

- 8.^a Abrir un diálogo con organizaciones internacionales como ITD (International Tax Dialogue), ECOSOC (Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Comité de expertos sobre coordinación internacional en materias fiscales) FATF, INTOSAI, etc.
- 9.^a Promover la inclusión de cláusulas de buena gobernanza en tratados de comercio y en instrumentos de ayuda comunitaria.
- 10.^a Incrementar la importancia de la gobernanza tributaria en los análisis estratégicos de los países que hace la Agencia Comunitaria de Ayuda Internacional (AIDCO).
- 11.^a Aumento de la transparencia internacional mediante el diálogo internacional, la cooperación, y el reconocimiento de estándares de transparencia, estándares de lucha contra evasión fiscal y prácticas tributarias desleales o perniciosas.
- 12.^a Solicitud al International Accounting Standards Board para que implante la exigencia de que las multinacionales incluyan en su memoria un informe «país por país», cualquiera que sea su campo de actividad.

En suma, la movilización de recursos internos como instrumento para superar la pobreza es una política que, como vemos, ha adquirido una fuerza extraordinaria en el último año, con una sucesión de acontecimientos en los principales foros internacionales. El Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y el Ministerio de Economía y Hacienda trabajan en España en estrecha cooperación para lograr un resultado que no defraude las generosas expectativas que han depositado las organizaciones vinculadas al desarrollo, y la sociedad civil en general, sobre un proyecto de crucial importancia en la consecución de los Objetivos de Desarrollo del Milenio.

EL TRATAMIENTO DE LA MUJER EN EL IRPF. MEDIDAS DE DISCRIMINACIÓN POSITIVA Y MEDIDAS QUE FAVORECEN LA PROLONGACIÓN DEL ROL TRADICIONAL

ANTONIO CUBERO TRUYO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla*

MARÍA DEL MAR JIMÉNEZ NAVAS

*Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla*

Extracto:

LA Constitución prohíbe la discriminación por razón de sexo, pero ello es compatible con la adopción de medidas que favorezcan a las mujeres (discriminación positiva) al objeto de reequilibrar la situación social preexistente, promoviendo así las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva.

En la normativa del IRPF existen diversos beneficios fiscales dirigidos de manera preferente a las mujeres, como la deducción por maternidad, la deducción por nacimiento o adopción y las deducciones que algunas comunidades autónomas ofrecen a las mujeres emprendedoras.

También merecen destacarse otras disposiciones que, sin aludir de manera expresa a mujeres u hombres, tienden por razones sociológicas o estadísticas a favorecer en mayor medida a las mujeres (discriminación positiva indirecta), como las ventajas fiscales relacionadas con las guarderías, el tratamiento de las unidades familiares monoparentales o la exención de las anualidades por alimentos a los hijos.

Por último, analizamos con espíritu crítico aquellas medidas de apoyo a las familias en las que sólo trabaja uno de los cónyuges, en cuanto que pueden avalar la prolongación de un modelo tradicional de familia, en el que la mujer no trabaja fuera del hogar. Es el caso del régimen opcional de tributación conjunta, cuyo mantenimiento nos parece en la actualidad cuestionable, máxime cuando su principal característica práctica (la reducción en la base imponible de 3.400 euros) no guarda coherencia con el tratamiento del mínimo personal y familiar que, como es sabido, dejó de aplicarse como reducción en la base imponible por el efecto regresivo que conllevaba.

Palabras clave: género, discriminación, IRPF y familia.

PERSONAL INCOME TAX IN SPAIN AND WOMEN. MEASURES OF POSITIVE DISCRIMINATION VERSUS MEASURES ENCOURAGING THE EXTENSION OF THE TRADITIONAL ROLE

ANTONIO CUBERO TRUYO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla*

MARÍA DEL MAR JIMÉNEZ NAVAS

*Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla*

Abstract:

THE Spanish Constitution forbids gender discrimination against women, but that is compatible with the adoption of measures in favour of women (positive discrimination) in order to redress the preexistent social situation, promoting the conditions to make equality real and effective.

There are several tax benefits specifically established for women, in the regulation of the Personal Income Tax in Spain such as the tax credit for maternity, the tax credit for birth or adoption, and the tax credits that some Autonomous Communities (the Spanish self-governed regions) offer to self-employed women.

It is important to emphasize the existence of other regulations which, because of social or statistical reasons, tend to treat women favourably despite the fact that those regulations were not created expressly with that purpose (indirect positive discrimination). For instance, tax advantages related to nurseries, single-parent families or the exemption of children alimonies.

Finally, we analyse from a critical point of view those measures which support families with only one breadwinner. We consider that they may prolong the existence of the traditional family, where the woman does not work. It is the case of the possibility of submitting a joint tax return, whose main characteristic (diminishing the taxable base in 3,400€) is not coherent with the treatment given to the personal and family minimums which, as everybody knows, do not diminish the taxable base any longer, since that method has a regressive effect.

Keywords: gender, discrimination, personal income tax and family.

Sumario

- I. Introducción. Principio de igualdad. La discriminación por razón de sexo.
- II. Beneficios fiscales destinados de manera expresa a la mujer (discriminación positiva directa).
 1. La deducción por maternidad.
 2. La deducción por nacimiento o adopción.
 3. Las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras (Andalucía, Asturias, Castilla y León y Galicia).
- III. Beneficios fiscales de alcance general establecidos para favorecer principalmente a la mujer (discriminación positiva indirecta).
 1. Los incentivos fiscales a las guarderías y a la ayuda doméstica.
 2. El tratamiento de las unidades familiares monoparentales.
- IV. Visión crítica de los incentivos fiscales al modelo tradicional de familia.
 1. Ventajas otorgadas a las unidades familiares en las que sólo obtiene rentas uno de los cónyuges.
 2. Dudas sobre la pertinencia de la opción por la tributación conjunta.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN. PRINCIPIO DE IGUALDAD. LA DISCRIMINACIÓN POR RAZÓN DE SEXO

La Constitución Española está plagada de alusiones al principio de igualdad. Así, la igualdad se halla entre los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico, consagrados en el artículo 1. Por su parte, el artículo 9 ordena a los poderes públicos promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva. En virtud del artículo 14, norma esencial, los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social. Y en el ámbito específico del deber de contribuir, el artículo 31 incluye el principio de igualdad entre los principios inspiradores del sistema tributario justo.

Una de las facetas principales de la igualdad (aludida expresamente en el art. 14) es la igualdad entre hombres y mujeres. En este punto, la búsqueda de la igualdad efectiva acaso exija todavía un comportamiento activo a favor de la mujer. Es decir, no cabe aceptar discriminación alguna en contra de la mujer, pero sí son concebibles las acciones positivas que impliquen, más allá de la escrupulosa igualdad entre hombres y mujeres, un tratamiento más favorable para éstas. Como ha señalado el Tribunal Constitucional, la interdicción de la discriminación implica también, en conexión con el artículo 9.2 de la Carta Magna, la posibilidad de adoptar medidas que traten de asegurar la igualdad efectiva de oportunidades y de trato entre hombres y mujeres; medidas reequilibradoras de las situaciones sociales discriminatorias preexistentes al objeto de lograr una sustancial y efectiva equiparación entre las mujeres, socialmente desfavorecidas, y los hombres¹. En definitiva, la consecución del objetivo de la igualdad entre hombres y mujeres permite el establecimiento de un «derecho desigual igualatorio» (con carácter transitorio, como es lógico, mientras sea necesario porque la situación de discriminación fáctica persista²). Puede citarse un ejemplo reciente de ratificación jurisprudencial de la discriminación positiva: la Sentencia 13/2009, de 19 de enero, en la que el Tribunal Constitucional ha admitido la validez del criterio empleado en la Ley del Parlamento Vasco 4/2005, en cuya virtud las candidaturas presentadas a las elecciones al Parlamento Vasco y a las Juntas Generales «estarán integradas por al menos un 50 por 100 de mujeres», debiendo mantenerse «esa proporción en el conjunto de la lista de candidatos y candidatas y en cada tramo de seis nombres». Es decir, más allá de la medida de paridad electoral vigente a nivel estatal (que si bien está ideada a favor de la mujer, se limita a establecer indiscriminadamente un límite mínimo de presencia del 40% para cada uno de los sexos³), en el caso vasco las proporciones ya no establecen por igual para los candidatos

¹ Véanse en particular las Sentencias del Tribunal Constitucional 128/1987, de 16 de julio, y 19/1989, de 31 de enero.

² «Obviamente esta medida en concreto (como con carácter general todas las dirigidas a la promoción activa de un colectivo discriminado) sólo se justifica en la realidad de las circunstancias sociales del momento en que se adopta, de manera que su misma eficacia habrá de redundar en la progresiva desaparición del fundamento constitucional del que ahora disfruta. Se trata, en definitiva, de una medida sólo constitucionalmente aceptable en tanto que coyuntural, en cuanto responde a la apreciación por el legislador de una situación determinada» (Sentencia 13/2009, de 19 de enero, FJ 11).

³ Canon estatal que también había recibido el plácet del Tribunal Constitucional a través de la Sentencia 12/2008, de 29 de junio, que acreditó la constitucionalidad material de las medidas de paridad incorporadas a la Ley Orgánica del Régimen Electoral General por la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

de uno y otro sexo, sino que las mujeres han de tener en las listas una presencia mínima del 50 por 100, mientras que los hombres sólo tienen garantizado el 40 por 100.

También en el contexto de la Unión Europea la legitimidad de la discriminación positiva a favor de la mujer está perfectamente reconocida. De hecho, el flamante Tratado de Lisboa (pendiente todavía de que concluya el proceso de ratificación para su entrada en vigor⁴) asume con el mismo valor jurídico que los Tratados la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁵, Carta en cuyo artículo 23 se hace una proclamación tajante de la discriminación positiva: «La igualdad entre mujeres y hombres deberá garantizarse en todos los ámbitos, inclusive en materia de empleo, trabajo y retribución. El principio de igualdad no impide el mantenimiento o la adopción de medidas que supongan ventajas concretas en favor del sexo menos representado»⁶.

En este trabajo⁷ vamos a analizar la actitud que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) muestra en cuanto a la promoción de la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, porque nos parece evidente que un tributo tan importante para los ciudadanos, pieza central del sistema tributario⁸, no puede quedar al margen de las cuestiones de «género»⁹.

⁴ Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007 (BOE de 31 de julio de 2008; corrección de errores en BOE de 22 de abril de 2009).

⁵ Recordemos que a tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 10 de la Constitución Española, «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las materias ratificados por España», lo cual engloba la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

⁶ Especialmente significativas son las nuevas redacciones dadas a ciertos artículos del Tratado de la Unión Europea, el reenumerado artículo 2 («La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres»; la negrita es nuestra) y el artículo 6 («La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados»).

⁷ Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación DER2008-04900/JURI. «La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria». Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2008-2011. Investigador principal: ANTONIO CUBERO TRUYO.

⁸ La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9, describe el IRPF como uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario. «Es sobre todo a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, fundamento jurídico 6). Es innegable que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)».

⁹ ALARCÓN GARCÍA, G., QUIÑONES VIDAL, E. y MARTÍNEZ SERRANO, A. [2008]: «Mujer y conciencia fiscal». *Crónica tributaria*, núm. 127, págs. 9-26.

II. BENEFICIOS FISCALES DESTINADOS DE MANERA EXPRESA A LA MUJER (DISCRIMINACIÓN POSITIVA DIRECTA)

En la regulación vigente del IRPF pueden observarse algunas manifestaciones de apoyo hacia la mujer, mediante la introducción de ciertos beneficios fiscales que las eligen como destinatarias exclusivas o prioritarias. Como ya hemos apuntado, las medidas en favor de la mujer destinadas a remover obstáculos que de hecho impidan la realización de la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres están justificadas constitucionalmente (por todas, Sentencia del Tribunal Constitucional 229/1992, de 14 de diciembre, FJ 2).

1. La deducción por maternidad.

La deducción por maternidad es, sin duda, el exponente más significativo de atención específica a las mujeres por parte de la Ley del IRPF¹⁰. Se establece una deducción destinada a aquellas mujeres que tengan hijos menores de tres años y 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, deducción que asciende a 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años¹¹. Las notas dominantes de esta deducción son las siguientes:

- La principal singularidad del beneficio fiscal, o al menos la que procede resaltar en este trabajo, consiste en su concesión privativa a las mujeres, en una manifestación –poco habitual en el ordenamiento tributario– de discriminación positiva explícita. Los 1.200 euros tienen «la finalidad de compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad», según se declaraba en la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002, que fue la que introdujo esta figura¹². Los hombres (los padres) sólo podrán disfrutar de la deducción de manera excepcional y subsidiaria, en caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se les atribuya de forma exclusiva.
- Además, la deducción está reservada a las mujeres activas laboral o profesionalmente. Como ya se ha apuntado, se trata con ello de «estimular la incorporación de la mujer al mercado de trabajo»¹³, dado que sus tasas de desempleo son superiores a las de los hombres. La cantidad que puede deducirse (en principio, 1.200 euros por hijo) tiene como límite máximo precisamente el importe de las cotizaciones o cuotas a la Seguridad Social o Mutualidad devengadas durante el periodo¹⁴. Este tope cuantitativo perjudica, desde la

¹⁰ Véase HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. [2005]: «La maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares, págs. 189-224.

¹¹ Artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹² Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (BOE de 19 de diciembre).

¹³ Así se pronuncia también la ya citada Exposición de Motivos de la Ley 46/2002.

¹⁴ «A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder» (párrafo segundo del art. 81.2). El límite se aplica en relación

perspectiva del principio de progresividad, a aquellas mujeres cuya contribución social sea baja (aspecto ligado a unos niveles de renta inferiores), que verán reducida la magnitud de la deducción. Si bien el reparo formulado queda en cierto modo desactivado o compensado por el hecho de que el beneficio fiscal consista en una deducción sobre la cuota y no en una reducción sobre la base, que tendría un efecto creciente a medida que se elevara la capacidad económica¹⁵. En ese sentido, hay que dejar constancia de que la deducción por maternidad es compatible con el incremento de 2.244 euros del mínimo por descendientes cuando el descendiente sea menor de tres años (ahora bien, para aplicar este aumento del mínimo por descendientes ya no es necesario ni ser mujer ni trabajar fuera del hogar¹⁶), mínimo por descendientes que antes de la Ley 35/2006 sí se aplicaba como reducción en la base y ahora, como es sabido, se descuenta de la cuota mediante una aplicación por separado de la escala del impuesto.

- Otra de las características peculiares de la deducción por maternidad es que se aplica sobre la «cuota diferencial», y se aplica en todo caso, incluso cuando la mujer ya tuviera de suyo derecho a la devolución de la totalidad de las retenciones soportadas (retenciones y demás pagos a cuenta¹⁷). De manera que la mujer que cumple los requisitos para gozar de la deducción no la desaprovecha bajo ningún concepto. Precisamente por esta característica, que conlleva que la deducción no dependa de la existencia de suficientes pagos a cuenta, no tiene por qué practicarse necesariamente al tiempo de efectuar la autoliquidación del impuesto, sino que las mujeres pueden solicitar a la Agencia Tributaria su abono anticipado (en «pagas» mensuales de 100 euros por hijo), de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 60.5 del Reglamento del IRPF. Se convierte por tanto en una deducción fiscal heterodoxa, más cercana a la figura de las subvenciones o subsidios. Aunque se haya utilizado el ropaje tributario, se trata de una subvención directa a las mujeres trabajadoras durante los tres primeros años de vida de sus hijos¹⁸.

con la deducción que corresponde a cada hijo por separado; es decir, si las cotizaciones sociales de una mujer que tiene dos hijos menores de tres años ascienden a 1.200 euros, tendrá derecho a una deducción de 2.400 euros, 1.200 euros por cada hijo, ya que en cada uno de los dos casos se respeta el límite máximo; aunque en un análisis global dicho límite máximo se supere, ello no obsta a la deducción, según se desprende del párrafo primero del artículo 81.2 (la deducción «tendrá como límite para cada hijo...»).

¹⁵ PAZOS MORÁN, M. [2005]: «Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma». *Política Fiscal y Género*. Instituto de Estudios Fiscales, destaca que «está planteada como una deducción en cuota, lo que la hace más progresiva que las reducciones de la base imponible, que son la mayoría en el nuevo IRPF desde 1999, pues al contrario que estas últimas, la "deducción por maternidad" es igual para todo el mundo», e insiste en que se trata de «una prestación universal (en el sentido de que es independiente del nivel de renta)».

¹⁶ Artículo 58.2 de la Ley del IRPF.

¹⁷ «Con ello se hace posible la hipótesis de un impuesto negativo o inverso, figura desconocida en nuestro ordenamiento tributario hasta la introducción de la deducción por maternidad, aplicable desde el periodo impositivo 2003». GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, pág. 271.

¹⁸ GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», la califica como una «ayuda o subsidio a las madres» y PAZOS MORÁN, M. [2005]: «Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma», habla de «una desgravación reembolsable». Véase también JIMÉNEZ NAVAS, M. [2005]: «La Constitución Europea y el principio de no discriminación en materia fiscal». *Crónica Jurídica Hispalense*, número monográfico, págs. 162 y 163: «La deducción es ejercitable en todo caso, al margen de la obligación o no de declarar, al margen incluso de que la cuota diferencial fuera negativa y no hubiera más retenciones que devolver. Tan inexorable resulta la práctica de la deducción que cabe solicitar su abono anticipado (la archifamosa paga de 100 euros mensuales) y por eso la califícamos de subvención».

En la Comunidad Valenciana se prolonga la vigencia de este trato de favor a las mujeres trabajadoras, al otorgarles una deducción en la cuota autonómica del IRPF «por conciliación del trabajo con la vida familiar» de 418 euros por cada hijo mayor de tres y menor de cinco años ¹⁹.

2. La deducción por nacimiento o adopción.

Una mecánica similar a la deducción por maternidad sigue la deducción por nacimiento o adopción de 2.500 euros, introducida en la regulación del IRPF ²⁰ por la Ley 35/2007, de 15 de noviembre ²¹, con la diferencia de que esta deducción se aplica una sola vez («pago único»), al tiempo del nacimiento o adopción, sin prolongarse de manera periódica durante los primeros años de vida de los hijos, como ocurre con la deducción por maternidad. Por lo demás, el paralelismo es bastante acusado:

- La deducción se concede fundamentalmente a las mujeres. Aunque la Ley del IRPF, a nuestro modo de ver de manera desafortunada, define como beneficiarios a «los contribuyentes a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 35/2007 (¿por qué no sustituir esa remisión en blanco por una regulación directa más descriptiva? ²²), la lectura del artículo citado desvela que las destinatarias esenciales o prioritarias de la deducción son las mujeres. En principio, las situaciones en las que los hombres pueden ser los beneficiarios no difieren sensiblemente de las previstas en la deducción por maternidad (así, el fallecimiento de la mujer), aunque con algunas lógicas adaptaciones. Por un lado, no se regulan los casos de atribución exclusiva de la guarda y custodia al padre porque, tratándose de un pago único conectado al nacimiento, no hay razón para atender a las incidencias que puedan afectar al posterior desarrollo de las relaciones paterno-filiales. Por otro lado, sí está prevista la deducción a hombres en casos de adopción de hijos por hombres, ya sea en pareja o individualmente. Al margen de estos casos, la deducción corresponde a las mujeres, y lo que sí nos parece reseñable es que la norma predispone en este caso la posibilidad —a nuestro juicio, prescindible— de que la mujer ceda al otro progenitor o adoptante el derecho al cobro anticipado de la deducción, una vez reconocido tal derecho. Así lo establece el apartado 2 del artículo 81 bis de la Ley del IRPF, desarrollándose el procedimiento a través de la Orden EHA/3352/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 140 y 141 que deben emplearse en la tramitación de estas dos deducciones (maternidad y nacimiento o adopción ²³).

¹⁹ Artículo 4.1 f) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre. La deducción fue introducida por la Ley 10/2006, de 26 de diciembre (BOE de 23 de enero de 2007) y la cuantía ha sido modificada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre (BOE de 31 de enero de 2009).

²⁰ Artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

²¹ 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 (BOE de 16 de noviembre).

²² A nuestro juicio, la Ley 35/2007 no tendría que efectuar una regulación del beneficio fiscal en su articulado (el citado art. 2). Hubiera sido mejor que el nuevo precepto de la Ley del IRPF (art. 81 bis), introducido por la disposición final primera de la Ley 35/2007, abarcara la regulación completa y autosuficiente de la deducción, en lugar de una regulación parcial, necesitada del apoyo de la Ley 35/2007.

²³ Véase el artículo 8 de la Orden EHA/3352/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de las deducciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por maternidad y por nacimiento

- La deducción por nacimiento o adopción va igualmente dirigida a aquellas mujeres que sean trabajadoras. Aunque en este caso hay que reconocer que los efectos de estímulo a la actividad laboral de las mujeres propios de este requisito se diluyen, puesto que si las mujeres no son trabajadoras, en lugar de una deducción del IRPF tendrán derecho a una prestación no contributiva por el mismo importe. A propósito de esta prestación, no es ocioso recordar las exenciones de los apartados h) ²⁴ y z) ²⁵ del artículo 7 de la Ley del IRPF, dirigidas a las prestaciones familiares percibidas de las Administraciones públicas, entre ellas las prestaciones por nacimiento o adopción. Precisamente el apartado z) del artículo 7 fue añadido por la Ley 35/2007, que implantó la deducción por nacimiento o adopción, y hubiera sido preferible que en lugar de añadir un apartado nuevo se hubiera refundido con el apartado h), con el que guarda identidad de sentido.
- Por último, esta deducción, del mismo modo que la deducción por maternidad, se practica sobre la cuota diferencial, o más bien se practicaría en caso de que no se hubiera hecho uso de la posibilidad de solicitar el pago anticipado. Pago anticipado que cabe trasladar al padre (insistimos en este dato, a nuestro juicio revisable, ya que no vemos suficientemente justificada la previsión de la renuncia voluntaria de la madre).

3. Las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras (Andalucía, Asturias, Castilla y León y Galicia).

Como es sabido, las comunidades autónomas tienen competencias normativas para establecer deducciones en la cuota autonómica del IRPF por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta ²⁶ (ya hemos visto en un apartado anterior cierta deducción establecida por la Comunidad Valenciana). En uso de tal potestad, varias comunidades han creado deducciones para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras, deducciones que se aplicarán si las mujeres causan alta por vez primera en el censo de empresarios, profesionales y rete-

o adopción, y el modelo 141, de solicitud del pago único por nacimiento o adopción de hijo, se determina el lugar, forma y plazo de presentación de los mismos y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 20 de noviembre).

²⁴ «h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad. También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales».

²⁵ «z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores».

²⁶ Artículo 38.1 b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

nedores previsto en la normativa estatal y mantienen dicha situación durante un año natural desarrollando la actividad económica en el territorio de la comunidad autónoma correspondiente ²⁷.

- Castilla y León. Es la comunidad que ofrece una deducción más elevada: 510 euros; cantidad que se duplica (1.020 euros) si la mujer tiene su domicilio fiscal en un municipio situado en un núcleo rural, entendiéndose por tal cualquier municipio que no tenga más de 10.000 habitantes (3.000 habitantes cuando nos encontremos a una distancia inferior a 30 kilómetros de una capital de provincia ²⁸).
- Andalucía. En esta comunidad las mujeres emprendedoras tienen derecho a una deducción de 300 euros en la cuota íntegra autonómica por darse de alta como empresarias o profesionales ²⁹.
- Galicia. La deducción del IRPF es igualmente de 300 euros ³⁰.
- Asturias. Por último, las Comunidad Autónoma del Principado de Asturias concede una «deducción para el fomento del autoempleo de las mujeres» de 170 euros ³¹.

No obstante, hay que dejar constancia de que los hombres también pueden disfrutar de deducciones similares (la cuantía es la misma salvo en el caso de Andalucía, donde la deducción para los hombres emprendedores es de 150 euros frente a los 300 de las mujeres), pero de manera más restrictiva: sólo se aplican a los jóvenes emprendedores, requisito de la edad que está ausente en el caso de las mujeres. Por tanto, el ámbito exacto de la discriminación positiva se refiere a las mujeres *no jóvenes*, si empleamos a sensu contrario la terminología legal. Las mujeres sólo gozan de una ventaja fiscal exclusiva o vedada a los hombres a partir de los 30 años en el caso de Asturias ³²; de los 35 años en el caso de Andalucía ³³ y Galicia; o de los 36 años en el caso de Castilla y León.

III. BENEFICIOS FISCALES DE ALCANCE GENERAL ESTABLECIDOS PARA FAVORECER PRINCIPALMENTE A LA MUJER (DISCRIMINACIÓN POSITIVA INDIRECTA)

El rechazo a la discriminación por razón de sexo se extiende asimismo a la discriminación indirecta, esto es, la situación en que una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros sitúan a

²⁷ Los epígrafes de este trabajo en los que se analiza el ejercicio por parte de las comunidades autónomas de sus competencias normativas en el IRPF se inscriben en el Proyecto SEJ-4078. «Estudio de las reformas estatutarias: los nuevos derechos estatutarios, Estado social de las autonomías y financiación autonómica». Proyectos de investigación de excelencia. Junta de Andalucía. Investigador principal: Antonio José SÁNCHEZ PINO.

²⁸ Artículo 8 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre (BOCL de 1 de octubre).

²⁹ Artículo 9 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (BOE de 22 de septiembre).

³⁰ Artículo 52.1 de la Ley 14/2006, de 28 de diciembre (BOE de 6 de febrero de 2007).

³¹ Artículo 3.Sexta de la Ley 6/2008, de 30 de diciembre (BOE de 20 de marzo de 2009).

³² En Asturias los hombres emprendedores *no jóvenes* también pueden tener derecho a una deducción para el fomento del autoempleo, pero de menor cantidad (66 euros en lugar de 165) y condicionada a que sus rentas no excedan de 24.040 euros en tributación individual o 33.875 euros en tributación conjunta.

³³ En el caso particular de Andalucía, insistimos, la discriminación positiva también se produce cuando los emprendedores o emprendedoras son jóvenes menores de 35 años (150 euros y 300 euros respectivamente).

personas de un sexo determinado en desventaja particular con respecto a personas del otro sexo. Así lo ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional ³⁴, fundamentalmente en temas laborales ³⁵, donde es fácil que normas en principio asépticas que no distinguen en función del sexo (por ejemplo, las referidas a los trabajadores a tiempo parcial) afecten predominantemente a las mujeres, según revelan los datos estadísticos ³⁶. El Tribunal Constitucional no hace con ello sino seguir una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, pues «el Derecho Comunitario se opone a la aplicación de una medida nacional que, aunque esté formulada de manera neutra, perjudique a un porcentaje muy superior de mujeres que de hombres, a menos que la medida controvertida esté justificada por factores objetivos ajenos a cualquier discriminación por razón de sexo» ³⁷.

Pero si la discriminación indirecta se asimila a la discriminación directa prohibida, también cabe formular la misma asimilación en relación con la discriminación positiva. Siendo posible que las normas favorezcan expresamente a la mujer, en aras de reducir el déficit de igualdad efectiva, también es posible que lo hagan de modo tácito o indirecto. En ese sentido, está prohibida la discriminación indirecta de la mujer, pero sí es posible la discriminación positiva indirecta (de la misma manera, si se nos

³⁴ Según la Sentencia 240/1999, de 20 de diciembre, FJ 6, la específica prohibición de discriminación por razón de sexo consagrada en el artículo 14 de la CE, que contiene un derecho y un mandato antidiscriminatorio, comprende no sólo la discriminación directa, es decir, el tratamiento jurídico diferenciado y desfavorable de una persona por razón de su sexo, sino también la indirecta, esto es, aquel tratamiento formalmente neutro o no discriminatorio del que se deriva, por las diversas condiciones fácticas que se dan entre trabajadores de uno y otro sexo, un impacto adverso sobre los miembros de un determinado sexo (con cita de las Sentencias 145/1991, de 1 de julio; 286/1994, de 27 de octubre; 147/1995, de 16 de octubre; y 198/1996, de 3 de diciembre).

³⁵ La prohibición de la discriminación indirecta, así como las medidas de acción positiva que favorezcan el acceso de las mujeres a todas las profesiones, ya están expresamente consagradas en el artículo 17 del Estatuto de los Trabajadores.

³⁶ Puede destacarse la Sentencia 253/2004, de 22 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad de cierta normativa que dificultaba el acceso a la protección de la Seguridad Social de los trabajadores contratados a tiempo parcial, situación esta que afecta predominantemente a las mujeres trabajadoras, como revelan los datos estadísticos: «En las actuaciones que se acompañan al Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad consta una publicación del Instituto de la Mujer, titulada "Las mujeres en cifras, 1997", en la cual figura una información estadística elaborada por dicho Instituto a partir de los datos de la encuesta de población activa, tercer trimestre de 1996 (Instituto Nacional de Estadística), conforme a la cual del total de la población ocupada en España en el referido trimestre a jornada completa (11.580.200 personas), las mujeres representaban el 31,50 por 100; y del total de la población ocupada a tiempo parcial en ese mismo trimestre (938.900 personas), las mujeres constituían el 75,16 por 100. Asimismo, consultada la publicación "Mujeres en cifras" del Instituto de la Mujer correspondiente al año en curso (2004), resulta que, según la estadística elaborada a partir de datos de la encuesta de población activa correspondiente al primer trimestre del año 2004 (Instituto Nacional de Estadística), del total de la población ocupada asalariada a tiempo parcial en dicho trimestre (1.242.300 personas), las mujeres representan el 81,94 por 100. Estos datos permiten concluir que, en efecto, el contrato a tiempo parcial es una institución que afecta de hecho predominantemente al sexo femenino, lo que obliga, a la luz de la doctrina antes expuesta, a examinar con mayor cautela el impacto de la regla sobre cómputo de periodos de carencia contenida en la norma cuestionada, pues, acreditada estadísticamente la realidad sociológica indicada, esto es, que la medida afecta a una proporción mucho mayor de mujeres que de hombres (*disparate effect*), para descartar la existencia de una discriminación indirecta prohibida por el artículo 14 de la CE, habría que constatar que esa medida se explica por razones objetivamente justificadas de política social sin carácter discriminatorio». Los Autos del Tribunal Constitucional 200/2007, de 27 de marzo, y 30/2009, de 27 de enero, en cambio, decidieron la inadmisión a trámite de sendos recursos en los que se alegaba «discriminación indirecta por razón de sexo femenino, al no computarse como trabajo a tiempo completo los periodos en que la mujer trabajaba a tiempo parcial por haberse acogido al derecho de reducir su jornada por razones de guarda legal (para el cuidado de menores o de personas con discapacidad o de familiares)», lo cual suscitó en ambos casos el voto particular de la Presidenta doña María Emilia Casas Baamonde y la Magistrada doña Elisa Pérez Vera (al que se adhirió en el Auto más reciente los Magistrados don Eugeni Gay Montalvo y don Pablo Pérez Tremps).

³⁷ Véase, por todas, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de febrero de 1999, Seymour-Smith y Pérez, C-167/97, Rec. p. I-623.

permite el paralelismo, que se prohíbe la retroactividad de las disposiciones sancionadoras a la vez que se prescribe la retroactividad en esa materia cuando implica un resultado más favorable ³⁸).

Pues bien, junto a las medidas, ya reseñadas, que se dirigen de una manera explícita a las mujeres (deducciones por maternidad, por nacimiento o adopción), podemos detectar en la regulación del IRPF otras disposiciones que, sin reservar su ámbito de aplicación a ellas, sí tienen una palpable intención de favorecerlas, puesto que afectan a situaciones en las que la presencia de la mujer o bien resulta minoritaria y necesitada de potenciación (el acceso al trabajo) o bien resulta de hecho predominante (las familias monoparentales están compuestas por lo general de una mujer y sus hijos). Podemos hablar por tanto de medidas tácitas de discriminación positiva o medidas de discriminación positiva indirecta.

1. Los incentivos fiscales a las guarderías y a la ayuda doméstica.

Uno de los aspectos que más condiciona el normal desenvolvimiento de la actividad profesional de las mujeres es el relativo a las dificultades de compatibilizar el trabajo fuera de casa con el cuidado de los hijos, responsabilidad esta que todavía en nuestros días recae esencialmente sobre la mujer ³⁹.

A. La no consideración de retribuciones en especie para las guarderías de empresas.

El ordenamiento tributario muestra cierto interés por facilitar la conciliación de la vida laboral y la vida familiar, al incorporar alguna regla que incentiva la disposición por las empresas de guarderías para los hijos de sus empleados (o empleadas, a los efectos que nos interesan).

En concreto, no se considerará retribución en especie el hecho de que las empresas se hagan cargo de la educación infantil de los hijos de los trabajadores, bien sea de manera directa (organizando guarderías en el propio centro de trabajo) o indirecta (mediante la contratación con guarderías terceras). Cuando el artículo 42.2 d) de la Ley del IRPF establece que no será calificada como renta en especie la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado, se añade que tendrán esta consideración «los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por la empresa o empleadores a prestar el primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados».

Esta norma se acompaña de una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades (o del IRPF si el empleador fuera una persona física) del 10 por 100 de las inversiones y gastos en los locales donde se vaya a «prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad», o bien del 10 por 100 de «los gastos derivados de la contratación de este servicio con un tercero debidamente autorizado» (art. 38.6 del Texto Refundido de la Ley del

³⁸ Artículo 10.2 de la Ley General Tributaria.

³⁹ Véase BORRA MARCOS, C. y PALMA MARTOS, L. [2005]: «Las políticas familiares: entre la conciliación laboral y la fecundidad». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares, págs. 139-157.

Impuesto sobre Sociedades), beneficio este del que se ha establecido su eliminación a partir de 1 de enero de 2011 ⁴⁰.

B. Las deducciones autonómicas por gastos de guarderías (Canarias, Murcia y Comunidad Valenciana).

En este mismo campo, diversas comunidades autónomas han tratado de favorecer la conciliación del trabajo y la familia mediante la introducción de deducciones de la cuota que compensen parcialmente el desembolso realizado en guarderías.

- Canarias. Se establece una «deducción por gastos de guardería» del 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por este concepto, con un máximo de 400 euros anuales por cada niño; deducción aplicable mientras los niños sean menores de tres años y siempre que no se sobrepasen determinados umbrales de renta: 60.000 euros (o 72.000 euros en tributación conjunta; ampliación del límite económico que representa una ventaja para las unidades familiares monoparentales). En este caso, al igual que ocurre con la deducción estatal por maternidad, el requisito de la edad no va referido a la fecha del devengo del impuesto, sino que se aplicará de forma proporcional al número de meses en que se cumpla tal requisito ⁴¹.
- Región de Murcia. La «deducción por gastos de guardería para hijos menores de tres años» es también del 15 por 100, aunque varían los datos relativos al máximo anual y al umbral de renta. El máximo es de 300 euros por cada hijo, que pasan a ser 600 euros por cada hijo en caso de unidades familiares monoparentales (o en general, declaraciones conjuntas). Y en cuanto a las rentas, la base imponible general ⁴² tiene que ser inferior a 17.600 euros (30.800 euros para la tributación conjunta, salvo que sean unidades monoparentales, a las que se aplica el mismo límite de las declaraciones individuales, 17.600 euros ⁴³) y la base imponible del ahorro no puede exceder de 1.202,02 euros ⁴⁴.
- Comunidad Valenciana. La deducción sigue pautas similares; coincide en el porcentaje aplicable (15% de las cantidades destinadas «a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil») y difiere en el límite máximo (270 euros) y en el requisito relativo a la capacidad económica (27.790 euros en tributación individual y 44.955 en tributación conjunta ⁴⁵).

⁴⁰ Como es sabido, la Ley 35/2006 reformó el Impuesto sobre Sociedades mediante la reducción del tipo de gravamen, reducción del tipo que venía acompañada de una eliminación –graduada en el tiempo– de la mayoría de las bonificaciones y deducciones que, según la exposición de motivos, «provocan efectos distorsionadores».

⁴¹ Artículo 12 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (BOCA de 23 de abril).

⁴² Descontado el mínimo personal y familiar.

⁴³ En todo caso, si se trata de familias numerosas, el límite se amplía a 40.000 euros.

⁴⁴ Artículo 1.3 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 11/2007, de 27 de diciembre (BOE de 23 de julio de 2008).

⁴⁵ Artículo 4.1 e) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre. La deducción fue introducida por la Ley 12/2004, de 27 de diciembre (BOE de 14 de febrero de 2005) y las cuantías han sido modificadas por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre (BOE de 31 de enero de 2009).

Siendo consecuentes con su clara finalidad (contribuir a la conciliación del aspecto laboral y familiar), las tres deducciones están lógicamente condicionadas a que los dos progenitores (o el progenitor conviviente en caso de familias monoparentales) trabajen fuera de casa.

Su ámbito subjetivo no queda circunscrito a las mujeres, pero la práctica demuestra que este colectivo es el que más depende para su desarrollo profesional del recurso a las guarderías y cabe deducir que el legislador estaba pensando en ellas al configurar esta norma.

Otras comunidades autónomas, conviene advertirlo, también conceden desgravaciones por el gasto en guarderías, pero serán tratadas en el próximo epígrafe, porque reciben un tratamiento conjunto con las deducciones por empleados de hogar.

C. Las deducciones autonómicas por cuidado de hijos menores (Castilla y León y Galicia) y ayuda doméstica (Andalucía).

Las deducciones en la cuota «por ayuda doméstica» han sido incorporadas por algunas comunidades autónomas, bien sea junto a las deducciones por los gastos en centros educativos, bien sea con carácter autónomo.

- Castilla y León. La deducción se denomina «deducción por cuidado de hijos menores» (menores de cuatro años en este caso) y engloba tanto el gasto en guarderías o centros escolares como el gasto derivado de la contratación de una persona como «empleada de hogar» (que habrá de estar dada de alta en el Régimen Especial de Empleados de Hogar de la Seguridad Social). Se puede deducir el 30 por 100 de las cantidades satisfechas por tales conceptos con el límite máximo de 322 euros. El recurso a las guarderías o a los empleados de hogar tiene que estar justificado «por motivos de trabajo», por lo que la deducción se condiciona a «que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena». La fórmula empleada no es muy correcta porque no existe matiz alguno para el caso de las unidades monoparentales (puesto que el requisito se refiere a ambos padres, en una interpretación literal, una mujer trabajadora con un hijo a su cargo y separada judicialmente, divorciada o soltera, no podría practicar la deducción si el padre de su hijo no trabaja, lo cual es absurdo y debe ser objeto de interpretación correctora). La deducción, por último, no será posible cuando la base imponible de los contribuyentes (descontado el mínimo personal y familiar) supere los 18.900 euros en tributación individual y los 31.500 euros en tributación conjunta ⁴⁶.
- Galicia. La «deducción por cuidado de hijos menores» en esta comunidad se regula de manera coincidente a la que ya hemos descrito de Castilla y León, con alguna salvedad (el límite máximo de la deducción es de 200 euros y los límites máximos de la base imponible son 22.000 euros en declaraciones individuales y 31.000 euros en declaraciones conjuntas ⁴⁷). Por lo demás, también alcanza al doble concepto de guarderías y empleados de hogar. En cuanto a la edad de los hijos, una primera lectura podría conducir al error de considerar que

⁴⁶ Artículo 6 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre (BOCL de 1 de octubre).

⁴⁷ Artículo 1.1.3 de la Ley 14/2004, de 29 de diciembre (BOE de 3 de febrero de 2005).

los requisitos son diferentes, al aludir en un caso a cuatro años y en otro a tres años, mas en realidad no existe tal diferencia, dado que en Castilla y León la deducción se aplica cuando los hijos son menores de cuatro años a la fecha del devengo del impuesto, mientras que en Galicia la deducción se practica siempre que los hijos tengan tres o menos años de edad en la fecha del devengo, con lo cual el resultado es el mismo.

- Andalucía. La comunidad autónoma andaluza es la única que opta por regular la faceta de la ayuda doméstica por sí misma o en solitario, sin incluir la faceta de los gastos en guarderías. Se permite deducir el 15 por 100 del importe satisfecho a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de un empleado o empleada de hogar, en concepto de la cuota fija que sea por cuenta del empleador o empleadora ⁴⁸, siempre que ambos cónyuges o integrantes de una pareja de hecho o la madre (o el padre) de la familia monoparental perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas ⁴⁹. Obsérvese que aquí sí se toma en consideración la posible existencia de unidades familiares monoparentales, así como las uniones de hecho. Y el rasgo más destacado de la deducción es que no se establece límite de renta alguno, considerando tal vez que el objeto declarado de la medida («promover la conciliación de la vida familiar y laboral») es una finalidad perseguible en todas las capas sociales.

2. El tratamiento de las unidades familiares monoparentales.

La preponderancia femenina es claramente perceptible en las unidades familiares monoparentales y todos los análisis estadísticos lo ratifican. Aunque la definición legal de esta modalidad de familias se plantea de manera indiferenciada («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.ª de este artículo» ⁵⁰), es evidente que en la actualidad la mayoría de las separaciones conducen a la convivencia de los hijos con las madres; como es aún más evidente que existen más madres —muchas más— que tienen hijos a su cargo sin relación de convivencia con el padre que lo contrario. De ahí que la protección fiscal a esta clase de familias pueda entenderse como una señal de discriminación positiva. Aunque, eso sí, beneficiará igualmente al eventual padre soltero, al padre viudo o al padre divorciado que obtiene la custodia de los hijos.

A. La reducción en la base imponible de 2.150 euros (que no se tiene en cuenta en el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, ilegalidad manifiesta).

El beneficio derivado de la existencia de una unidad familiar monoparental consiste en que podrá presentarse la declaración conjunta con derecho a una reducción de la base imponible de

⁴⁸ La normativa autonómica exige que el trabajador esté dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de empleados de hogar de trabajadores fijos. Téngase en cuenta por otro lado que los trabajadores parciales o discontinuos están obligados a soportar el total de las obligaciones con la Seguridad Social por lo que, no recayendo obligación alguna sobre el empleador, éste no tendrá derecho a la deducción.

⁴⁹ Artículo 15 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (BOE de 22 de septiembre).

⁵⁰ Artículo 82.1.2.ª de la Ley 35/2006.

2.150 euros anuales⁵¹. Con lo cual la medida tiene un efecto práctico variable, mayor cuanto más elevada sea la renta de la madre, aspecto que pudiera tildarse de regresivo o cuando menos incongruente con la filosofía que justifica el actual método de aplicación del mínimo personal y familiar⁵².

En estos casos, además, el mínimo por descendientes se lo podrá aplicar como es lógico en su totalidad la madre, que es la única que cumple el requisito de convivencia previsto en el artículo 58.1 de la Ley del IRPF⁵³.

Sí nos parece conveniente denunciar que el Reglamento del IRPF, al establecer los tipos de retención de los rendimientos del trabajo, ha venido manteniendo de manera sistemática una actitud de dejadez en relación con las unidades familiares monoparentales. Primero no permitía que se aplicara la cuantía total del mínimo por descendientes como en verdad corresponde, teniendo que computarse en todo caso por mitad, lo cual provocó el pronunciamiento contrario del Tribunal Supremo, en la Sentencia de 19 de mayo de 2000. Ahora el reglamento ya consiente el cómputo completo del mínimo por descendientes «cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto»⁵⁴. Sin embargo, todavía sigue sin tomarse en consideración la reducción en la base imponible de 2.150 euros característica de las unidades familiares monoparentales⁵⁵, de modo que la mujer trabajadora en este tipo de familias tendrá que soportar a lo largo del año retenciones excesivas que conducirán inexorablemente a una autoliquidación con derecho a devolución de lo indebidamente adelantado.

El artículo 101 de la Ley del IRPF establece que para determinar el porcentaje de retención sobre los rendimientos del trabajo se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares en los términos que reglamentariamente se establezcan. Mas la remisión al reglamento no significa que éste goce de libertad para desvincularse de las reglas que influyen en la cuantificación del gravamen definitivo. El Tribunal Supremo, en la ya citada Sentencia de 19 de mayo de 2000, consideró que aquellos elementos que influyen en la determinación de la verdadera cuota del impuesto según las prescripciones de la ley deben ser tenidos en cuenta igualmente a los efectos del cálculo de la retención en las prescripciones del reglamento, salvo que razones de peso conduzcan a una solución distinta a la natural (así, se declaró la nulidad del precepto reglamentario por el que se omitía a los ascendientes con derecho a la aplicación del mínimo familiar en el cálculo del tipo de retención). Si la cuantía derivada de la retención supera la cuantía de la cuota impositiva, ello significa o puede significar que se ha ido más lejos de la capacidad económica del contribuyente,

⁵¹ Artículo 84.2.4.º de la Ley 35/2006.

⁵² Aspecto en el que insistiremos en un próximo epígrafe dedicado a la tributación conjunta.

⁵³ Ahora bien, el padre no conviviente que satisfaga anualidades por alimentos a favor de los hijos no tendrá derecho al mínimo por descendientes, pero sí verá incrementado el importe de su mínimo personal y familiar en 1.600 euros anuales, lo cual supone una suerte de compensación por la inaplicabilidad del mínimo por descendientes (que de este modo puede decirse que se ve *duplicado*).

⁵⁴ Artículo 84.2.º del Reglamento del IRPF.

⁵⁵ Lo más sorprendente es que esta reducción sí es tenida en cuenta por el artículo 81 del Reglamento a la hora de fijar el cuadro de límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener (la situación 1.º del cuadro reglamentario va referida justamente a los contribuyentes solteros, viudos, divorciados o separados legalmente que tengan hijos); pero una vez que sí existe obligación de retener se prescinde del mismo dato que acaba de ser tomado en consideración.

alcanzando efectos confiscatorios que no quedarían desmentidos por el hecho de su devolución. Para el Tribunal Supremo, no es sólo un problema de legalidad, sino de constitucionalidad: la inconstitucionalidad de la norma reglamentaria es indiscutible si la estructura y funcionamiento de cualquiera de las modalidades que integran el sistema de retenciones produce como efecto normal que se soporten inevitablemente retenciones superiores a la cuota correspondiente del IRPF, que es lo que ocurre como consecuencia de la inaplicación arbitraria de la reducción de 2.150 euros propia de la monoparentalidad.

B. Los riesgos de utilización fraudulenta.

El Tribunal Constitucional ha tenido que ocuparse en varias ocasiones del tratamiento de las unidades familiares monoparentales, dado que otro tipo de unidades familiares «biparentales» que no tienen derecho a las ventajas inherentes a aquella condición han presentado recursos de amparo considerándose discriminadas, hipótesis discriminatoria que fue planteada en la Sentencia 47/2001, de 15 de febrero (un matrimonio constante pretendía presentar dos declaraciones conjuntas «monoparentales»: el padre con un hijo por un lado, la madre con el segundo hijo por otro) y en la Sentencia 212/2001, de 29 de octubre (un matrimonio igualmente constante pretendía presentar, por un lado, una declaración conjunta «monoparental» del recurrente con sus dos hijos y, por otro lado, una declaración individual del cónyuge⁵⁶).

El Tribunal Constitucional descartó en ambos casos que se produjera vulneración del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución, en relación con el artículo 31.1 (para poder apreciar que existe discriminación es preciso, como condición *sine qua non*, que los términos de comparación que se aporten para ilustrar la desigualdad sean homogéneos, homogeneidad que no concurre en las situaciones invocadas en estas sentencias). Si bien el Tribunal reconoce los riesgos de una utilización ilegítima de las ventajas de la tributación monoparental:

- En la Sentencia 47/2001, de 15 de febrero, donde se alegaba fundamentalmente discriminación entre los matrimonios y las uniones de hecho, el Tribunal Constitucional admitía la posibilidad de que detrás de alguna de las relaciones monoparentales a que se refería la antigua normativa existiera una unión *more uxorio*: «Es posible, en efecto, que el padre o la madre que constituye una unidad familiar con sus hijos conviva establemente con el progenitor de los mismos. Y tampoco es inimaginable que, debido al escaso nivel de renta de los miembros de la familia y a que la ley no obliga a acumular las rentas de quienes no están unidos por el vínculo matrimonial, el sujeto pasivo tribute en estos casos por una cantidad inferior a la que le correspondería si, estando casado, optara por la declaración conjunta». Sin embargo, la admisión de esta hipótesis anómala no era suficiente para declarar la discriminación, dado que 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. «Para que el artículo 14 CE resulte vulnerado por el legislador, no

⁵⁶ Véase CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F. [2005]: *Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Mergablum.

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». En cualquier caso, el legislador reaccionó ante esta posibilidad que la normativa anterior no descartaba, declarando que no se aplicará la reducción de la base imponible «cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar»⁵⁷.

- En la Sentencia 212/2001, de 29 de octubre, donde se alegaba fundamentalmente discriminación entre los matrimonios y los contribuyentes separados legalmente, el Tribunal Constitucional reconocía que «es posible que quienes están casados, aun manteniendo la convivencia, decidan "por razones de exclusiva conveniencia tributaria" o cualesquiera otras separarse legalmente. Y tampoco es inimaginable que, debido a la escasa cuantía de las rentas de los miembros de una familia, y a que la ley no obliga a acumular las de quienes no están unidos por el vínculo matrimonial, el sujeto pasivo pueda tributar en estos casos por una cifra inferior a la que correspondería si, estando casado, optara por efectuar la declaración conjunta». El Tribunal vuelve a hacer uso de la regla de la normalidad de los casos para subrayar que la inconstitucionalidad por discriminación no puede basarse en situaciones puntuales u ocasionales. Para nosotros está claro que las anomalías invocadas no dejan de ser una eventualidad ajena al juicio objetivo que merece el régimen legal previsto para las verdaderas familias monoparentales, régimen legal que como ya hemos dicho excluye de sus ventajas los casos en los que existe convivencia. De manera que cualquier intento de invocar la monoparentalidad por parte de a quien no le corresponde sería fraudulento y se trataría, no de un problema de justicia ni de igualdad tributaria, sino de puro control de las actuaciones elusivas.

C. Las deducciones autonómicas para familias monoparentales (Andalucía, Asturias y Cataluña).

En la misma línea de preocupación por las unidades familiares monoparentales, algunas comunidades autónomas les ofrecen deducciones adicionales:

- Andalucía⁵⁸ concede una deducción en la cuota íntegra autonómica de 100 euros a los contribuyentes que sean padre o madre de familia monoparental, en los mismos términos definidos en la Ley del IRPF. La deducción se incrementará en 100 euros adicionales por cada ascendiente que genere el derecho a la aplicación del mínimo familiar por ascendientes regulado en el artículo 59 de la Ley del IRPF.
- Asturias⁵⁹ también introduce una deducción para familias monoparentales de mayor cuantía (300 euros), pero condicionada a que la base imponible del contribuyente no resulte

⁵⁷ Párrafo segundo del artículo 84.2.4.º de la Ley del IRPF.

⁵⁸ Artículo 13 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (BOE de 22 de septiembre).

⁵⁹ Artículo 3.Duodécima de la Ley 6/2008, de 30 de diciembre (BOE de 20 de marzo de 2009).

superior a 34.891 euros (añadiendo a los efectos de este requisito cuantitativo las anualidades por alimentos exentas que percibiera el descendiente⁶⁰).

- Cataluña⁶¹, en fin, ha variado el campo de los beneficiados al establecer una «deducción para los contribuyentes que queden viudos», esto es, se ciñe a una de las subespecies de la monoparentalidad. La deducción se aplicará durante el ejercicio en el que se produzca el fallecimiento del cónyuge (en ese caso, la tributación en función de las reglas sobre devengo en casos de fallecimiento podría determinar que no fuera una unidad familiar monoparental) y en los dos ejercicios inmediatos posteriores; y su cuantía será de 150 euros (300 si la persona que quede viuda tiene a su cargo uno o más descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes).

D. La exención de las anualidades por alimentos a los hijos. Postura del Tribunal Constitucional sobre la discriminación indirecta por razón de sexo.

Como cuestión estrechamente conectada a la de las familias monoparentales, la normativa fiscal ha de resolver el tratamiento adecuado de las prestaciones establecidas judicialmente a favor de los hijos⁶². Pues bien, por parte de quien las recibe, el artículo 7 k) de la Ley del IRPF declara exentas «las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial». Y por parte de quien las satisface, el artículo 55 de la Ley del IRPF señala que las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial podrán ser objeto de reducción en la base imponible, «con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente».

Dado que en la mayoría de los casos es la madre la que convive con los hijos beneficiarios de la anualidad, su exención puede considerarse una medida beneficiosa para las mujeres. Es cierto que el tratamiento favorable va dirigido a los hijos y no a las madres (de hecho, si la madre recibe —ella misma— una pensión compensatoria de su ex cónyuge, sí tendría que tributar por ella y, correlativamente, el obligado al pago sí podrá reducir su base imponible en el importe de la pensión satisfecha). Pero ha de tenerse en cuenta que la principal ventaja de las unidades familiares monoparentales está ligada a la tributación conjunta, en la que resulta necesaria la acumulación de las rentas de todos y cada uno de los integrantes de la unidad familiar⁶³, por lo que de no existir esta exención la anualidad percibida por el hijo tendría que ser incluida en la declaración de la madre (la declaración conjunta de la unidad familiar), a no ser que se optara por presentar sendas declaraciones individuales con la consiguiente pérdida de la reducción de las familias monoparentales; con lo cual, la madre conviviente se convierte en el fondo en la beneficiaria indirecta de la exención.

⁶⁰ La normativa asturiana también exige, por un lado, que la madre (o padre de la familia monoparental) no conviva con cualquier otra persona ajena a los descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes establecido en el artículo 59 de la Ley del IRPF; y por otro lado, que los descendientes no obtengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (el mismo requisito previsto en la Ley del IRPF para la aplicación del mínimo por descendientes).

⁶¹ Artículo 1 de la Ley 7/2004, de 16 de julio (BOE de 29 de septiembre).

⁶² Véase LASARTE LÓPEZ, R. [2005]: «Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el IRPF». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares, págs. 225-245.

⁶³ «Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente» (art. 84.5 de la Ley del IRPF).

El Tribunal Constitucional ha rechazado todos los recursos en los que se ha alegado la hipotética discriminación que sufren los pagadores de anualidades por alimentos a los hijos, en relación con los hijos perceptores exentos o en relación con los pagadores de otras pensiones satisfechas a cónyuges o a familiares distintos de los hijos, que sí dan derecho a la reducción en la base imponible (Sentencias 1/2001, de 15 de enero, y 57/2005, de 14 de marzo).

Pero ha sido en la Sentencia 33/2006, de 13 de febrero, en la que se ha tenido que pronunciar sobre una supuesta discriminación indirecta por sexo en perjuicio de los hombres. El recurrente en amparo alegaba un trato discriminatorio por razón de sexo, discriminación que atribuía al hecho de que la práctica totalidad de los pagadores de pensiones compensatorias y de alimentos tras un proceso de separación o divorcio son hombres, administrando a las mujeres las rentas que perciben los hijos sin soportar carga tributaria alguna.

El Tribunal Constitucional desestimó el recurso, aunque desaprovechó la oportunidad para subrayar la legitimidad de un tratamiento de favor –indirecto– hacia las mujeres. En lugar de defender una posible política de apoyo fiscal a las mujeres, beneficiarias mayoritarias de la norma (reivindicación de la discriminación indirecta positiva), el Tribunal prefirió argumentar que la diferencia de tratamiento entre las anualidades a los hijos no desgravables y otras pensiones que sí se reducen en la base imponible estaba justificada, porque suponía tratar por igual al padre, que contribuye al mantenimiento de los hijos mediante una pensión fijada judicialmente, y a la madre, que también soporta gastos de mantenimiento de los hijos aunque sea de manera «informal» (negación de la discriminación indirecta negativa). Para el Tribunal Constitucional, el recurrente partía de dos premisas erróneas:

- En primer lugar, considerar que únicamente el pagador de las anualidades por alimentos –en este caso, el padre– es quien asume el coste de mantenimiento de los hijos. «También la esposa del recurrente está obligada a contribuir con sus bienes e ingresos a los gastos precisos para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación de la hija, elementos todos ellos que, conforme al artículo 142 del CC, se integran en el concepto "alimentos". Como señala la legislación civil, en efecto, es el convenio regulador aprobado judicialmente el que establece la contribución a los alimentos de cada padre [art. 90 c) CC]; concretamente, el artículo 93 del CC establece que el Juez "en todo caso, determinará la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos y adoptará las medidas convenientes para asegurar la efectividad y acomodación de las prestaciones a las circunstancias económicas y necesidades de los hijos en cada momento", contribución que, de conformidad con el artículo 146 del CC, deberá ser "proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe" (art. 146 CC). En definitiva, por imperativo legal, tanto quien nos demanda amparo como su ex esposa tienen el deber de mantener a la hija de ambos, obligación que debe concretarse en el convenio de separación matrimonial aprobado por el Juez, quien, por exigencia legal, ha de tener en consideración tanto las necesidades del alimentista como los medios de que disponen cada uno de los obligados a dar alimentos (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3)».
- En segundo lugar, considerar que la ex esposa del recurrente recibe el importe de la pensión alimenticia de los hijos y no soporta gravamen alguno sobre dicha renta. «No es la ex esposa del recurrente, sino los hijos de ambos, los que perciben la pensión por alimentos, con independencia de que sea aquella la que administre dicha pensión en tanto que es quien está al

cuidado de los hijos [arts. 90 a), 92 y 103.1 del CC]. Obviamente, siendo los hijos del recurrente los últimos destinatarios de la pensión alimenticia, pensión que la Ley 18/1991 califica como rendimiento del trabajo personal [art. 25 q)] exento de tributación [art. 9 k)], "la pretensión de que sea la persona encargada de su custodia por convenio aprobado judicialmente (la ex esposa del recurrente) la que tribute por la misma no se acomoda en absoluto al principio de capacidad económica constitucionalmente establecido en el artículo 31.1 CE" (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3)».

Hechas las anteriores precisiones, el Tribunal concluyó que «no se puede apreciar la pretendida discriminación por razón de sexo, pues conforme a nuestra doctrina relativa a la "discriminación indirecta" (SSTC 41/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 240/1999, de 20 de diciembre, FJ 6; y 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 7) –que es la que el recurrente viene a invocar–, para que ésta tenga lugar es necesario que exista una norma o una interpretación o aplicación de la misma que produzca efectos desfavorables para los integrantes de uno y otro sexo, circunstancia que no se produce en este caso, dado que, como hemos señalado anteriormente, el artículo 71.2 de la Ley 18/1991, al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos a favor de sus hijos por resolución judicial puedan reducir su base imponible en la cuantía de las mismas, "no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que –por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)– han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga" (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3)».

En cualquier caso, la normativa vigente sí ha procurado suavizar las consecuencias fiscales que la no desgravación de la pensión satisfecha a los hijos acarrea a los padres obligados a satisfacerla:

- La tarifa del IRPF se aplica de manera desdoblada (separando, por un lado, el importe de la anualidad por alimentos y, por otro, el resto de la base liquidable general ⁶⁴), para paliar así el efecto de la progresividad (de tal manera que tributen en la práctica como si fueran dos contribuyentes diferenciados, el padre y el hijo, aunque corriendo ambas deudas por cuenta del padre).
- El mínimo personal y familiar se incrementa en 1.600 euros anuales (lo cual compensa la inaplicación del mínimo por descendientes que corresponde en su totalidad a quien convive con el hijo ⁶⁵).

Ello supone en definitiva hacer una especie de declaración independiente del hijo, incluida en la declaración del padre o madre pagador (el padre en la mayor parte de los casos) al que se endosa la carga tributaria, permitiendo simultáneamente que el padre o madre que convive con el hijo (la madre en la mayor parte de los casos) efectúe una declaración conjunta ventajosa.

⁶⁴ Artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF.

⁶⁵ Sobre la inaplicación del mínimo por descendientes, véanse las críticas vertidas por GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares». Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 140, pág. 893 (que propone «aplicar las cuantías establecidas con carácter general en concepto de mínimo por descendientes, con el límite del importe de la pensión satisfecha de modo efectivo») y por PARRA BAUTISTA, J. R. [2002]: «Pensiones compensatorias y alimenticias. Tratamiento en el IRPF». *Gaceta Fiscal*, núm. 202, pág. 58 (que defiende la equiparación de estos padres con aquellos a los que sí se reconoce la posibilidad de aplicar el mínimo por descendientes incluso sin convivencia, por ejemplo, cuando los hijos están internados en centros especializados).

Obsérvese que el miramiento hacia las anualidades satisfechas por los padres (aplicación ventajosa de la tarifa y mínimo incrementado) no sólo no es una exigencia constitucional sino que, justamente al contrario, parece una estrategia legislativa difícilmente compatible con la doctrina del Alto Tribunal. Por eso señalábamos antes que hubiéramos preferido que el Tribunal Constitucional defendiera la discriminación indirecta a favor de la mujer en lugar de pretender demostrar que existía uniformidad de trato, uniformidad que estamos comprobado que dista de ser real. En efecto, cuando la Sentencia 33/2006, ratificando lo sostenido en la Sentencia 1/2001, negó que la no desgravación de estas anualidades implicara discriminación, lo hizo alegando que el dinero destinado por los padres a los hijos debía seguir el mismo tratamiento que el dinero que destinan las madres, es decir, ninguno («la norma legal cuestionada no establece diferencia alguna que permita sostener una discriminación por razón de sexo, sino, antes al contrario, introduce una medida destinada precisamente a impedir la discriminación entre los progenitores, con independencia de su sexo y de la forma en que concurren al cumplimiento del deber constitucional establecido en el art. 39.3 CE»), de donde pudiera desprenderse que la norma actual por la que se conceden ciertas ventajas a las anualidades resulta discriminatoria porque a las madres convivientes no se les concede la posibilidad de aplicar separadamente la tarifa a las rentas que apliquen al mantenimiento de los hijos. Hacemos la comparación con las madres convivientes por estar tratando ahora de las unidades familiares monoparentales, pero la misma prevención podría formularse en relación con las familias biparentales, en relación con cualesquiera progenitores que no satisfacen alimentos por decisión judicial pero que sí emplean parte de sus rentas en el mantenimiento de los hijos, rentas que tributan a los tipos marginales al no poder emplear el desdoblamiento de la tarifa reservado a las anualidades⁶⁶. Si bien hay que reconocer que esta otra diferencia de trato que ha aflorado podría excusarse en el dato de la necesaria fijación judicial, que resulta coherente con la no consideración de las uniones de hecho a los efectos de la tributación conjunta.

IV. VISIÓN CRÍTICA DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MODELO TRADICIONAL DE FAMILIA

Las medidas de protección fiscal de las mujeres encierran un peligro, y es que se basen en una estimación sociológica de la realidad vigente (la realidad digna de apoyo), que no tiene por qué ser la realidad deseable, de modo que el apoyo bienintencionado a las mujeres, en su situación actual constatada, se puede convertir en un acicate latente a la continuidad de la discriminación.

1. Ventajas otorgadas a las unidades familiares en las que sólo obtiene rentas uno de los cónyuges.

La preocupación que acabamos de manifestar nos lleva a observar con cierto recelo aquellas disposiciones que en el contexto del IRPF benefician a las familias en las que sólo trabaja uno de los cónyuges, por lo que pudieran representar de apoyo indirecto a un modelo familiar determinado, en el que la mujer resulta relegada, ajena al marco laboral o profesional. En la actualidad, en la inmensa mayoría de los casos en los que sólo hay una fuente de ingresos familiares, se trata de una fuente

⁶⁶ Véase SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. [2000]: «La familia en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova, pág. 188.

masculina; de ahí que las normas fiscales que beneficien a tales familias funcionan en alguna medida como normas de respaldo a una situación que consideramos debiera ser superada⁶⁷.

Es el caso del artículo 51.7 de la Ley del IRPF, que concede la posibilidad de aplicar una reducción adicional en la base imponible de 2.000 euros por aportaciones a sistemas de previsión social a los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas (o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales).

También en el ámbito autonómico pueden encontrarse ejemplos de esta potenciación o protección fiscal de las unidades familiares en los que uno de los cónyuges no obtiene rentas (presumiblemente, la mujer). Así, en la Comunidad Valenciana existe una deducción de 153 euros por la realización de labores no remuneradas en el hogar, siempre que haya dos o más descendientes en la unidad familiar⁶⁸. Según la norma autonómica, se presumirá la realización de estas labores por uno de los cónyuges cuando no estando separados legalmente sólo uno de ellos perciba rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Existen además determinados requisitos de carácter económico: la suma de las bases liquidables de la unidad familiar no podrá ser superior a 27.245 euros; ninguno de los miembros de la unidad familiar podrá obtener ganancias patrimoniales, rendimientos íntegros del capital mobiliario o inmobiliario, que, en conjunto, superen los 350 euros; ni les podrán ser imputadas rentas inmobiliarias.

Además, es habitual que beneficios fiscales establecidos en el IRPF (especialmente deducciones de la cuota introducidas por las comunidades autónomas en el ejercicio de sus competencias normativas) ofrezcan unas mejores condiciones de acceso a las unidades familiares acogidas a la tributación conjunta (asignándoles sobre todo umbrales limitativos más amplios). Con ello enlazamos con el debate sobre la discutible conveniencia de mantener el régimen opcional de tributación conjunta.

2. Dudas sobre la pertinencia de la opción por la tributación conjunta.

La acumulación de rentas en la misma liquidación implica que el tipo de gravamen al que se someten va ascendiendo a medida que se van cubriendo cada uno de los tramos de renta de la escala. Ello es así en un impuesto progresivo como el IRPF (al menos parcialmente progresivo⁶⁹). Ante semejante perjuicio ligado a la acumulación, las declaraciones individuales resultan más convenientes que la declaración conjunta, salvo en ausencia de rentas susceptibles de adición porque no exista una pluralidad de perceptores de renta. De ahí que la tributación conjunta interese (a grandes rasgos) a las unidades familiares en las que uno de sus miembros sea el único realizador del hecho imponible.

⁶⁷ Es cierto también que hay algunos criterios en la dirección opuesta, que «perjudicarían» a las unidades familiares con un único perceptor de rentas. Estamos pensando en los criterios de individualización de rentas del artículo 11 de la Ley del IRPF; para los matrimonios en régimen de gananciales los que sólo trabaja uno de los cónyuges, lo favorable sería respetar el criterio civil de titularidad de las rentas en lugar de atender, como hace la normativa fiscal, a la fuente de la renta (lo cual ha sido admitido por el Tribunal Constitucional en varias sentencias, entre otras, la Sentencia 146/1994, de 12 de mayo, FJ 5C).

⁶⁸ Artículo 4.1 i) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre. La deducción fue introducida por la Ley 9/1999, de 30 de diciembre (BOE de 1 de febrero de 2000) y la cuantía ha sido modificada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre (BOE de 31 de enero de 2009).

⁶⁹ Si uno de los cónyuges sólo obtiene rentas del ahorro, al no estar sometidas a una escala progresiva, la acumulación resulta como tal irrelevante, y el eventual perjuicio de la declaración conjunta vendría determinado por otros factores (inaplicación de dos mínimos personales, fundamentalmente).

De manera esquemática puede decirse que el análisis sobre la conveniencia o no de la declaración conjunta viene determinado por los siguientes factores:

- Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar. Lo cual conlleva, por ejemplo, que el límite aplicable a la base de la deducción por adquisición de vivienda siga siendo de 9.015 euros, igual que en la declaración individual, de manera que un matrimonio que esté pagando 18.030 euros de hipoteca en relación con una vivienda común, sólo puede aplicar 9.015 euros a la deducción si opta por la tributación conjunta, mientras que en dos declaraciones individuales sí podrían hacer valer los 18.030 euros al completo (cada uno 9.015 euros).
- El mínimo personal será en todo caso 5.151 euros anuales, con independencia del número de miembros integrantes de la unidad familiar. En las declaraciones individuales, cada cónyuge aplicaría su mínimo personal, mientras que en la declaración conjunta sólo cabe aplicar uno, su importe no se duplica (aunque sí se puede aplicar por cada uno de los cónyuges el incremento del mínimo por edad). A propósito del mínimo personal, conviene dejar reseña del grave error técnico que se produjo en la Ley 51/2007, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, que actualizó el importe del mínimo personal de las declaraciones individuales (de 5.050 euros a 5.151), pero olvidó hacerlo para las declaraciones conjuntas, error que fue subsanado con efecto retroactivo (retroactividad impropia) por la Ley 2/2008, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, que con buen criterio ha sustituido la mención de una cantidad concreta en el artículo 84.2.2.º de la Ley del IRPF por una remisión abstracta al mínimo personal establecido con carácter general en el artículo 57⁷⁰. En cuanto al mínimo familiar, no hay especialidades significativas, pero sí conviene tener en cuenta que en las declaraciones conjuntas las cantidades a las que se tenga derecho ya no se aplican por mitad como ocurre con las declaraciones individuales (se aplican por mitad cuando ambos cónyuges cumplen las condiciones requeridas incluso en el caso de que uno de ellos no pudiera aprovechar en su declaración individual las cantidades correspondientes al mínimo familiar).
- La base imponible se reducirá en 3.400 euros (con lo cual si uno de los cónyuges obtiene rentas escasas, inferiores a esta cantidad, no habrá obstáculo para la opción por la tributación conjunta, puesto que la reducción absorbería por completo el efecto de la acumulación). Esta reducción representa el aliciente fundamental de la tributación conjunta, que de manera sorprendente no sigue el criterio arduamente defendido en relación con la reforma en el tratamiento del mínimo personal y familiar⁷¹. En una manifestación de absoluta incohe-

⁷⁰ Ya en la doctrina se había defendido la aplicabilidad, vía interpretativa, del mínimo personal actualizado al no existir «motivo alguno que justifique la diferencia sobrevenida, salvo un olvido del legislador». GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, pág. 277.

⁷¹ Así se defienden en el Preámbulo de la Ley 35/2006 los valores de la nueva metodología en contraste con los indeseables efectos del anterior sistema, que –no se sabe por qué– se mantienen en la tributación conjunta: «Con idéntica finalidad de mejora de la equidad, [...] se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares. 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

rencia, esta cantidad, en lugar de gravarse a tipo cero, va a generar a una desgravación variable en función del tipo marginal del contribuyente, incurriendo así en los síntomas de regresividad que se decían querer evitar con la reforma de la Ley 35/2006.

Llegados a este punto, nos parece necesario resaltar como evidencia absoluta que en la regulación de la tributación conjunta hay implícita una cuestión de sexo, en el sentido de que viene directamente influida por la participación de uno o de ambos cónyuges en las actividades laborales y, por ende, puede influir en los criterios de distribución del trabajo entre el hombre y la mujer en el seno del matrimonio. Ya tempranamente el Tribunal Constitucional, en la conocidísima Sentencia 45/1989, de 20 de febrero (FJ 7), se mostraba percatado de ello y lo hacía de manera explícita al ocuparse de contradecir a quienes defendían la constitucionalidad de la tributación conjunta obligatoria argumentando «que la tributación separada de los cónyuges se traduciría en una grave "despercación" desfavorable para aquellas familias (la mayoría en nuestro país) en las que es uno sólo de los cónyuges el que obtiene toda la renta». Para el Tribunal era evidente que detrás de la reivindicación de la validez de la tributación conjunta se escondía una concepción de la familia y de la mujer históricamente rebasada e impropia de nuestro actual sistema constitucional: «Al margen de su nula eficacia suasoria, el argumento tiene interés como testimonio de la pervivencia de una concepción del impuesto sobre la renta que no se adecua en absoluto a la realidad jurídica presente. En el fondo de esta comparación entre familias parece estar latente, en efecto, la idea de que el sujeto pasivo del impuesto no es el individuo, sino la familia, o, dicho de otro modo, que se trata de un "impuesto de grupo"; sólo a partir de tal idea puede aceptarse como pertinente la comparación entre distintas familias para apreciar la existencia de desigualdades. Esta idea es, como indicamos, históricamente correcta. La "tributación familiar" ha existido entre nosotros, de una u otra forma, al menos desde la Contribución Extraordinaria de Guerra de 1810 y todavía en la última regulación anterior a la de la Ley 44/1978, la del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (texto refundido aprobado por Decreto 3358/1967), todas las rentas de la familias se acumulaban en la persona que tuviese la administración legal de la sociedad conyugal (art. 14), esto es, generalmente del marido, en tanto que no había deducción alguna por razón de matrimonio, sino "por esposa" (art. 36). Esta "tributación por grupo" a la que el sistema de acumulación pura parece responder efectivamente no cuadra, sin embargo, ni con los propios presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978, para la cual, como antes destacamos, el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo (una proclamación formal que encubre una realidad bien distinta), ni con las exigencias que se derivan de nuestra Constitución. No sólo con las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también con los que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los artículos 39 y 32 y que es incompatible con una concepción de grupo en la que sólo es *sui iuris* la cabeza y *alieni iuris* todo el resto de sus integrantes, siquiera sea únicamente a efectos fiscales». El Tribunal Constitucional considera que la igualdad entre los cónyuges puede verse alterada cuando la libertad a la hora de decidir si se trabaja o no

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. Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota».

fuera del hogar se ve condicionada por las consecuencias económicas que, en razón de la norma tributaria, se seguirán de la elección, resultando poco dudoso que el sistema de tributación conjunta «desestimula, por decir lo menos, el trabajo fuera del hogar del posible perceptor de la segunda renta que es, en la mayor parte de los casos, la esposa. El uso que de la acumulación de rentas se ha hecho en otros países con la finalidad expresa de "devolver la mujer al hogar" avala claramente esta deducción. También desde este punto de vista, pues, el precepto que ahora analizamos se concilia difícilmente con el artículo 39.1, en relación con el 32, ambos de la CE, cuyo respeto exige, en primer lugar, la neutralidad del sistema tributario respecto de la situación recíproca de los cónyuges».

Desde entonces, el propio legislador ha reconocido que lo consecuente sería eliminar o replantearse este régimen fiscal familiar, sin ir más lejos en el mismo Preámbulo de la Ley vigente del IRPF. «En esta consideración de las circunstancias personales y familiares cabe efectuar una mención a la opción por la tributación conjunta. La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas».

Al parecer, la regulación de la tributación conjunta se consiente como una norma transitoria, con clara conciencia de su déficit de justificación objetiva. Pero en una transitoriedad de las que se enquistan en la regulación del IRPF sin visos de extinción (como ocurre con los todavía no desaparecidos coeficientes reductores para el cálculo de las ganancias patrimoniales).

El ya citado Preámbulo de la Ley 35/2006 insinúa que las ventajas de la tributación conjunta podrían pasar a reservarse a determinadas unidades familiares. Esta hipotética estrategia de discriminar entre los destinatarios del beneficio (en función del nivel de rentas, de la clase de rentas o del número de hijos) nos sugiere algunas reflexiones.

- Curiosamente, las familias de inferior capacidad económica por las que se manifiesta una especial preocupación son las menos beneficiadas por la regulación vigente (que no habría por tanto razón para mantener), dado el carácter de reducción en la base imponible del principal incentivo ligado a la tributación conjunta (la reducción de 3.400 euros), que funciona de manera inversa a los propósitos pregonados.
- Las discriminaciones en función de los niveles de renta, consustanciales al principal impuesto de un sistema tributario que opta constitucionalmente por el principio de progresividad, son, sin embargo, delicadas cuando se combinan con la atención al fenómeno familiar. Recordemos, *mutatis mutandis*, que el Tribunal Constitucional en la Sentencia 45/1989 rechazó que pudiera haber perjudicados por la tributación conjunta obligatoria, aunque éstos pertenecieran a los niveles superiores de la capacidad económica: «El sistema deja también fuera a las rentas procedentes de la actividad personal cuando exceden de un límite que ha variado en el tiempo, pero que no ha desaparecido, pues en todas sus formulaciones la deducción variable limita sus efectos a determinados niveles de renta, más allá de los cuales juega ya libremente el incremento de progresividad resultante de la acumulación. Esta limitación de efectos per-

judica, aparentemente, a un porcentaje pequeño de las unidades familiares existentes en el país, pero por pequeño que este porcentaje sea y por grande que sea la renta de las unidades familiares afectadas por el perjuicio, no se nos ha ofrecido otra razón para justificarlo que la de que la reforma del sistema impositivo indispensable para evitarlo acarrearía una mayor complejidad y, por consiguiente, mayores costos de gestión y de cumplimiento. Cabe, en lo posible, que ello sea efectivamente así, pero aun aceptándolo, tampoco se percibe la razón por la cual el precio de la simplificación deba ser satisfecho por los perceptores de rentas elevadas sólo si, además de ello, están casados. Como a efectos del principio de igualdad la comparación debe establecerse entre personas con el mismo nivel de rentas, la diferencia de gravamen entre contribuyentes aislados o integrados en una unidad familiar es incompatible con dicho principio, con absoluta independencia de cuál sea el número o el nivel de rentas de los afectados, cuando tal diferencia es una consecuencia necesaria del sistema y no un caso aislado producido por circunstancias que el legislador no pudo tener en cuenta».

- Obsérvese que los dos colectivos mencionados en el Preámbulo de la Ley del IRPF (pensionistas y familias numerosas) son precisamente los mismos que aparecen en las normas reglamentarias de determinación del tipo de retención sobre las rentas del trabajo con derecho a una reducción de 600 euros⁷², absurda reducción que sirve para disfrutar temporalmente de una menor retención que al hacer después la liquidación habrá que restituir. Salvo que se trate de sujetos no obligados a declarar (para los que se convierte en un beneficio fiscal flagrantemente ilegal). O salvo que se trate de sujetos que optan por la tributación conjunta, que tienen derecho a la reducción de 3.400 euros, reducción que a pesar de sí estar legalmente establecida, no se tiene en cuenta para el cálculo del tipo de retención sobre las rentas del trabajo, con lo cual esta reducción ignorada compensará el efecto de la reducción ficticia que sí aplica la norma reglamentaria. Nos hallamos pues ante la paradójica circunstancia de que el reglamento se desentiende de aquellas reducciones legales que sí habrán de ser computadas al tiempo de la liquidación del verdadero impuesto, mientras que se arroga la capacidad de introducir reducciones sin base legal que no pueden consolidarse al tiempo de autoliquidar el IRPF.

Por todo ello, creemos que es mejor que el sistema de tributación conjunta no evolucione hacia un sistema de bonificación selectiva con espíritu progresivo, sino que desaparezca de manera radical. El esfuerzo fiscal invertido en este instituto (1.856,28 millones de euros, según la Memoria del presupuesto de beneficios fiscales para el año 2009, un 3% del total de dicho presupuesto) merece tener destinos más eficientes y que no incurran en el aplauso indirecto a los matrimonios en los que un cónyuge (seguramente, la mujer) no trabaja⁷³. En todo caso, los objetivos que han salido a relucir

⁷² Artículo 83.3 d) del Reglamento del IRPF.

⁷³ Tampoco aceptamos que el régimen opcional de tributación conjunta pueda entenderse como una compensación por los criterios de individualización de rentas adoptados (que en el caso de matrimonios en régimen de gananciales en los que sólo trabaja uno de los cónyuges resultan perjudiciales respecto de un eventual criterio alternativo que atendiera al titular civil de la capacidad económica), puesto que la norma ni siquiera distingue en función del régimen económico-matrimonial y se aplicaría exactamente igual a un matrimonio en régimen de gananciales que a otro en régimen de separación de bienes en el que sólo obtuviera rentas uno de los cónyuges, lo cual no deja de ser paradójico (el cónyuge perceptor de rentas de este matrimonio con economías separadas se «aprovecharía» de una reducción adicional en su base imponible por hacer la declaración conjunta con el cónyuge no perceptor de rentas; lo cual demuestra a la vez que la reducción de 3.400 euros no supone una «retribución pública» por el trabajo en el hogar, puesto que la «retribución» no iría a la persona que trabaja en el hogar, sino al cónyuge que sí trabaja).

(ayudar a las familias numerosas con una única fuente de ingresos o a los matrimonios que subsisten con una sola pensión) podrían quedar cubiertos a través del sistema de deducciones de la cuota de las comunidades autónomas, pues encajan en la línea de actuación que tales entes vienen siguiendo al hacer uso de sus competencias normativas en este impuesto cedido. Precisamente con ello se resolvería otro de los defectos que hemos achacado al régimen vigente de tributación conjunta, que se articula mediante una reducción en la base, de carácter directamente proporcional a la capacidad económica de los sujetos y, por tanto, en línea opuesta al principio de progresividad.

Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, G., QUIÑONES VIDAL, E. y MARTÍNEZ SERRANO, A. [2008]: «Mujer y conciencia fiscal». *Crónica tributaria*, núm. 127, págs. 9-26.
- BORRA MARCOS, C. y PALMA MARTOS, L. [2005]: «Las políticas familiares: entre la conciliación laboral y la fecundidad». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares.
- CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F. [2005]: *Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Mergablum.
- GARCÍA BERRO, F. [2008]: «El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares». *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 140, págs. 855-900.
- [2008]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos.
- GUERRA REGUERA, M. [2005]: «La familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. [2005]: «La maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares.
- JIMÉNEZ NAVAS, M. [2005]: «La Constitución Europea y el principio de no discriminación en materia fiscal». *Crónica Jurídica Hispalense*, número monográfico, págs. 161-164.
- LASARTE LÓPEZ, R. [2005]: «Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el IRPF». *La familia ante el Derecho Tributario*. Comares.
- PARRA BAUTISTA, J.R. [2002]: «Pensiones compensatorias y alimenticias. Tratamiento en el IRPF». *Gaceta Fiscal*, núm. 202, págs. 58-60.
- PAZOS MORÁN, M. [2005]: «Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma». *Política Fiscal y Género*. Instituto de Estudios Fiscales.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. [2000]: «La familia en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova.

SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA EL INGRESO AL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)

JOSÉ BARRIO BONDÍA

*Jefe de Servicio Especial.
Departamento de Aduanas de la AEAT*

ALFONSO GARCÍA TAVARES

EVA MARTÍN DÍAZ

FERNANDO SALAZAR

MANUEL MENCHERO FABIÁN

Inspectores de Hacienda del Estado

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria de 14 de noviembre de 2008. Resolución de 16 de junio de 2008 (BOE de 1 de julio)].

Extracto:

DESARROLLAMOS a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado [Resolución de 16 de junio de 2008 (BOE de 1 de julio)].

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de Gestión Tributaria, Inspección de los Tributos y Recaudación.

Palabras clave: IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de gestión e inspección y recaudación.