF, de la dicción del precepto puede deducirse que aquellas otras que mantienen una mera relación de hecho no podrían constituir a efectos tributarios unidad familiar con su pareja, sino únicamente con los hijos respecto de los que mantengan la patria potestad*”. (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL –Sala Pleno– Sentencia de 15 febrero 2001 Rol 47-2001 consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 10 de mayo de 2012]). Ver a este respecto el trabajo de SALA GALVAÑ, Gemma (2003) *Las uniones de hechos en el IRPF* Valencia. Tirant lo Blanch.

de naturaleza familiar a determinados modelos y no a otros<sup>28</sup>. Todo ello en un contexto en que la propia Constitución española no se decanta, ni efectúa manifestaciones al respecto del carácter matrimonial o no del sustituto familiar. De la Sentencia del Tribunal Constitucional Rol. 222-1992 se ratifica la conclusión de que la 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.

El IRPF reconoce a un determinado modelo familiar: el basado en el matrimonio. No existe la posibilidad de elegir, de formar parte de la unidad familiar a otras realidades sociales de familia como las parejas de hecho<sup>29</sup>. Tal perspectiva supone visibilizar una realidad social cerrada y discordante incluso de otras realidades normativas como la civil donde se reconoce a las uniones de hecho. Tal 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.

Desde la perspectiva material, 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 hogar<sup>30</sup>. El IRPF visibiliza y reconoce como unidad familiar a determinadas realidades sociológicas vinculadas al matrimonio, y dentro de estas premia (grava en menor medida) las que existe un cónyuge económicamente dependiente<sup>31</sup>. Dicho tratamiento puede resultar un desincentivo

<sup>28</sup> La evidencia de la opción del legislador es manifiesta y ello ha llevado a reconocer al Tribunal Constitucional que la tributación conjunta como un instrumento de protección de la familia, así afirma que “*el régimen de tributación conjunta regulado en la Ley 18/1991 el legislador pretendió favorecer especialmente a las familias cuyos integrantes percibieran rentas medias o bajas, utilizando así dicho régimen, «como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el art. 39.1 de la Constitución» (STC 45/1989, F. 5)*”. (Sentencia del TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Sala Pleno) de 15 febrero 2001. Rol 47-2001 consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 7 de mayo de 2012]).

<sup>29</sup> Ello lleva a RUIZ GARIJO a hablar de que dicho régimen tributario se basa en una percepción estática de la familia. (RUIZ GARIJO, Mercedes (2010) “Sobre el androcentrismo fiscal o sobre la ausencia de la perspectiva de género en las políticas tributarias españolas actuales” en HEIM, Daniela y BODELÓN GONZÁLEZ, Encarna. *Derecho, género e igualdad*. Vol II. Barcelona. Ed. Encarna Bodelón y Grupo Antígona UAB).

<sup>30</sup> 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 (2003) *Las uniones de hechos en el IRPF*. Valencia. Tirant lo Blanch. 170 pp.).

<sup>31</sup> Lleva a aplicar lo que PAZOS MORÁN califica de desgravación por esposa dependiente (PAZOS MORÁN, María (2005), “Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma” en AUTORES VARIOS (2005) *Política fiscal y género*. Madrid. IEF. 2005, 3

para la incorporación al mercado de trabajo de la mujer<sup>32</sup>. 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 afectadas<sup>33</sup>. Sin que con tal 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 matrimonial<sup>34</sup>. Con la unidad familiar se visibiliza únicamente –al margen de la filiación– determinadas realidades familiares voluntarias: la matrimonial, y además prima, dentro de estas, 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 superar<sup>35</sup>. La regulación comentada no supone una discriminación directa de la mujer, no afirma que sea esta 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 se otorga un tratamiento discriminador en donde los roles de género socialmente construidos están presentes.

---

pp. y MEDIALDEA GARCÍA, Bibiana y PAZOS MORÁN, María (2011) “¿Afectan los impuestos a la (des)igualdad de género? el caso del IRPF español”. *Papeles de Trabajo. IEF*. nº 2, 13 pp.).

<sup>32</sup> 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 (2005) “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 consultada en [http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG\\_Carbajo.pdf](http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG_Carbajo.pdf), consultado el 20 de mayo de 2012).

<sup>33</sup> 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 solo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas*”.

<sup>34</sup> 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.

<sup>35</sup> 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 (2006) “Tributación conjunta y sesgos de género”. *Nueva Fiscalidad*. nº 7, 25 pp.).

## 2.2) PAREJAS DE HECHO Y UNIONES CONVIVENCIALES

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el matrimonio es un vínculo relevante al gravar menos las adquisiciones mortis causa que se originen entre estos. Así en el art. 20.2. a) de la Ley del Impuesto Sucesiones y Donaciones (en adelante LISyD) prevé una reducción específica que disminuye la base imponible<sup>36</sup>. También, a la hora de aplicar los coeficientes multiplicadores el art. 22 de la LISyD, se tiene en cuenta esta circunstancia para tratar de forma más favorable tales adquisiciones. Nuevamente el matrimonio aparece como un criterio para discriminar el tratamiento entre las familias.

Ahora bien, algunas regulaciones autonómicas (Andalucía, Cataluña, Cantabria<sup>37</sup>, Madrid, Navarra y País Vasco) asimilan, en algunos aspectos, el tratamiento tributario del matrimonio a la pareja que convive de manera estable<sup>38</sup>. Así, como consecuencia de la aprobación de leyes específicas por diversas Comunidades Autónomas se ha equiparado, si bien de manera diversa, las parejas de hecho a los matrimonios.

En tal orientación la Comunidad Autónoma catalana en el art. 59.1 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé situaciones convivenciales de ayuda mutua. Son situaciones de convivencia de personas que comparten una misma vivienda y aparecen unidas por diversos vínculos, de parentesco o de simple amistad o compañerismo, y que ponen en común elementos patrimoniales y trabajo doméstico, con voluntad de ayuda mutua y permanencia. Se trata de situaciones heterogéneas, donde el número de sus miembros puede ser más de dos, o estar integrados por relaciones de hermandad<sup>39</sup>.

<sup>36</sup> Artículo 20. 2. “*En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones: a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:[...] Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.[...]*”

<sup>37</sup> Por ejemplo el art. 8 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras y el art. 18 Ley de Cantabria 1/2005, de 16 de mayo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

<sup>38</sup> Así por ejemplo se considera pareja estable según el artículo 234-1 de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia a dos personas que conviven en una comunidad de vida análoga a la matrimonial se consideraran pareja estable en cualquiera de los siguientes casos: a) Si la convivencia dura más de dos años ininterrumpidos. b) Si durante la convivencia, tienen un hijo común. c) Si formalizan la relación en escritura pública.

<sup>39</sup> La Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia afirma la heterogeneidad del hecho familiar y reconoce tales relaciones en el art. 240-1 y art. 240-2. Anteriormente aparecían reguladas originariamente en la Ley 19/1998, de 28 de diciembre, sobre situaciones convivenciales de ayuda mutua (vigente hasta el 1 de enero de 2011) y fue derogada por Ley 25/2010. Dicha norma contenía una

Tal situación pone de relieve la progresiva introducción de nuevas formas familiares, no tan solo en el contexto civil, sino con efectos tributarios. No obstante, la temática posee un tratamiento parcial y desigual que depende de la voluntad política de cada territorio. Coexisten así una pluralidad de realidades normativas, por un lado, la estatal, que carece de una norma que regule las parejas de hecho, y por otra la de las Comunidades Autónomas que sí las regulan, aunque de manera diversa<sup>40</sup>.

### 3) EL ÁMBITO DOMÉSTICO Y DEL CUIDADO

Los cuidados y el trabajo doméstico son actividades que ocupan una gran relevancia en los roles asignados al género. En tal contexto el IRPF, si bien no los regula expresamente, contempla dos instituciones que pueden tener relación respecto a ellos: el mínimo personal y familiar, y la presunción de retribución por la prestación de servicios. En la deducción que supone el mínimo personal y familiar cabe cuestionarse si supone una compensación por los cuidados efectuados en el seno del hogar a las personas dependientes. Respecto de la genérica presunción de retribución que contiene el art. 6 de la LIRPF cabe interrogarse sobre su alcance, y si abarca al trabajo doméstico.

#### 3.1) MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR ¿COMPENSACIÓN DE CUIDADOS?

El mínimo personal y familiar resulta una cuantía que disminuye la cuota del IRPF, en puridad, resulta una deducción de la cuota dentro de la propia cuota<sup>41</sup>. Bajo dicha expresión se agrupan diversas menciones,

---

disposición adicional donde equiparaba las situaciones de convivencia de ayuda mutua “al resto de descendientes del grupo II a los efectos de la aplicación de las reducciones personal y adicional y por la adquisición de la vivienda habitual del causante o la causante”.

<sup>40</sup> ESTEVE PARDO, María Luisa (2004) “Las uniones de hecho ante el Derecho Tributario”, dentro de *Quarta ponència parelles de fet: balanç i perspectives. ponència a les XIII Jornades de dret català a Tossa* consultado en [http://civil.udg.edu/tossa/2004/textos/pon/4/lep.htm#\\_Toc83438868](http://civil.udg.edu/tossa/2004/textos/pon/4/lep.htm#_Toc83438868), consultado el 20 de mayo de 2012.

<sup>41</sup> Esta deducción se explica y justifica, según la Exposición de Motivos de la LIPRF, de la siguiente manera: “Hasta 1998, el tratamiento de las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. Desde 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto. La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia”. Ver a este respecto SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel (2009) “El nuevo sistema

unas referidas al contribuyente, o mínimo personal, otras aplicables por los descendientes con quienes se conviva, o mínimo por descendientes, y otras de aplicación por ascendientes, o mínimo por ascendientes.

En la cuantificación del mínimo personal se tiene en consideración la edad –si inferior o superior a 65 años o 75 años– y las eventuales discapacidades del contribuyente. Es un aspecto que valora las circunstancias personales, sobre todo las físicas, en tanto que son susceptibles de generar unos mayores gastos y necesidades.

El mínimo por descendientes y por ascendientes agrupa a personas que dependen del contribuyente y poseen una determinada relación de convivencia, parentesco, y edad. En términos generales, para aplicar dicha deducción se establece el criterio de la dependencia económica, dado que no se pueden obtener unas rentas anuales superiores a 8.000€. En tal contexto cabe interrogarse sobre el sentido de tales mínimos, ¿pretenden retribuir de alguna manera el cuidado que realiza el o la contribuyente?

Dicha cuantificación computa las necesidades básicas, personales y familiares del contribuyente, según define art. 56: “*El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto*”. A este respecto se ha de tener presente dos consideraciones:

Por un lado, los mínimos personales y familiares resultan una deducción fiscal, no suponen una retribución con el fin de compensar cargas. En tal sentido el IRPF no resulta un impuesto negativo, pues en ningún caso supone una entrega dineraria, es una cuantía cuya finalidad es reducir la base liquidable.

Por otro, se trata de un mínimo vital y familiar, de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, ya que se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular o de su núcleo familiar. El mínimo personal y familiar resulta un criterio que permite diferenciar la capacidad contributiva de la capacidad económica evidenciada al realizar el hecho imponible. La capacidad económica supone la existencia de recursos o medios económicos, la obtención de rentas o ganancias en términos del IRPF. Es una aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas, que se delimita al fijar el supuesto de hecho o hecho imponible. Mientras que la capacidad contributiva es la capacidad económica que resulta adecuada o idónea para contribuir a los gastos públicos. Tal diferenciación conlleva que no toda manifestación de riqueza evidencia la posibilidad de contribuir, pues resulta necesario tener en cuenta las necesidades del contribuyente. En tal ámbito la situación personal posee

---

de mínimo personal y familiar en la ley española del impuesto sobre la renta de las personas físicas y los principios constitucionales tributarios”. *Nueva Fiscalidad* nº 4, 24 pp.

una gran importancia, pero también la familiar, en la medida que los deberes de solidaridad familiar determinan cargas a asumir<sup>42</sup>.

La finalidad del mínimo personal y familiar es exonerar de gravamen la parte de la renta del obligado que resulta necesaria para su subsistencia y la de las personas que de él dependen. Así resulta que el IRPF no grava cualquier renta, sino la disponible, aquella que resulta una vez cubiertas sus necesidades básicas, sus necesidades más esenciales y las de su familia. Por debajo de esa «renta disponible» no existe capacidad económica contributiva<sup>43</sup>.

El mínimo personal y familiar, además de proteger el mínimo existencial, tiene otros objetivos de carácter social amparados constitucionalmente como son la protección a la tercera edad, las personas discapacita-

<sup>42</sup> En tal orientación se expresa la Exposición de Motivos de la derogada Ley 40/1998 del IRPF apartado IV, párrafo cuarto, al afirmar que “[...] el legislador ha tenido en cuenta los gastos de enfermedad y los de custodia y atención que puedan afectar al contribuyente, a cuyo efecto se establece un mínimo personal y familiar especial para aquellas personas que se encuentran afectadas por una discapacidad de grado elevado y un estado carencial que implique la ayuda de terceras personas”. También la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002 del IRPF señala que resulta la parte de la renta que, con carácter general, el contribuyente destina a atender sus necesidades y las de sus descendientes.

<sup>43</sup> CARVAJO VASCO señala que la existencia de un mínimo personal y familiar, no es renta gravable, pues el contribuyente no puede disponer de tales cantidades al ser imprescindible e inevitable destinarlas a la cobertura de las necesidades básicas personales o de su familia. Por consiguiente, continúa dicho autor, la propia configuración del mínimo personal y familiar en la estructura liquidatoria del tributo como componentes reductores de la renta resulta contradictoria con su filosofía de «mínimo existencial» que, en definitiva, no es «renta», al no existir capacidad contributiva en su configuración. (CARBAJO VASCO, Domingo (2003) “La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Quincena Fiscal*. nº. 12 consultado del servicio westlaw el 7 marzo 2012). El Tribunal Constitucional afirma que “El mínimo vital de subsistencia no sometido a tributación no solo es, como acabamos de señalar, un elemento inescindible del principio de capacidad económica especialmente relevante en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afectan a la renta integral de los sujetos, sino que es fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE). No podría calificarse de justo un Estado que se denominara como «social y democrático de Derecho» si privase a sus ciudadanos, a través de su sistema tributario, de la renta mínima de supervivencia, so pretexto del deber de contribuir a los gastos generales, pues con ello no solo perdería su legitimidad política y democrática sino que atentaría a la esencia misma de la dignidad humana.[...] Con base en esta doctrina debemos afirmar ahora que la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no legitima a los poderes públicos, garantes de la dignidad de la persona y de la protección de la familia, a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino solo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción, que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna” (Sentencia del TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de 15 de febrero de 2012. Rol 19-2012. Recurso de inconstitucionalidad 1046-1999, consultado en el servicio westlaw [fecha de la visita 17 de abril de 2012],F.J. 4º).

das o a la familia<sup>44</sup>. Si bien existen dificultades en torno a la delimitación de cuándo se está ante la protección del mínimo existencial y cuándo ante la protección de esas otras finalidades –de la tercera edad, de las personas discapacitadas, de la familia, etc.–. La razón de estas dudas, a decir de Sánchez Blázquez, está muy conectada con el desconocimiento de los criterios de cuantificación precisos utilizados en unos u otros supuestos<sup>45</sup>.

Se ha de tener presente que la medida establecida asocia tres ideas en distintas proporciones: convivencia, dependencia económica, e implícitamente, cuidados. La dependencia económica aparece como criterio relevante para el nacimiento de la reducción efectuada. Por un lado, la edad –asociada al cuidado de la tercera edad o de la infancia– es un elemento determinante del mínimo por descendiente y ascendientes si se conjuga con la dependencia económica –rentas inferiores a 8.000€–<sup>46</sup>. Por otro lado, la discapacidad y la mayor necesidad de cuidado que supone no da derecho por sí sola a dicho beneficio fiscal. Una vez determinada la dependencia económica, entran en juego los factores de discapacidad para modular la detracción que suponen los mínimos.

En definitiva, la inclusión del mínimo personal y familiar no obedece directamente a la retribución de cuidados, sino que se limita a reconocer una realidad de dependencia a la que ha de socorrerse por los vínculos de parentesco establecidos en el contexto de la solidaridad familiar.

En la cuantificación de tales importes intervienen además dos problemáticas: su estandarización y su relatividad, al depender del nivel de servicios públicos pactados.

La fijación de los mínimos personales y familiares se realizan de una manera genérica y, como mecanismo propio de procesos masivos de aplicación del tributo, se objetivan y estandarizan criterios y cuantías. Ello puede conllevar algunos perjuicios individuales difíciles de solucionar

<sup>44</sup> En la línea del art. 35.1 de la CE que reconoce el derecho a una remuneración suficiente para la satisfacción de las necesidades de la persona y su familia, o de los principios rectores relativos a la promoción por los poderes públicos del bienestar de las personas de la tercera edad, con independencia de las obligaciones familiares, del art. 50 de la CE, o del amparo a los disminuidos del art. 49 de la CE.

<sup>45</sup> SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel (2009) “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la ley española del impuesto sobre la renta de las personas físicas y los principios constitucionales tributarios”. *Nueva Fiscalidad*. n.º 4. 28 pp.

<sup>46</sup> El artículo 58.1 de la LIRPF afirma que “El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros[...]” y su artículo 59.1: “El mínimo por ascendientes será de 918 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados [...]”.

pues, por ejemplo, no todas las personas con discapacidad, o con una edad determinada, poseen unas necesidades o precisan unos mismos cuidados.

También la cuantificación de tales mínimos vendrá determinados por los servicios públicos prestados. Así, a mayor protección de servicios públicos –sin coste para el usuario–, menor será el importe consignado como mínimo; y al revés, a menores servicios, mayor el importe de los mínimos. Tal aspecto dota al concepto de una cierta movilidad por su vinculación al gasto público, y que hace necesario tener presente en momentos como los actuales en que el gasto público se contrae como consecuencia de la crisis económica.

### 3.2) PRESUNCIÓN DE RETRIBUCIÓN Y EL TRABAJO DOMÉSTICO

El art. 6.5 de la LIRPF afirma que “*Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital*”. Es una presunción *iuris tantum* que pretende facilitar la prueba de la onerosidad cuando ha quedado evidenciada la realidad de la prestación de servicios o cesión de bienes. En tal contexto cabe interrogarse sobre si el trabajo doméstico –efectuado tradicionalmente por la mujer– le resulta de aplicación dicha presunción.

En tal análisis se ha de partir que las rentas de trabajo, a efectos del IRPF, son “*todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*” (art. 17 de la LIRPF). Se trata de un concepto omnicomprendivo que permite acoger todo tipo de prestaciones incluidas, por tanto, las propias del trabajo doméstico realizado por los miembros de la familia en el seno de la misma. Del tenor literal de la presunción establecida no existe objeción para tal interpretación, pues no restringe su aplicación a personas convivientes o a terceros extraños. Ahora bien, conviene tener presente que no es una compensación a recibir de un organismo público, sino de la persona o personas a quienes se efectúa dicha prestación que se benefician y con quienes se convive.

La aplicación de dicha medida a tal realidad puede generar distorsiones, pues se presumiría una retribución del otro cónyuge en supuestos en que, atendiendo a la realidad de las cosas, no existe tal. Y tal efecto ocasionaría perjuicios, pues corresponde la prueba de la inexistencia de onerosidad a la prestadora del servicio.

Es así una presunción que, por ir en contra de la realidad sociológica mayoritaria, puede ocasionar problemas al demandar prueba de la inexistencia de onerosidad y retribución. En tal sentido la legislación civil, de

manera más coherente a la realidad, prevé compensaciones por dicho trabajo prestado en el seno del matrimonio una vez finalizada la relación, no durante el mismo<sup>47</sup>. O sea, se difiere el tratamiento tributario a la pensión compensatoria que se señale en el momento de la ruptura de la convivencia.

Respecto de la pensión compensatoria se plantea su tratamiento, bien como una prestación patrimonial onerosa entre terceros, o bien como una prestación vinculada a la relación personal y patrimonial que origina el matrimonio. Junto a ello uno de los problemas que se presenta en la práctica judicial es el de la imprecisión en la determinación exacta de la naturaleza de las diversas prestaciones establecidas; ya sea, la pensión de alimentos para el cónyuge o ex cónyuge; ya sea, la pensión alimenticia para los hijos, o levantamiento de las cargas del matrimonio, o ya sea, la pensión compensatoria.

La pensión compensatoria se efectúa en un contexto, entre unas personas, y con una finalidad específica, ya que pretende compensar el “*desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio*” a decir del art. 97 Cc. Es por ello que expresamente se regula su tratamiento en el IRPF; desde la perspectiva del receptor, se encuentra gravada por el IRPF como renta de trabajo dinerario o en especie en el art. 17.2 f) LIRPF; desde la perspectiva del pagador se aplica la deducción del art. 55 LIRPF y puede resultar gravado el eventual incremento patrimonial en caso de efectuar un pago mediante entrega de un bien –obsérvese que el art. 33.2 b) LIRPF asigna un tratamiento específico a los regímenes económicos regidos por gananciales—. Cualquier otra asignación de bienes entre los cónyuges estará sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, pues no actuarán en cuanto tales, sino en base a sus intereses patrimoniales. A este respecto se establece únicamente la exención de las adjudicaciones efectuadas entre cónyuges verificadas a la disolución de regímenes económicos de gananciales dada la situación de indivisibilidad patrimonial existente, ver art. 45.I.B). 3, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24

<sup>47</sup> El trabajo en casa no solo es una forma de contribución, sino que constituye también un título para obtener una compensación en el momento de la finalización del régimen, así el artículo 1.438 del Código Civil afirma que “*Los cónyuges contribuirán al sostenimiento de las cargas del matrimonio. A falta de convenio, lo harán proporcionalmente a sus respectivos recursos económicos. El trabajo para la casa será computado como contribución a las cargas y dará derecho a obtener una compensación que el Juez señalará, a falta de acuerdo, a la extinción del régimen de separación*”. También en el Código Civil de Catalunya se afirma en el artículo 231-6. 1 que “*Los cónyuges deben contribuir a los gastos familiares, de la forma que pacten, con los recursos procedentes de su actividad o de sus bienes, en proporción a sus ingresos y, si estos no son suficientes, en proporción a sus patrimonios. La aportación al trabajo doméstico es una forma de contribución a los gastos familiares. Si existen bienes especialmente afectos a los gastos familiares, sus frutos y rentas deben aplicarse preferentemente a pagarlos*”.

de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A ese respecto la doctrina establecida en la Sentencia de 30 de abril de 2010, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ratifica el tenor legal al afirmar que la *exención no es aplicable a los supuestos en que rija un régimen económico matrimonial de separación de bienes*.

En definitiva la presunción establecida en el IRPF es una medida pensada para ser aplicada, sobre todo, a relaciones entre terceros, en donde las consideraciones onerosas y de reciprocidad inmediata están presentes. Con ella se pretende facilitar la prueba a la Administración tributaria, de manera genérica, sin diferenciar adecuadamente el presupuesto de aplicación. La generalidad de su formulación puede ocasionar más disfunciones que beneficios a la realidad sociológica del trabajo doméstico.

#### 4) EL TRABAJO DE LA MUJER FUERA DEL HOGAR

En el art. 81 de la LIRPF se regula la deducción de mujer trabajadora con hijo o hija a cargo<sup>48</sup>. Dicha medida tiene como beneficiaria prioritaria a la mujer, y como presupuestos: el trabajar fuera del hogar, la filiación, y la convivencia con los hijos e hijas menores de tres años. Su fundamento, como veremos, es doble, estimular la natalidad, y compensar las cargas derivadas de compatibilizar trabajo fuera del hogar y cuidado de los hijos.

A fin de analizar dicha medida en clave de igualdad nos centraremos en el análisis de los requisitos subjetivos concurrentes<sup>49</sup>. Por un lado, examinaremos los requisitos subjetivos genéricos, que hacen referencia a las características de las diversas personas que intervienen: la beneficiaria-contribuyente y los hijos o hijas, principalmente. Por otro, los requisitos de la beneficiaria-contribuyente que poseen un contenido más objetivo, pues tienen en cuenta sus circunstancias tanto en relación a las cotizaciones como respecto de la aplicación del mínimo personal exigido.

Los primeros –los genéricos– se han de diferenciar entre los de la persona beneficiaria y los de la hija o hijo. Respecto de la persona beneficiaria, se ha de tener presente que no se admite la doble deducción o anticipo y, como regla general, no se establece una prorrata entre los pro-

---

<sup>48</sup> “Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años [...]” (artículo 81.1).

<sup>49</sup> Ver VAQUERA GARCÍA, Antonio y MATA SIERRA, María Teresa (2004) “La deducción por maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Carta Tributaria*. nº 10.

genitores. Resulta así que se asigna a uno de los progenitores, en nuestro caso a la mujer, la deducción o la prestación. Se adopta una medida de discriminación positiva al favorecer a esta por considerar que la situación fáctica de la que se parte no es igualitaria, de ahí que procede adoptar una medida reequilibradora<sup>50</sup>. Ahora bien ¿qué sucede en caso de un matrimonio homosexual? La solución normativa es prorratear el importe entre los sujetos a partes iguales<sup>51</sup>. 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– y se convierte en una medida netamente natalista.

En lo referente a la hija o hijo, es necesario que posea dicho vínculo, y que su edad no sea superior a la de 3 años. También es posible que sea adoptada o acogida, con independencia en estos casos de la edad. La edad fijada de tres años está relacionada con el hecho de que a partir de los cuatro años empieza la enseñanza obligatoria, en tal sentido la idea de un mayor cuidado en este periodo parece estar presente. De dicho tratamiento se observa cómo el beneficio supone una ayuda para el gasto que supone la guardería –que otras personas cuiden– dado que la mujer trabaja.

Los requisitos más objetivos de 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 explicar el sentido de la medida. La cotización por la actividad laboral desempeñada resulta el elemento principal, pues sin esta, aunque se trabaje, no se tendría derecho a la prestación. La cotización también es relevante en la cuantificación, pues se vincula a su importe.

Señala la norma fiscal, que la beneficiaria de dicha medida ha de tener derecho a aplicarse el mínimo por descendientes: “*Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley [...]*”. Se trata de un requisito con el que se pone de relieve la convivencia con el menor, si bien añade un matiz: la existencia de dependencia económica. En caso de que el menor tuviera que presentar declaración la progenitora perdería el derecho a gozar del mínimo por descendientes, y correlativamente, del beneficio que analizamos.

<sup>50</sup> Dicha preferencia de la mujer se establece al señalar que únicamente en caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre, podrá este gozar de dicho beneficio. Afirmar el artículo 81.1. “[...]En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, este tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.[...]”.

<sup>51</sup> Art. 60.4. RIRPF: “En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad respecto del mismo acogido o tutelado, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales”.

Referente a su abono se arbitra, a elección de la perceptora, como una deducción a la cuota, o como una prestación que se entrega anticipadamente<sup>52</sup>. La opción de la beneficiaria es determinante para configurar la medida como minoración de la cuota, o como un abono mensual anticipado. Dicha capacidad unilateral de modificación jurídica ha sido objeto de duras críticas<sup>53</sup>. Estos aspectos relativos a su percepción son relevantes para entender su operatividad y naturaleza.

El abono anticipado –y estableciendo un cierto paralelismo a lo que ocurre con las prestaciones o subsidios de desempleo–, resulta próximo a la idea de prestación, pues se vincula a la cotización y posee un carácter contributivo, no asistencial<sup>54</sup>. Así la cuantía de la prestación posee relación con el importe de la cotización. No obstante, presenta notables peculiaridades, ya que se trata de una cotización que puede ser previa o simultánea, y no exige un periodo mínimo.

Su operatividad como deducción tributaria también evidencia una acusada singularidad. En primer lugar, difiere de las deducciones habituales, en tanto que puede suponer la entrega de una cuantía. Así, reduce la cuota y, eventualmente, permite la entrega de cuantías, que no devoluciones derivadas de pagos a cuenta previamente efectuados. Pero no se trata de un impuesto negativo, que retribuya la falta de capacidad económica, pues dicha capacidad no aparece evaluada. En segundo lugar, no posee una relación directa con la capacidad económica, pues a mayor cotización mayor cuantía percibida<sup>55</sup>. La mayor deducción practicada no depende de los menores ingresos; acostumbra incluso ser al contrario, ya que se fija en función de la mayor cotización. Así, el menor salario o ingresos –que implica una menor capacidad– conlleva el pago de menores cuotas a la Seguridad Social y la determinación de una menor prestación o deducción, mientras que el mayor salario –y correlativo mayor pago de cuotas– comporta una mayor prestación o deducción.

<sup>52</sup> Art. 81.3. “Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de la deducción de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto”.

<sup>53</sup> Así se ha señalado que “[...] nos encontramos ante una partida presupuestaria o tributaria, según como se ejecute, en principio, a voluntad del contribuyente, técnicamente mal definida, no solo por su imprecisa ubicación en la estructura del IRPF (especialmente, si se mantiene como efectiva deducción en la cuota), sino por su errónea definición y, asimismo, por la originalidad que supone convertir, libremente, un componente tributario en un gasto” (CARBAJO VASCO, Domingo (2003) “La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Quincena Fiscal*. nº. 12).

<sup>54</sup> Por el contrario GARCÍA BERRO alude a que su naturaleza es de ayuda o subsidio (GARCÍA BERRO, Florián (2008) “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” En PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2ª Edición. Madrid. Tecnos, 271 pp.).

<sup>55</sup> Afirma el art. 81.2 de la LIRPF que la deducción “[...] tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder [...]”.

Es una medida extrafiscal que, como acabamos de señalar, no tiene presente la capacidad económica de la obligada, sino la aportación de la asegurada a la Seguridad Social o Mutuas. Aquí se aprecia la tensión entre los principios tributarios y la extrafiscalidad que pretenden vehicular tales medidas. En este sentido se trata de una medida regresiva fiscalmente, pues quien más capacidad posee menor tributación efectúa<sup>56</sup>.

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 antecedentes. A este respecto cabe señalar que se trata de una medida prevista en el Plan apoyo integral a la familia 2001-2004 en donde se señalaba una deducción, para madres que trabajen fuera del hogar familiar y tengan hijos menores de 3 años, basada en el mayor costo que supone la crianza<sup>57</sup>. Son dos pues los fundamentos de tal medida, uno de carácter natalista, y otro, vinculado al fomento de la actividad laboral de la mujer.

La asignación preferente a la mujer se justifica por resultar una acción positiva para combatir la infrarrepresentación de la mujer en el ámbito laboral no doméstico<sup>58</sup>. Ahora bien, la preferencia establecida se realiza de manera genérica y no diferencia concretos contextos laborales. Ello plantea una primera cuestión, dado que existen ámbitos laborales muy feminizados en los que la medida coadyuvaría a perpetuar una situación no deseable.

Pero, es más, del análisis de sus concretos requisitos nos lleva a evidenciar otras importantes distorsiones que cuestionan a dicha medida como favorecedora de la igualdad de género. El tener un hijo o hija menor de tres años con quien se conviva lleva implícita la exigencia de su cuidado. Con tal requisito se asocian tres aspectos que han de darse: la filiación, la guarda, y la actividad laboral. La eficacia de tal medida en cla-

<sup>56</sup> El Comité Económico y Social afirma respecto del art. 61 bis, la anterior redacción del art. 81, que “[...] constituye un elemento que puede contribuir a conciliar la vida familiar y laboral, pero el CES considera que el establecimiento de un límite en función de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas tiene carácter regresivo y complica la gestión del impuesto, por lo que debería suprimirse”. (Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Reforma Parcial de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su sesión extraordinaria del pleno de 29 de mayo de 2002).

<sup>57</sup> “Ayuda a las madres en los tres primeros años de maternidad. Se aplicará solo para la madre mientras tenga hijos menores de tres años y sin límite por nivel económico. Los primeros años de crianza de un hijo implican unos gastos extra, por lo que se quiere ayudar a las familias a sufragar parte de dichos gastos. Por eso, esta medida consiste en una compensación por el coste económico y laboral de la maternidad, y será compatible con la deducción por hijos” (Consultado en [http://www.tt.mtas.es/periodico/documentos/200111/doc20011115\\_2.htm](http://www.tt.mtas.es/periodico/documentos/200111/doc20011115_2.htm)).

<sup>58</sup> La Exposición de Motivos, de la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción, señala que busca fomentar la incorporación de la mujer al mercado laboral.

ve de igualdad de género es dudosa, ya que afirma implícitamente que la mujer, además de trabajar, ha de cuidar los hijos menores. Por un lado, se asigna el papel tradicional de cuidadora a la mujer, aumentando las tareas que ha de desempeñar y perpetuando roles que habría que superar. Pero, por otro lado, se posterga y excluye al varón de las tareas de cuidado de las que tradicionalmente se ha visto relegado, ocasionándole una discriminación.

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 el papel de los hombres resulta crucial. El Informe de la Comisión de la Unión Europea sobre la igualdad de las mujeres y hombres afirma que: “*Un reto importante consiste en centrarse en políticas e incentivos para alentar a los hombres a que asuman más responsabilidades familiares y de cuidados y facilitar el que puedan hacerlo. Asimismo, las políticas deben tener en cuenta el creciente número de hogares monoparentales, generalmente a cargo de una mujer*”<sup>59</sup>. En esta línea, se ha de tener presente que la igualdad de géneros no es solamente “cosa de mujeres”, es una cuestión social, de todos y todas. Por tanto, no se ha de plantear como un camino unidireccional del género femenino que pase del ámbito privado, al que se ve relegada, al público. Es necesario un trasvase también del género masculino al privado para que puedan ser ámbitos compartidos.

Desde tales planteamientos resulta una medida inadecuada, en donde buena parte de los problemas originados se derivan del establecimiento de una medida híbrida, que fomenta el empleo fuera del hogar, pero lo vincula al cuidado. Resultaría más oportuno establecer una clara separación de ámbitos de fomento para evitar distorsiones.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALMAGRO MARTIN, Carmen (2005) *Opciones fiscales en el IRPF*. Granada. Comares.
- AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari (2001) *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco.
- AUTORES VARIOS (2005) *Política fiscal y género*. Madrid. IEF.
- BALAGUER CALLEJÓN, Francisco (Coordinador) (2005) *Manual de Derecho Constitucional*. Volumen II. Madrid. Tecnos.
- CAMPS, Victoria (1994) *Los valores de la educación*. Madrid. Anaya.

---

<sup>59</sup> Informe de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *Igualdad entre mujeres y hombres* (Bruselas, 18.12.2009 COM(2009)694 final), pág. 9.

- CARBAJO VASCO, Domingo (2003) “La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Quincena Fiscal*. nº. 12 consultado del servicio westlaw el 7 marzo 2012.
- CARBAJO VASCO, Domingo (2005) “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 consultada en [http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG\\_Carbajo.pdf](http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG_Carbajo.pdf) el 20 de mayo de 2012.
- CAZORLA PRIETO, Luis María (2002) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Pamplona. Aranzadi.
- CAZORLA PRIETO, Luis María (2001) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Pamplona. Aranzadi.
- DE VILLOTA GIL-ESCOÍN, Paloma (Dir.) (2008) *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, consultado en <http://www.cescyl.es/pdf/coleccionestudios/Colecc08.pdf>, el 10 de mayo de 2012.
- DE VILLOTA GIL-ESCOÍN, Paloma y FERRARI HERRERO, Ignacio (2004) *Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva de género: la discriminación fiscal del/de la segund/a perceptor/a*. Madrid. IEF. 2004. INV. nº 9/04.
- ESTEVE PARDO, María Luisa (2004) “Las uniones de hecho ante el Derecho Tributario”, dentro de Cuarta ponència parelles de fet: balanç i perspectives. ponència a les XIII Jornades de dret català a Tossa, consultado en [http://civil.udg.edu/tossa/2004/textos/pon/4/lep.htm#\\_Toc83438868](http://civil.udg.edu/tossa/2004/textos/pon/4/lep.htm#_Toc83438868), el 20 mayo de 2012.
- FLAQUER, Lluís (2000) *Las políticas familiares en una perspectiva comparada*. Barcelona. Colección Estudios Sociales nº 3. Fundación “la Caixa”.
- GARCÍA BERRO, Florián (2008) “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” En PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2ª Edición. Madrid. Tecnos.
- HEIM, Daniela y BODELÓN GONZÁLEZ, Encarna (2010) *Derecho, género e igualdad*. Vol II. Barcelona. Ed. Encarna Bodelón y Grupo Antígona UAB.
- LEJEUNE, Enrique (2001) *Prólogo En AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco.
- MARTIN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José María, y CASADO OLLERO, Gabriel (2006) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. Tecnos. 2006.

- MEDIALDEA GARCÍA, Bibiana y PAZOS MORÁN, María (2011) “¿Afectan los impuestos a la (des)igualdad de género? el caso del IRPF español”. *Papeles de Trabajo. IEF*. nº 2.
- NAVAU MARTÍNEZ-VAL, María Pilar (2012) “El tratamiento del modelo familiar de responsabilidades compartidas en el impuesto personal sobre la renta”. *Impuestos*. nº 1. Año 28, tomo I, Editorial LA LEY.
- PAZOS MORÁN, María (2005) “Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma” en AUTORES VARIOS *Política fiscal y género*. Madrid. IEF.
- PAZOS MORÁN, 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](http://www.ief.es/documentos/investigacion/genero/FG_MPazos.pdf), consultado el 10 de mayo de 2012.
- PÉREZ DE VEGA, Leonor María (2010) “Una visión comparada de las medidas fiscales de conciliación de la vida laboral y familiar. Especial referencia al modelo Norteamericano”. *Nueva Fiscalidad*. nº 5.
- PÉREZ ROYO, Fernando (2005) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid. Civitas.
- PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) (2008) *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2ª Edición. Madrid. Tecnos.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel (2004) “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”. *Nueva Fiscalidad*. nº 3.
- RUIZ GARIJO, Mercedes (2006) “Tributación conjunta y sesgos de género”. *Nueva Fiscalidad*. nº 7.
- RUIZ GARIJO, Mercedes (2010) “Sobre el androcentrismo fiscal o sobre la ausencia de la perspectiva de género en las políticas tributarias españolas actuales” en HEIM, Daniela y BODELÓN GONZÁLEZ, Encarna. *Derecho, género e igualdad*. Vol II. Barcelona. Ed. Encarna Bodelón y Grupo Antígona UAB.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1967) *Notas de Derecho Financiero*. Madrid. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid.
- SALA GALVAÑ, Gemma (2003) *Las uniones de hechos en el IRPF*. Valencia. Tirant lo Blanch.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel (2009) “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la ley española del impuesto sobre la renta de las personas físicas y los principios constitucionales tributarios”. *Nueva Fiscalidad* nº 4.
- VAQUERA GARCÍA, Antonio y MATA SIERRA, María Teresa (2004) “La deducción por maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Carta Tributaria*. nº 10.

- VARONA ALAVERN, Juan Enrique (2007) “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”. *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 135.
- VARONA ALABERN, Juan Enrique (2009) *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid. Marcial Pons.
- VELARDE ARAMAYO, María Silvia (1997) *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*. Madrid. Marcial Pons.
- ZAGREBELSKY, Gustavo (2009) *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid. Editorial Trotta.