

¿PERSPECTIVA DE GÉNERO EN LOS IMPUESTOS? LA DISCRIMINACIÓN POSITIVA EN EL IRPF.

Cubero Truyo, Antonio.

Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla.
acubero@us.es

Jiménez Navas, María del Mar.

Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla.
marjn@us.es

Sanz Gómez, Rafael.

Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla.
rsanz@us.es

Resumen.

En el IRPF pueden detectarse algunas manifestaciones de discriminación positiva, con beneficios dirigidos en exclusiva a las mujeres: la deducción por maternidad o las deducciones autonómicas para mujeres emprendedoras. También subrayamos otras medidas que, sin aludir de manera expresa a mujeres u hombres, tienden por razones sociológicas a favorecer en mayor medida a las mujeres (discriminación positiva tácita), como el tratamiento de las unidades familiares monoparentales, el tratamiento de las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos a los hijos o las ventajas fiscales relacionadas con las guarderías. Ayudas que en algún caso tal vez no hagan sino favorecer la prolongación de un modelo tradicional de familia, en el que la mujer no trabaja fuera del hogar. Pudiera ser el caso de la opción por la tributación conjunta (cuya evolución es objeto de análisis particular en el trabajo) o las ventajas para los planes de pensiones en unidades familiares en las que sólo uno de los cónyuges obtiene rentas.

Palabras clave.

Mujer. Género. Discriminación. Impuestos. IRPF. Familia. Conciliación.



1. Medidas expresas de discriminación positiva en el IRPF.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pieza central del sistema tributario, no puede quedar al margen de la cuestiones de género que tanto protagonismo tienen en nuestros días. Así, pueden observarse algunas manifestaciones de sensibilidad hacia la mujer, mediante la introducción de ciertos beneficios fiscales que las eligen como destinatarias exclusivas o prioritarias.

1.1 Deducción por maternidad.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹ establece una deducción de 1.200 euros, destinada a las mujeres con hijos menores de tres años que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad (precisamente las cotizaciones o cuotas a la Seguridad Social o Mutualidad devengadas durante el período representan el límite máximo de la deducción).

Una de las peculiaridades de esta 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 cuenta)². 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 hijos³.

La otra gran peculiaridad, que es la que procede resaltar en este trabajo, consiste en su concesión a las mujeres, en una manifestación –poco habitual en el ordenamiento tributario- de discriminación positiva explícita. Los hombres (los padres) solo podrán disfrutar de la deducción de manera excepcional y subsidiaria, en caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se le atribuya de forma exclusiva.

¹ Artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre; corrección de errores en BOE de 7 de marzo de 2007).

² “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 período impositivo 2003”. García Berro, Florián (2008): «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos, pág. 271.

³ García Berro, Florián, *op. cit.*, pág. 271, la califica como una ayuda o subsidio a las madres. Véase también Jiménez Navas, María del Mar (2005): «La Constitución Europea y el principio de no discriminación en materia fiscal», en *Crónica Jurídica Hispalense*, número monográfico 2005, 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 calificamos de *subvención*”.

En la Comunidad Valenciana se prolonga la vigencia de este trato de favor a las mujeres trabajadoras, al otorgarles una deducción “por conciliación del trabajo con la vida familiar” de 410 euros por cada hijo mayor de tres y menor de cinco años⁴.

Una mecánica similar a la deducción por maternidad sigue la deducción por nacimiento o adopción de 2.500 euros, introducida en la regulación del IRPF⁵ por la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, que igualmente va dirigida a las mujeres trabajadoras (aunque si no son trabajadoras, en lugar de una deducción del IRPF tendrán derecho a una prestación no contributiva por el mismo importe). En principio, las situaciones en las que los hombres pueden ser los beneficiarios no difieren sensiblemente de las previstas en la deducción por maternidad (cabe mencionar, eso sí, que está prevista la deducción en casos de adopción por hombres, ya sea en pareja o individualmente). Pero la norma añade 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 derecho⁶.

1.2. Deducciones para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras en algunas Comunidades Autónomas.

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 renta⁷ (ya hemos visto en el anterior apartado una 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 retenedores 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.

- 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)⁸.

- En Andalucía las mujeres emprendedoras tienen derecho a una deducción de 300 euros en la cuota íntegra autonómica por darse de alta como empresarias o profesionales⁹.

⁴ Véase la redacción dada al artículo 4.Uno f) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

⁵ Artículo 81.bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁶ 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 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).

⁷ Artículo 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

⁸ Artículo 8 del Texto refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo.

⁹ Artículo 7 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre (BOE de 16 de enero de 2003).

- En Galicia la deducción del IRPF es igualmente de 300 euros¹⁰.

- Por último, Asturias concede una “deducción para el fomento del autoempleo de las mujeres” de 170 euros¹¹.

Hay no obstante que dejar constancia de que los hombres también pueden disfrutar de deducciones similares¹² 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 (a partir de los 30 años en el caso de Asturias¹³; de los 35 años en el caso de Andalucía¹⁴ y Galicia; o de los 36 años en el caso de Castilla y León).

2. Medidas tácitas de discriminación positiva.

Junto a las medidas que se dirigen de una manera explícita a las mujeres, 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 resulta de hecho predominante.

2.1. El tratamiento de las unidades familiares monoparentales.

Por un lado, la preponderancia femenina se advierte en las unidades familiares monoparentales. 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”¹⁵), 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 separado que se hace con la custodia de los hijos.

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

¹⁰ Artículo 52.1 de la Ley 14/2006, de 28 de diciembre (BOE de 6 de febrero de 2007).

¹¹ Artículo 3.Sexta de la Ley 6/2008, de 30 de diciembre (BOE de 20 de marzo de 2009).

¹² La cuantía es la misma salvo en el caso de Andalucía (la deducción para los hombres emprendedores es de 150 euros frente a los 300 de las mujeres).

¹³ 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 ó 33.875 euros en tributación conjunta.

¹⁴ 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).

¹⁵ Artículo 82.1.2.ª de la Ley 35/2006.

imponible de 2.150 euros anuales¹⁶. Con lo cual la medida tiene un efecto práctico variable, mayor cuanto más elevada sea la renta de la madre (aspecto que acaso pudiera tildarse de regresivo, tal y como ponemos de manifiesto en un próximo epígrafe dedicado a la tributación conjunta, al que ahora nos remitimos).

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 IRPF.

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 descartada en las sentencias 47/2001, de 15 de febrero y 212/2001, de 29 de octubre¹⁷. La ausencia de discriminación resulta aún más palmaria desde que se ha introducido como condición de aplicabilidad de la reducción de 2.150 euros que no exista convivencia con el padre (o la madre) de alguno de los hijos que formen parte de la unidad familiar, lo cual descarta del ámbito de las unidades monoparentales a efectos fiscales a las uniones de hecho.

En la misma línea de preocupación por las familias monoparentales, algunas Comunidades Autónomas ofrecen deducciones adicionales:

- Andalucía¹⁸ 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.

- Asturias¹⁹ también introduce una deducción para familias monoparentales de mayor cuantía (300 euros), pero condicionada a que la base imponible del contribuyente no resulte superior a 34.891 euros (añadiendo a los efectos de este requisito cuantitativo las anualidades por alimentos exentas que percibiera el descendiente)²⁰.

- Cataluña²¹, en fin, ha variado el campo de los beneficiados al establecer una “deducción para los contribuyentes que queden viudos”. La deducción se aplicará

¹⁶ Artículo 84.2.4.º de la Ley 35/2006.

¹⁷ Véase Cubero Truyo, Antonio y García Berro, Florián (2005): *Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Sevilla: Mergablum, págs. 77 a 81.

¹⁸ Artículo 2 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre (BOE de 16 de enero de 2007).

¹⁹ Artículo 3. Novena de la Ley 6/2008, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Tributarias de acompañamiento a los presupuestos Generales para 2009 (BOE de 20 de marzo de 2009).

²⁰ 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).

²¹ Artículo 1 de la Ley 7/2004, de 16 de julio (BOE de 29 de septiembre).

durante el ejercicio en el que se produzca el fallecimiento del cónyuge 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).

2.2. El tratamiento de las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos a los hijos.

Como cuestión estrechamente conectada a la de las familias monoparentales, la normativa fiscal ha de resolver el tratamiento adecuado a las prestaciones establecidas judicialmente a favor de los hijos. 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”.

Es cierto que este es un tratamiento favorable 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 tal concepto y, correlativamente, el marido perceptor sí podría 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, por lo que de no existir esta exención tendría que incluir la pensión de los hijos en su declaración de la renta (que es una declaración conjunta en la que deben incluirse las rentas de todos los miembros de la unidad familiar), con lo cual en el fondo pudiera considerarse a la madre conviviente como una beneficiaria indirecta de la exención.

El Tribunal Constitucional ha rechazado todos los recursos en los que se ha alegado discriminación por parte de quienes satisfacen la pensión que no cabe restar de la base imponible (*verbigracia*, sentencias y 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 pronunciarse sobre una supuesta discriminación indirecta por razón de sexo en perjuicio de los hombres: el recurrente en amparo alegaba un trato discriminatorio por razón de sexo, discriminación que atribuye 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. El Tribunal Constitucional (FJ 7), como no podía ser de otra forma, desestimó el recurso, aunque no lo hizo alegando que la diferencia de tratamiento estaba justificada en lugar de defender una posible política de favor hacia las mujeres, como mayoritarias beneficiarias en efecto de la norma.

“Debe precisarse ante todo que el recurrente parte de dos premisas erróneas. La primera, la de que únicamente el pagador de las anualidades por alimentos -en este caso, el padre- es quien asume el coste de mantenimiento de los hijos. Ya hemos tenido ocasión de aclarar que “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 art. 142 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 art. 93 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 art. 146 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). También es incorrecta la premisa de que la ex-esposa del recurrente, pese a que recibe el importe de la pensión alimenticia de los hijos, no soporta gravamen alguno sobre dichas rentas. Como también hemos oportunidad de precisar, no es la ex-esposa del recurrente, sino los hijos de ambos, los que perciben la pensión por alimentos, con independencia de que sea aquélla la que administre dicha pensión en tanto que es quien está al cuidado de los hijos [arts. 90 a), 92 y 103.1 del Código civil]. 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 art. 31.1 CE" (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). Hechas las anteriores precisiones, 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 art. 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 suma, 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".

En cualquier caso, la normativa vigente (aunque no por exigencia constitucional) sí ha procurado suavizar las consecuencias fiscales de la no desgravación de la pensión satisfecha a los hijos (artículo 64 de la Ley 35/2006):

- Por un lado, quien satisface la pensión aplica de manera desdoblada la tarifa del IRPF para paliar el efecto de la progresividad (como si fueran dos contribuyentes diferenciados, el padre y el hijo).

- Por otro lado, el mínimo personal y familiar se incrementa en 1.600 euros

Ello supone en definitiva hacer una especie de declaración independiente del hijo, incluida en la declaración del padre o madre que satisface la pensión (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.

2.3. Las ventajas fiscales relacionadas con las guarderías (no se consideran retribuciones en especie las guarderías de empresas). Deducciones autonómicas por gastos de guarderías y 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 ésta que todavía en nuestros días recae esencialmente sobre la mujer. 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 tendrá la consideración de rendimientos 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” (artículo 38.6 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), beneficio éste del que se ha establecido su eliminación a partir de 1 de enero de 2011²².

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.

²² Como es sabido, la Ley 43/2006 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”.

- En Canarias, se establece una “deducción por gastos de guardería” del 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período 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 (ó 72.000 euros en tributación conjunta; ampliación del límite económico que representa una ventaja para las unidades familiares monoparentales).

- En la 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 general²³ 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)²⁴ y la base imponible del ahorro no puede superar a 1.202,02 euros.

- En la Comunidad Valenciana, la deducción sigue pautas similares; coincide en el porcentaje aplicable (15 por 100 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 (265 euros) y en el requisito relativo a la capacidad económica (27.245 euros en tributación individual y 44.074 en tributación conjunta).

Siendo consecuentes con su clara finalidad, 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.

Junto a estas deducciones por los gastos en centros educativos, varias Comunidades han incorporado deducciones por ayuda doméstica. Así ocurre en Castilla y León, en Galicia o en Andalucía, que 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, 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 económicas²⁵.

3. 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

²³ Descontado el mínimo personal y familiar.

²⁴ En todo caso, si se trata de familias numerosas, el límite se amplía a 40.000 euros.

²⁵ Ley 1/2008, de 27 de noviembre, de medidas tributarias y financieras de impulso a la actividad económica de Andalucía, y de agilización de procedimientos administrativos (BOE de 24 de diciembre).

mujeres, en su situación actual constatada, se puede convertir en un acicate latente a la continuidad de la discriminación.

3.1. 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 aquellas familias en las que solo trabaja uno de los cónyuges, por lo que pudieran representar de apoyo indirecto a un modelo familiar determinado²⁶.

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 150 euros “por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar”, siempre que tengan al menos dos descendientes con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes y siempre que no se rebasen determinados umbrales de renta²⁷. Según la norma reguladora, se entiende que uno de los cónyuges realiza estas labores cuando sólo uno de ellos perciba rendimientos del trabajo o de actividades económicas (con lo cual se presume que el otro se dedica a tales tareas domésticas).

3.2. La opción por la tributación conjunta. Evolución de la tributación familiar en España en un marco europeo.

La elección de la unidad contribuyente en el impuesto personal sobre la renta no es, ni mucho menos, una cuestión acabada. La determinación del sujeto obligado al pago del impuesto es una cuestión tan básica como polémica, que ha generado debates en cada país en que ha existido un impuesto progresivo sobre la renta personal²⁸.

Se trata de una cuestión estrechamente vinculada con los cambios que venían produciéndose en las sociedades europeas y que se aceleraron en la segunda mitad del siglo XX. La ruptura del modelo de familia tradicional burguesa y la progresiva equiparación social de la mujer, unida a su incorporación al mercado de trabajo, hacen necesaria una modificación legislativa: sólo en un modelo de familia en el que la mujer depende económicamente de su cónyuge tiene sentido que la familia se conciba como unidad tributaria y se establezca como obligatoria la tributación conjunta.

²⁶ Es cierto también que hay algunos criterios en la dirección opuesta, criterios incluso que no dejan de ser discutibles y que “perjudicarían” a las unidades familiares con un único perceptor de rentas (estamos pensando en los criterios de individualización en el caso del régimen de gananciales).

²⁷ Artículo 4.Uno i) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

²⁸ Boskin, M. J., y Sheshinski, Eytan (1983): «Optimal Tax Treatment of the Family: Married Couples», *Journal of Public Economics*, vol. 20, pág. 281.

El vínculo entre la formulación legal de la tributación familiar y las características de la sociedad se observa con claridad en un estudio comparado de países sociológicamente similares y entre los que existe una influencia recíproca, como son los de nuestro entorno europeo. Es más, se identifican una serie de procesos coincidentes.

El avance del proceso de emancipación femenina tiene su primer reflejo legal en el Derecho de familia. La igualdad jurídica entre los cónyuges se fijó en los códigos civiles a partir de la segunda mitad del siglo XX: la ley alemana de 18 de junio de 1957²⁹; la ley francesa de 13 de julio de 1965³⁰; en España, la Ley 14/1975, de 2 de mayo³¹; en Italia, la ley 151, de 19 de mayo de 1975³²; en Portugal, el Decreto-Ley 496/77, de 25 de noviembre de 1977³³.

Mientras que las modificaciones del Derecho civil fueron iniciativa del poder legislativo, los cambios sociales se trasladaron al Derecho financiero, en muchos casos, por impulso de los tribunales constitucionales, que apelaron a la conexión del régimen económico matrimonial con la fiscalidad de la familia, el principio de igualdad y el fortalecimiento del derecho a la intimidad entre los cónyuges, derivado de la creciente autonomía de la mujer. La Sentencia del Tribunal Federal alemán de 17 de enero de 1957, que obligó al legislador a introducir la opción de la tributación individual, fue pionera en este sentido; posteriormente encontramos la Sentencia de la *Corte Costituzionale* 179/1976, de 15 de julio; y, en nuestro ordenamiento, la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero.

La sentencia 57/95 del Tribunal Constitucional portugués, por el contrario, afirmó – aunque no por unanimidad³⁴– que la tributación conjunta era un instrumento conforme con la Constitución y que su obligatoriedad no discriminaba entre personas casadas y solteras en la medida en que se corrigieran sus efectos negativos, entre otros los derivados de la progresividad del impuesto³⁵. En Francia, cuyo *Conseil constitutionnel* no puede enjuiciar las normas tras su entrada en vigor, tampoco se eliminó la obligatoriedad de la declaración conjunta, aunque se introdujeron medidas fiscales para garantizar la igualdad de la mujer en las leyes de finanzas de 1979, 1980 y de 1983: esta última eliminó el concepto de “cabeza de familia” y la obligación de que fuera el

²⁹ Cfr. Díez-Picazo, Luis, y Gullón, Antonio (2006): *Sistema de Derecho civil (IV). Derecho de familia. Derecho de sucesiones*. Madrid: Tecnos, pág. 41.

³⁰ Loi n°65-570 du 13 juillet di 1965, portant réforme des régimes matrimoniaux (*Journal officiel de la République française*, du 14 juillet di 1965).

³¹ Ley 14/1975, de 2 de mayo, sobre reforma de determinados artículos del Código Civil y del Código de Comercio sobre la situación jurídica de la mujer casada y los derechos y deberes de los cónyuges (BOE núm. 107, de 5 de mayo)

³² Legge 151, del 19 maggio 1975, che riforma il Diritto di famiglia (*Gazzeta Ufficiale della Repubblica Italiana* n. 135, del 23 maggio).

³³ Decreto-Lei n° 496/77. Introduz alterações ao Código Civil (*Diário da República* n° 273, Suplemento, Série I de 27/11/1977).

³⁴ Los argumentos contrarios a la constitucionalidad se basaron, entre otros argumentos, en la necesidad de respetar cierta relación entre el régimen económico matrimonial y el sistema de declaración tributaria, como en los votos particulares de Fernanda Palma o de José de Sousa e Brito.

³⁵ Acórdão 57/95, de 16 de febrero. Fundamentos, 9.2 (*Diário da República*, II Série, de 12 de abril de 1995).

marido quien presentara la declaración conjunta³⁶.

La tendencia hacia la tributación individual es, en cualquier caso, más que patente: cuando el legislador portugués de 1988 mantuvo la declaración conjunta obligatoria afirma ser consciente de ir contracorriente³⁷. La lista de países que habían abrazado el sistema individual en ese momento era enorme: a los ya citados cabe añadir Dinamarca, desde 1970; Suecia, que lo adoptó en 1971; Reino Unido, como régimen opcional, en 1972; Austria y Países Bajos, en 1973; Bélgica en 1975, también en función de la voluntad del contribuyente; Finlandia en 1976; Irlanda, como opción, en 1980. Posteriormente lo han hecho también Luxemburgo, en 1990; o Bélgica, en 2005.

De todo lo anterior se extrae que, a grandes rasgos, la evolución de la tributación familiar en España se inserta en un proceso mayor de nivel europeo, de tensión entre los dos modos de tributación –centrada en la familia o en el sujeto– que en la mayoría de los casos provoca un deslizamiento, parcial o total, hacia la tributación individual³⁸.

La primera Ley española del impuesto sobre la renta, la 44/1978, correspondía al modelo inicial de tributación conjunta obligatoria, por el cual todos los componentes de una unidad familiar quedaban obligados conjunta y solidariamente al pago del impuesto³⁹. Respondía, sociológicamente, a la familia tradicional asimétrica; y entre los argumentos para su defensa se encontraba la idea de que, debido a las economías domésticas de escala, la capacidad económica real se exteriorizaba en la familia⁴⁰.

Sin embargo, la STC 45/1989, de 20 de febrero, declaró inconstitucional el régimen de la Ley de 1978, fundamentalmente porque la acumulación obligatoria de las rentas familiares discriminaba a los casados frente a los solteros, al elevar su tipo marginal. Consideró el Tribunal que, aunque la norma del IRPF formalmente declarase que el sujeto pasivo era el individuo, se configuraba materialmente como un “impuesto de grupo”. Además, ya en la Sentencia encontramos algunas consideraciones de género que incluso van más allá de la letra de la norma: “la igualdad entre los cónyuges [...] se verá seguramente alterada cuando la libertad de elección u oficio de uno de los cónyuges se vea condicionada por las consecuencias económicas que, en razón de la norma tributaria, se seguirán de su elección y [...] parece poco dudoso que el sistema de acumulación de rentas [...] 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*

³⁶ Stotsky, Janet, «Sesgos de género en los sistemas tributarios», pág. 7. Ponencia presentada en el congreso *Política fiscal y género*. Instituto de Estudios Fiscales, 14 de abril de 2005.

³⁷ Afirma la exposición de motivos que la individualización del impuesto “*representaria, nas presentes circunstâncias, uma mudança demasiado radical, e suscitaria dificuldades em face de regimes matrimoniais resultantes de situações de comunhão de bens. Sem se ignorar a importância da corrente, que se observa no plano mundial, no sentido da tributação separada...*”

³⁸ Rubio Guerrero, Juan José (1998): «La unidad contribuyente y el IRPF: la realidad europea», *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 4/98, pág. 37.

³⁹ Artículo cuarto, Dos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE núm. 217, de 11 de septiembre).

⁴⁰ Las justificaciones de esta regulación las apuntó el Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre Tributación de la Familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y en el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas físicas (BOE núm. 314, de 31 de diciembre), en su exposición de motivos (la Ley 44/1978 carecía de preámbulo).

esposa”⁴¹. La conclusión del Tribunal fue que es necesario que se permita la sujeción separada en aquellos supuestos en los que la sujeción conjunta es imposible o carece de toda justificación; más allá de lo cual el legislador sería libre para configurar la tributación individual como un supuesto exclusivamente excepcional, optativo u obligatorio.

La Ley 20/1989, de 28 de julio, fue la respuesta provisional a la sentencia del Alto Tribunal. Estableció un régimen optativo de tributación individual, que se ejercería mediante la presentación de la declaración separada de cada miembro de la unidad familiar. Al tiempo, se preparó una revisión más profunda del impuesto⁴², que desembocó en la Ley 18/1991, de 6 de junio. Desde ese momento, el régimen general pasaría a ser el de tributación individual, concibiéndose la declaración conjunta como una opción de los contribuyentes. Éste es el esquema general que se ha mantenido desde entonces en las Leyes de 1998 y 2006 y sus reformas.

En 1991 se definió por primera vez la unidad familiar, regulándose dos tipos: la matrimonial (cónyuges no separados legalmente más hijos) y la monoparental (padre o madre con sus hijos). El Tribunal Constitucional ha afirmado que esta configuración no supone discriminación ni contra los matrimonios, aunque no puedan optar por esta segunda modalidad⁴³, ni contra las parejas de hecho que no pueden acceder a la primera. Lo cierto es que las parejas de hecho son irrelevantes para el IRPF español⁴⁴: el TEAC ha reiterado en sucesivas ocasiones que no existe un fundamento legal, ni en el ordenamiento civil ni en el tributario, que permitan su equiparación⁴⁵; y la doctrina del Constitucional avala esta diferenciación al afirmar que no estamos ante situaciones comparables sino que, por el contrario, los miembros de una pareja de hecho habrían optado expresamente por excluir la disciplina matrimonial⁴⁶.

Sin embargo, la exclusión de las parejas de hecho parece ser una peculiaridad de nuestro ordenamiento. Así, Bélgica equipara plenamente a los *cohabitants legaux* con los cónyuges; en Francia, las personas unidas por un pacto civil de solidaridad⁴⁷ también tributarán de manera conjunta, desde el primer año de convivencia⁴⁸. Portugal concede a las parejas de hecho que cumplan los requisitos previstos en la ley la posibilidad de *optar* por el régimen aplicable a los cónyuges no separados, siempre y cuando tengan el mismo domicilio fiscal y firmen conjuntamente la declaración⁴⁹.

⁴¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, FJ 7.

⁴² A tales efectos, se elaboró un Libro Blanco llamado «Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal» que sirvió de base a los debates parlamentarios que desembocaron en la nueva normativa.

⁴³ Entre otras, SSTC 47/2001, de 15 de febrero; 212/2001, de 29 de octubre; y 21/2002, de 28 de enero.

⁴⁴ En cambio, sí se equiparan en Navarra, por la Ley Foral 6/2000, de 3 de julio, y en las provincias vascas, por la Ley 2/2003, de 7 de mayo; y las Normas Forales 8/2003, de 30 de octubre; 20/2003, de 15 de diciembre; y 22/2003, de 19 de diciembre; de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava, respectivamente.

⁴⁵ Resolución del TEAC de 10 de marzo de 1999.

⁴⁶ Entre otras, STC 184/1990, de 15 de noviembre.

⁴⁷ Artículo 515-1, y apartados siguientes, del código civil francés. Tributarán de forma individual, no obstante, las personas que convivan sin hacerlo al amparo de ninguna forma legal: esto es, la unión de hecho no registrada, denominada “concubinatio” (artículo 515-8 del código civil francés).

⁴⁸ Hasta el 1 de enero de 2005, se exigían dos años de convivencia previa, realizándose la declaración conjunta a partir del tercero desde la firma del pacto

⁴⁹ Artículo 14 del *Code des Impôts sur les Revenus* de Bélgica.

Todo régimen en el que los cónyuges tributen de manera individualizada precisa una serie de criterios ciertos por los que se atribuyan las rentas a uno u otro. Estas normas de individualización de rentas se introdujeron por primera vez en el artículo 9 de la Ley 20/1989 y, con muy leves modificaciones, son las vigentes en la actualidad⁵⁰. Han sido objeto de crítica por su apartamiento de los principios civiles: siendo el de gananciales el régimen económico-matrimonial aplicable por defecto en muchos ordenamientos jurídicos emparentados con el derecho romano⁵¹, se ha afirmado que el principio de capacidad económica obliga a tener en cuenta que, en régimen de gananciales, existe un reparto igualitario de la capacidad económica derivada de las rentas percibidas⁵². Lo cierto es, sin embargo, que el sistema español coincide con los de otros países europeos⁵³ y que, según jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el legislador no precisa verse vinculado –aunque tampoco pueda ignorarlos por completo– por los criterios civiles que establece el régimen económico matrimonial⁵⁴.

Se trata además una medida positiva desde una perspectiva de género: de acuerdo con las reglas gananciales, las rentas del trabajo se atribuyen por mitad a ambos cónyuges. Un sistema de tributación individual que aplicara dichas reglas equivaldría a un sistema de *splitting*, que desincentiva fuertemente el trabajo femenino⁵⁵.

Si las normas de atribución no han variado apenas, no puede decirse lo mismo del sistema de tributación conjunta. La Ley 18/1991 la configuró a través de dos reglas singulares, aplicándose el sistema individual en todo lo demás: una tarifa específica, que buscaba nivelar la tributación efectiva de las unidades familiares con niveles de renta medios y bajos⁵⁶, y la posibilidad de aplicar la deducción en cuota por rendimientos del trabajo personal por cada miembro de la familia que los percibiera efectivamente.

La Ley 40/1998 unificó la tarifa para ambos sistemas, centrando la especialidad de la tributación conjunta en el mínimo personal, que se aplicaba una vez por cada uno de los cónyuges; también se consideraban las circunstancias personales de cada uno en las reducciones por discapacidad del contribuyente⁵⁷, mientras que para las unidades monoparentales se establecía un mínimo personal incrementado⁵⁸.

⁵⁰ García Berro, Florián; *op. cit.* pág. 270.

⁵¹ Así lo establecen, entre otros, artículo 1316 del código civil español, el artículo 159 del código italiano, el artículo 1717 del portugués, el artículo 1400 del francés y los artículos 1390 y 1398 del belga.

⁵² García Berro, Florián; *op. cit.*, pág. 119; Queralt, Juan Martín y otros (2005), «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (residentes) (I)», en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*. Navarra: Thomson Aranzadi, pág. 96.

⁵³ Véanse, a título de ejemplo, los artículos 4 y 5 *Testo Unico delle imposte sui redditi* en Italia o el artículo 127 del *Code des Impôts sur les Revenus* en Bélgica.

⁵⁴STC 45/1989, FJ 6.

⁵⁵ Sin que dispongamos de espacio para elaborar la idea, véase Pazos Morán, María (2005): «Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma», pág. 23. Ponencia presentada al seminario *Política fiscal y género*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 14 de abril de 2005.

⁵⁶ Exposición de motivos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE núm. 145 de 7 de junio; corrección de errores, BOE de 2 de octubre), apartado IV.

⁵⁷ Artículo 47 *quinquies*, apartados 1 y 4, por remisión del artículo 70.2, 2º, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias (BOE núm. 295, de 10 de diciembre).

⁵⁸ Artículo 70.2, 3º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

Finalmente, la Ley 35/2006 prevé solamente una reducción de 3.400 euros en la base imponible⁵⁹ para las familias que realicen la declaración conjunta, medida de carácter sorprendentemente regresivo. En la nueva ley, el mínimo personal se configura no ya como una reducción, sino como una *exemption from the bottom-up*, no creciente en función de la renta. Por el contrario, dado que las reducciones se aplican sobre el tipo marginal del sujeto pasivo, implican una mayor desgravación para aquellas personas cuya renta es más alta. Habría sido mucho más correcto mantener la aplicación del mínimo personal doble o incrementado, formulado ahora en términos más progresivos.

Desde una perspectiva de género, por otra parte, consideramos que cabe hacer la siguiente reflexión crítica sobre el sistema:

De manera cada vez más acentuada, en España y en los países europeos de nuestro entorno, la protección de la familia –exigencia constitucional⁶⁰ que no cabe soslayar– se basa no en los puros lazos de parentesco, sino en la existencia de una dependencia legal o económica que se deriva de la condición del sujeto dependiente: hijos menores de edad, o mayores que continúan sus estudios y tienen una renta, en su caso, baja; discapacitados o ancianos. El supuesto del cónyuge que no trabaja no se insertaría en esta lógica, al tratarse de una persona que, normalmente, podría integrarse en el mercado laboral; es claramente, por el contrario, un residuo de la lógica anterior, donde la mujer no era plenamente autónoma, sino que dependía de su cónyuge.

Recordemos precisamente que la política española, impulsada también desde organismos inter o supranacionales como la OCDE⁶¹ o la Unión Europea⁶², es la de favorecer la incorporación de la mujer a la población activa. Pues bien, nos encontramos ante una deducción que, por el contrario, desincentiva dicha incorporación. La mujer casada que quiere incorporarse al mercado de trabajo se encuentra con que, si opta por la tributación conjunta, el tipo medio sobre el primer euro de su salario será el tipo marginal de su cónyuge⁶³; si opta por la tributación individual, deberá renunciar a la reducción de 3.400 euros⁶⁴. De reducciones como ésta se ha demostrado su carácter

⁵⁹ Artículo 84.2, apartado 3º, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre).

⁶⁰ Artículo 39.1 de la Constitución Española: “Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia”.

⁶¹ Conferencia sobre Transversalidad de Género, Competitividad y Crecimiento de la OCDE (23 y 24 de noviembre de 2000).

⁶² Quinto Informe de la Comisión sobre la igualdad entre hombres y mujeres. 2008COM(2008) 10 final. Bruselas, 23 de enero de 2008.

⁶³ Es más frecuente que sea la mujer la que tenga la condición de “segundo receptor de renta”, dado que la oferta de fuerza de trabajo femenina es más elástica [Stiglitz, Joseph E. (2003): *La economía del sector público*. Antoni Bosch Editor, S.A., pág. 579; y Kostoris, Fiorella (2008): «Le politiche per la donna nel mercato del lavoro italiano», en *Diritto delle Relazioni Industriali*, num. 2/XVIII, pág. 484] y sobre ellas recae habitualmente la carga de las labores domésticas [Comas D’Argemir, Dolores (1995): «Más allá del empleo: nuevas y viejas formas de trabajo», en *Trabajo, género y cultura*. Barcelona: Icaria, pág. 115].

⁶⁴ En contrapartida, al aplicarse un único mínimo personal de 5.050 euros para ambos cónyuges, se dejan de restar de la base imponible 1.212 euros (aplicando el tipo del 24 por 100 del primer tramo, que se extiende hasta los 17.360 euros de base imponible): el resultado global implique una desgravación.

desincentivador sobre la oferta de trabajo de las mujeres⁶⁵. Es cierto que su cuantía hace imaginar que el efecto negativo no será muy intenso, y de hecho se ha reducido con la última reforma legal⁶⁶; pero no puede dejar de advertirse que frena aquellas otras medidas por la igualdad entre mujeres y hombres. Y que el ahorro fiscal que supondría la eliminación del llamado beneficio por tributación conjunta, estimado en más de dos mil millones de euros, permitiría su destino a otros fines, en la línea de lo propuesto ya por diversos autores⁶⁷, que podrían estar relacionados con políticas de género o destinarse a paliar los efectos que tuviera la eliminación de la tributación conjunta en los colectivos por los que el legislador afirma haber mantenido el sistema: ciertos pensionistas con rentas de cuantía reducida y determinadas familias numerosas⁶⁸.

Si fuera preciso, cabría establecer un régimen transitorio que permitiera, durante un período prudencial, aplicar el sistema de tributación conjunta a aquellas unidades familiares que reunieran determinados requisitos establecidos por ley⁶⁹ y que lo hubieran aplicado el último o alguno de los últimos períodos impositivos anteriores al ejercicio en curso; y corrigiendo en todo caso el rumbo regresivo de su formulación: desde la doble tarifa de 1991, que privilegiaba a las clases bajas y medias, a la reducción en la base imponible vigente en la actualidad, creciente con la renta⁷⁰.

En último término, el estudio del sistema de tributación conjunta nos permite comprender cómo surge, expresamente, para proteger a la mujer casada⁷¹, algo que repugna a una concepción igualitaria de los sexos y a la creciente autonomía jurídica, económica y social de la mujer. Después de más de treinta años de profundos cambios sociológicos en España, no existen ya, o no son válidas en nuestra nueva perspectiva,

⁶⁵ “Sonja Lyttkens, matemática de la Universidad de Uppsala, demostró que el derecho del esposo a aplicar dos deducciones generales a su renta cuando su esposa no participaba en el mercado de trabajo era equivalente a un impuesto marginal muy elevado que tenía un enorme impacto desincentivador sobre la oferta de trabajo de las mujeres” [Gustafsson (2006): «Impacto de género de los impuestos sobre la renta. Desincentivos al trabajo de las mujeres casadas producidos por la tributación conjunta». Ponencia presentada en el seminario *Política fiscal y género*. Instituto de Estudios Fiscales, 14 de abril de 2005]

⁶⁶ Díaz de Sarralde Miguez, Santiago (marzo-abril 2007): «La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Nuevas tendencias en política fiscal*, núm. 835, pág. 202, nota 9.

⁶⁷ Para 2008 habría supuesto una pérdida recaudatoria estimada en unos 2.042,70 millones de euros, equivalente al 10,55% del total de los gastos fiscales imputables al IRPF (Memoria del Presupuesto de Beneficios Fiscales para el año 2008, tomo II de la Memoria Económico-Financiera. Citado en Carbajo Vasco, Domingo: «La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tras la Ley 35/2006 y la igualdad de género. Algunas reflexiones», ponencia presentada a la *II Conferencia Andaluza de economía y presupuestos en clave de género*. Málaga, 12 y 13 de diciembre de 2007).

⁶⁸ Exposición de Motivos, II, 2º, de la LIRPF.

⁶⁹ Por ejemplo, y para proteger los colectivos apenas referidos, las familias de rentas bajas y o bien tengan la condición de numerosas, o bien su principal fuente de rentas sea la percepción de pensiones o prestaciones de origen público.

⁷⁰ Otra de las escasas medidas específicas para la tributación conjunta es la tributación de las aportaciones a Planes de Pensiones e instituciones semejantes, que favorece a las rentas altas y a los perceptores de rentas del capital [Carbajo Vasco, Domingo: «La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tras la Ley 35/2006 y la igualdad de género. Algunas reflexiones», pág. 20. Ponencia presentada a la *II Conferencia Andaluza de economía y presupuestos en clave de género*. Málaga, 12 y 13 de diciembre de 2007. Véase también Ruiz Garijo, Mercedes (2006): «Tributación conjunta y sesgos de género», en *Nueva fiscalidad*, núm. 7, págs. 21 y 22].

⁷¹ Carbajo Vasco, «La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones», pág. 8. Ponencia presentada al Seminario *Política fiscal y género*. Instituto de Estudios Fiscales, 14 de abril de 2005.

las razones que justificaban la tributación conjunta, cuya propia evolución demuestra su carácter cada vez más residual, tanto legal como sociológicamente.



