



# IGUALDAD Y PERSPECTIVA DE GÉNERO EN EL DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA

**Marcos Iglesias Caridad**

*Doctor en Derecho*

*Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Salamanca*

*Prólogo de*

**Ángela Figueruelo Burrieza**

*Catedrática de Derecho Constitucional*

*Directora académica del Máster en Estudios Interdisciplinarios de Género  
Universidad de Salamanca*



## PRÓLOGO

Es un honor y un motivo de satisfacción personal escribir unas páginas introductorias de la obra de Marcos IGLESIAS CARIDAD que lleva el título «Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda Pública». Tuve la suerte de ser profesora del autor del trabajo que prologo en el marco de los estudios de la Licenciatura en Derecho en el alma mater salmanticense. En aquellos tiempos ya «apuntaba maneras» porque fue un alumno muy brillante. Por motivos vocacionales, desde hace ya muchos años, estudio y enseño Derecho Constitucional, disciplina jurídica cuyos pilares fundamentales son la igualdad y la libertad como valores superiores del ordenamiento jurídico. La docencia y la investigación en dicha área me condujeron, en mi condición de mujer comprometida en el logro de la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres, a implicarme de forma directa en la consecución de dichos objetivos en los albores del siglo XXI. A esos efectos pusimos en marcha en el año 2007 un Programa Oficial de Postgrado que incluye un Máster y un Doctorado en Estudios Interdisciplinarios de Género y Políticas de Igualdad. Estudios que desde su implantación tengo la responsabilidad de dirigir con la intención de formar en el ámbito de la educación superior a mujeres y hombres en la igualdad de ambos sexos, con un enfoque interdisciplinar y utilizando la perspectiva de género como categoría analítica.

Marcos IGLESIAS CARIDAD fue alumno de dichos estudios con resultados excelentes, tanto en el Máster Oficial como en el Programa de Doctorado, en el cual elaboró y defendió su trabajo de investigación para colacionar al grado de Doctor en Derecho por la USal. Puedo dar

fe de ello, porque formé parte del Tribunal que juzgó su tesis doctoral, la cual obtuvo la máxima calificación de «Sobresaliente cum laude por unanimidad». En calidad de testigo de primera mano debo destacar que a lo largo de su voluminoso trabajo siempre afloraba la idea del valor de la dignidad humana como clave de bóveda de los derechos humanos en cuanto discurso de la modernidad; y también hay que resaltar el acento puesto en la necesidad de repensar la dimensión de las normas jurídicas como herramienta que contiene los instrumentos de control y prevención de los conflictos sociales a los cuales deben aportar soluciones eficaces.

El libro que en estas páginas presento tuvo su origen y resultado de la formación del autor en el ámbito de los estudios de género a los cuales previamente me he referido, y viene a rellenar una laguna demasiado evidente en el marco de las investigaciones jurídicas referentes a la implicación del género en la Hacienda Pública; las publicaciones desde una simple visión economicista no permiten comprender la complejidad del tema atendiendo a los principios jurídicos que rigen el ordenamiento español. La doctrina más reciente y la jurisprudencia de los tribunales de justicia —en especial la del Tribunal Constitucional, supremo intérprete de la Constitución Española— le ha permitido aclarar conceptos y posicionarse de forma genérica sobre el tema objeto de estudio. El Derecho Constitucional en cuanto disciplina generalista, que se dedica al análisis de los contenidos de la norma suprema, sirve de marco teórico general que permea al resto del ordenamiento jurídico: en este caso a los problemas de naturaleza financiero-tributaria que tienen relación con la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

La igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 de la C.E.), como mandato promocional a los poderes públicos (art. 9.2 de la C.E.) y en cuanto principio y derecho subjetivo con prohibiciones específicas de discriminación (art. 14 de la C.E.) es el hilo conductor que posibilita dividir la obra de Iglesias Caridad en tres grandes bloques insistiendo en que la naturaleza jurídica de la misma en todas sus dimensiones actúa como un límite que afecta de forma especial al deber cívico que tenemos la ciudadanía española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la C.E.) y como título competencial exclusivo del Estado (art. 149,1,1<sup>a</sup> de la C.E.). El carácter transversal de la igualdad impone y hace imprescindible su estudio desde las distintas disciplinas jurídicas, pero, en el caso de la investigación que comento, la óptica constitucional y financiera permiten al autor explicar, negro sobre blanco, cómo la igualdad en cuanto principio informador del ordena-

miento jurídico financiero puede contribuir a erradicar la discriminación por razón de sexo con base en su doble dimensión, en la ley y en la aplicación de la ley.

Destacan en los contenidos del presente trabajo la atención prestada a dos temas de especial calado: el Informe del Impacto de Género (exigido en el articulado de la L.O.I. de marzo de 2007 y muy poco estudiado por la doctrina) y el tema de las acciones positivas y su implementación en el derecho financiero para que, desde los contenidos materiales del derecho a la igualdad, aplicados a la política presupuestaria, coadyuven a cumplir con el mandato del art. 11 de la L.O.I.

Pero, sin duda alguna, lo más novedoso de esta obra jurídica es la metodología utilizada para su elaboración: la perspectiva de género. Esta categoría de análisis, desarrollada por las teorías feministas de la década de los años setenta, permite poner en contacto relacional el discurso jurídico con el resto de las disciplinas de cualquier naturaleza. Ha trasvasado a las políticas públicas de igualdad propuestas por Naciones Unidas, desarrolladas por la Unión Europea y asumidas por los estados del occidente democrático que han entendido que la igualdad formal como punto de partida no garantiza la igualdad real y efectiva como punto de llegada. Dichas políticas públicas implican la asunción de esta desigualdad como una cuestión estructural y como un problema de justicia. De ahí que, por primera vez en la historia las demandas feministas entren en la agenda pública como un proyecto integral que se caracteriza por la adopción de la perspectiva de género y su aplicación desde una metodología de carácter transversal. Con ello se deconstruyen realidades sociales que se presentan como objetivas y al mismo tiempo en el ámbito de las políticas públicas, a la hora de promocionar la igualdad entre mujeres y hombres, se ponga el acento en los distintos niveles de gobierno y que se vean afectadas las distintas fases que forman el ciclo de las políticas públicas. Si deseamos conseguir sociedades más justas y democráticas es preciso corregir desigualdades promoviendo políticas dirigidas a lograr la igualdad material. Para ello es indispensable que tanto a nivel internacional como nacional convivan el discurso público y el acervo legislativo en pro de la igualdad que incorpora la ideología de género.

Toda investigación científica fundamentada en el concepto de género ocupa a día de hoy un lugar central en las discusiones teóricas del feminismo cuyas consecuencias se perciben en la práctica al entender que la perspectiva de género debe ser trasladada a la esfera política. Los pro-

blemas de justicia formulados desde el feminismo de la década de los ochenta se centran principalmente en el ámbito de las políticas públicas. Entre las razones que avalan la importancia de la perspectiva de género como categoría analítica en el tema investigado destacan las siguientes: 1) Permite que la realidad social y jurídica sea cuestionada de forma crítica en todas sus dimensiones. 2) Se cuestiona el sistema de valores imperante hasta la más reciente actualidad. 3) Permite coadyuvar a defender de forma argumentada la epistemología feminista en el ámbito de la disciplina financiera y de la Hacienda Pública. 4) Introduce un método transversal propio y proporcional al carácter estructural de la desigualdad que se quiere erradicar (*gender mainstreaming*).

Escribo estas líneas desde el convencimiento de entender el Derecho en su dimensión transformadora de la realidad y generadora de una conciencia crítica y una formación en valores que propicie la imprescindible cultura de la libertad e igualdad de las mujeres que suponen más de la mitad de la población y que han sido un colectivo preterido y olvidado a lo largo de la historia. Ese mismo objetivo persigue la obra que ahora prologo; su autor, portador de cualidades humanas y académicas debe tener un futuro garantizado en la Universidad, institución transmisora de valores. Conozco su esfuerzo y sacrificio al trabajar, su razón al argüir y su método al estudiar. En todo ello he procurado su mejora cuando me ha correspondido participar de su formación. Cuando se trabaja con razonable método científico los buenos resultados están asegurados en la materia jurídica. Un buen ejemplo es el caso de Marcos IGLESIAS CARIDAD. Lean con el sosiego y la atención merecida este trabajo de reciente factura y de gran actualidad.

Ángela FIGUERUELO BURRIEZA

Catedrática de Derecho Constitucional

Directora académica del Máster en Estudios Interdisciplinarios de Género

Universidad de Salamanca

## ABREVIATURAS

- AA.VV. Autores varios
- A.E.A.T. Agencia Estatal de la Administración Tributaria
- ap. apartado
- art. artículo
- A.T.C. Auto del Tribunal Constitucional
- B.O. Boletín Oficial
- B.O.E. Boletín Oficial del Estado
- C.A. Comunidad Autónoma
- CC.AA. Comunidades Autónomas
- C.C. Código Civil
- C.E. Constitución Española
- C.E.D.A.W. Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación sobre las mujeres, de 1979
- Cfr. confrontar
- cit. citado/citada
- Coord./ Coord<sup>a</sup>./ Coordinador/ Coordinadora/  
Coords. Coordinadores
- Dir./Dir<sup>a</sup>./Dir. Director/Directoras/Directores
- D.O. Diario Oficial
- D.O.C.E./D.O.U.E. Diario Oficial de las Comunidades Europeas/ Diario Oficial Unión Europea

- E.B.E.P. Estatuto Básico del Empleado Público de 2015, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre.
  - ed. edición o editor
- EE.LL. Entes Locales
  - F. J. Fundamento jurídico o de derecho
- I.E.F. Instituto de Estudios Fiscales
- I.R.P.F. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
  - I.S. Impuesto sobre Sociedades
- I.N.E. Instituto Nacional de Estadística
  - I.P. Impuesto sobre el Patrimonio
  - I.V.A. Impuesto sobre el Valor Añadido
- L.B.R.L. Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local
  - L.E.T. Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de los Trabajadores
- L.G.P. Ley General Presupuestaria
- L.G.T. Ley General Tributaria
- L.H.L. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- L.I.R.P.F. Ley del Impuesto sobre las Personas Físicas (en general nos referimos a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
  - L.I.S. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
  - L.O.I. Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres
- L.O.C.F.G. Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Organización, Competencia y Funcionamiento del Gobierno
- L.O.T.C. Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
- L.P.G.E. Ley de Presupuestos Generales del Estado

L.R.J.A.P.y.P.A.C. Ley 30/1992, de 25 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sustituida en materia procedimental por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

núm. número

ob. cit. obra citada

O.C.D.E. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

pág./págs. página/páginas

P.G.E. Presupuestos Generales del Estado

R.A.E. Real Academia Española de la Lengua

R.D. Real Decreto

R.D.L. Real Decreto Ley

R.J. Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi

S.A.N. Sentencia de la Audiencia Nacional

ss. siguientes

S.T.C. Sentencia del Tribunal Constitucional

S.T.E.D.H. Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

S.T.J.C.E. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

S.T.J.U.E. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

T.C. Tribunal Constitucional

T.E.D.H. Tribunal Europeo de Derechos Humanos

T.J.C.E. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

T.J.U.E. Tribunal de Justicia de la Unión Europea

T.S. Tribunal Supremo

U.E. Unión Europea

*vid.* Véase

Vol. Volumen



## INTRODUCCIÓN

Del análisis doctrinal consultado, no abundan los estudios jurídicos relativos a la implicación del género en la Hacienda Pública. Principalmente la bibliografía encontrada enfoca la cuestión desde la nada desdeñable visión económica, que no siempre atiende con pureza los principios jurídicos que rigen en nuestro ordenamiento.

El presente trabajo que el lector tiene en su mano, pretende provocar interrogantes y dar una visión preliminar del estado de la cuestión y de cuáles son los principales dilemas en torno a la incidencia del objetivo de la igualdad entre mujeres y hombres y la perspectiva de género en el Derecho que regula la Hacienda Pública. Creemos fundamental un estudio de aclaración de conceptos y de fijación de nuestra posición genérica sobre el asunto, a la luz de la normativa vigente, de la jurisprudencia de los Tribunales (especialmente del Tribunal Constitucional o T.C.) y de los principales textos doctrinales que, directa o indirectamente, han tratado el asunto.

El trabajo se divide en tres grandes bloques, coincidentes con las tres dimensiones de la igualdad: la igualdad como valor, la igualdad como principio y la igualdad como derecho, intentando descender a los problemas que tenemos entre mano, de índole financiero-tributaria.

La igualdad es un elemento basilar de todo Estado moderno que se considere como social y democrático de derecho. Es un rasgo identificativo que se reproduce como una constante esencial en todas las Constituciones democráticas<sup>1</sup>. El constituyente español (1977-1978), adoptando tal

---

<sup>1</sup> Vid. ZAGREBELSKY, G: *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Trotta, 2007 (Traducción de Marina Gascón), págs. 21 y ss., quien reflexiona sobre la evolución del Estado de

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

forma de organización política quiso referirse a la igualdad en varios preceptos de la Constitución vigente, originaria de 1978 (a partir de ahora, C.E.). Así, por ejemplo, considera a la igualdad como un valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1), como un mandato a los poderes públicos a los que se obliga a la remoción de los obstáculos que impiden la igualdad real y efectiva de los individuos y de los grupos (art. 9.2), como un principio y derecho subjetivo general enfatizando en ciertas prohibiciones específicas de discriminación (art. 14), como un límite que afecta particularmente al deber cívico de todos en la labor de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1); o como un título por el que se atribuye competencia exclusiva al Estado (art. 149.1.1<sup>a</sup>)<sup>2</sup>.

Los juristas en su conjunto, y más en concreto los constitucionalistas, han debatido sobre la distinción de los términos «valor superior», «principio» y «derecho». En ocasiones se trata a los mismos con cierta relación de sinonimia, mas debemos afirmar que, en buena técnica jurídica, hay matices intrínsecos en los mismos, con importantes consecuencias a la hora de la aplicación e interpretación de las normas<sup>3</sup>. Con su identifica-

---

<sup>2</sup> Este carácter plurifacético de la igualdad jurídica, como bien se intuye de RODRÍGUEZ BEREIJO, Á.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 C.E. e igualdad ante la ley del art. 14 C.E.: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 83, origina arduos problemas, que iremos apuntando.

<sup>3</sup> Véase el voto disidente de DÍEZ-PICAZO a la Sentencia 75/1983, de 3 de agosto (R.T.C. 1983/75), quien señala que en la igualdad propugnada por el art. 14 CE hay «a) Un principio general del Derecho de manera que cualquier excepción a él tiene que ser sometida a una interpretación restrictiva; b) Un derecho subjetivo de los ciudadanos que les permite recabar de los Tribunales la tutela y protección para que la igualdad rota sea restablecida; y c) Una limitación del poder legislativo, que impide que el legislador pueda dictar normas jurídicas introduciendo desigualdades». En esta sintonía se pronuncia CAÑAL, F.: *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Ciencias para la Familia, R.I.A.L.P., Madrid, 1997, pág. 116, cuando escribe que «la igualdad es un concepto multívoco: es susceptible de ser considerada como valor, como principio del ordenamiento jurídico y como derecho subjetivo, fundamental; lo cual implica que ha de ser aplicada a diversísimas relaciones jurídicas. Podrá invocarse junto a otro derecho y revestir la forma de exigencia de no discriminación». Por su parte, LUCAS VERDÚ, P.: «Artículo 1: Estado social y democrático de derecho», en ALZAGA VILLAAMIL, O. (Coord.): *Comentarios a la Constitución Española, 1978*, Vol. 1, Cortes Generales-E.D.E.R.S.A., Madrid, 1996, págs. 120-121, se pronuncia apostando, a diferencia de algún sector doctrinal, por la distinción entre principios y valores, dos conceptos jurídicos con lindes no siempre exactas. Igual parecer se refleja en BALAGUER CALLEJÓN, F. (Coord.): *Manual de Derecho Constitucional*. Vol. I, Tecnos,

ción sólo provocaríamos confusión, pues aunque todos ellos parten de una misma entelequia, en última instancia hablar de un derecho (como lo es el derecho a ser tratados de forma igual y a no ser discriminados) implica poner previamente en evidencia qué ámbitos de un principio pueden ser llevados por los ciudadanos ante los órganos jurisdiccionales, y éstos estimar su pretensión por una razón de justicia<sup>4</sup>.

Los valores, principios y derechos poseen un contenido que está marcado por la ductilidad —más incluso desde el punto de vista político-financiero—, pues la convivencia de todos ellos y la unidad constitucional sólo puede conseguirse mediante la afirmación de que no existen categorías absolutas, y ello deriva en que los preceptos de la Constitución siempre están sujetos a interpretación y a reinterpretación, con el límite de su contenido esencial. En realidad, toda Constitución asentada en el principio democrático es la plasmación normativa de una concreta ética social mayoritaria, que puede llegar a oscilar según el fluir del tiempo<sup>5</sup>.

---

Madrid, 2010, pág. 115, quien secundando la idea de J. Leguina, se pronuncia del modo siguiente: «Pese a que el régimen de valores y principios debe entenderse (y así se admite generalmente en nuestra doctrina) similar, lo cierto es que ambas figuras no pueden identificarse plenamente. (...) los principios constitucionales pueden considerarse como los instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del ordenamiento». GARCÍA MORILLO, J.: *La cláusula general de igualdad*, en LÓPEZ GUERRA, L.; ESPÍN, E.; GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P.; SATRÚS-TEGUI, M.: *Derecho Constitucional: El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos, I*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, pág. 145, habla del carácter triangular de la igualdad, como principio general, como derecho subjetivo y como mandato. PÉREZ LUÑO, A. E.: «Sobre la igualdad en la Constitución española», en *Anuario de Filosofía del Derecho*, Vol. IV, 1987, págs. 133 y ss., indica que, al hablar de la igualdad debe distinguirse tres clases de discurso, el axiológico (que corresponde a la igualdad-valor), el normativo (a la igualdad-principio), y el postulativo (igualdad-derecho fundamental). Junto a ello, asimismo cfr. MATA SIERRA, M. T.: *El Principio...*, cit., pág. 21; y SUÁREZ PERTIERRA, G.; AMÉRIGO, F.: «Artículo 14º. Igualdad ante la ley», en ALZAGA VILLAAMIL, O. (Coord.): *Comentarios a la Constitución Española*, cit., quienes, tratando a la igualdad en su significación constitucional, claramente diferencian entre la igualdad como valor superior, principio y derecho.

<sup>4</sup> Véase CALVO ORTEGA, R.: «Uguaglianza e non discriminazione», en DI PIETRO, A. (a cura di): *Per una Costituzione Fiscale Europea*, 2008, págs. 219 a 235, en especial la parte en la que trata el principio de igualdad tributaria en la jurisprudencia del T.C. (págs. 231 a 234).

<sup>5</sup> NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, I.E.F., 2ª ed., Madrid, 1994, pág. 22, dice con acierto que nadie ha puesto en duda la justicia de la distribución de la carga tributaria pero que, aún con ello, lo que se considera como justo ha sufrido intensas fluctuaciones

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

Así, en la obra abordamos la igualdad de hecho entre las mujeres y los hombres como especie del valor superior de igualdad y su conexión con otros valores y fines del sistema financiero. También hemos centrado parte de nuestra exposición (la más extensa) en el principio de igualdad en general e igualdad por razón de sexo en el Derecho que regula la actividad financiera del Estado, desde lo más general a lo más particular. Estudiamos el principio de igualdad y no discriminación a tenor de su carácter informador en el ordenamiento financiero, las dos dimensiones del principio de igualdad y no discriminación: en la ley y en la aplicación

---

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

de la ley financiera, y nos hemos adentrado en el significado de las causas discriminatorias que específicamente se prohíben en el art. 14 C.E., entre ellas la discriminación por razón de sexo.

La igualdad por razón de sexo es una especie del principio general de igualdad, acentuada en los últimos tiempos por la «perspectiva de género». Por eso, hemos intentado pasar ésta en los procedimientos de producción de la normativa reguladora de la actividad financiera del Estado, con especial detenimiento en el Informe de Impacto de Género y su exigencia en las leyes financieras, con particularidad en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (L.P.G.E.).

Partiendo de que el género puede ser una causa de diferenciación en las normas que regulan la actividad financiera del Estado, analizamos la incursión de las acciones positivas en el derecho que regula aquélla, tratando los aspectos definitorios, el estudio de la igualdad material de género como objetivo extrafiscal y de política presupuestaria, y el mandato del art. 11 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (L.O.I.) para que los poderes públicos adopten medidas de acción positiva en favor de las mujeres.

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

Para concluir, entramos en el debate de si la igualdad en general y por razón de sexo en particular es un derecho subjetivo autónomo o mero presupuesto para el ejercicio de otros derechos, para descender muy sucintamente al análisis de la tutela constitucional de la igualdad por razón de sexo en la ley y en la aplicación de la ley de los obligados tributarios, pues, como se sabe, esta tutela en materia tributaria es un tanto particular.

Dicho esto, no quiero olvidarme de todos aquellos a los que por la realización de este trabajo no les he prestado el debido tiempo, en particular a mi familia y amigos. Agradezco también a mi maestro, el prof. Dr. José María Lago Montero, sus aportaciones y orientaciones al respecto, que he intentado incorporar en todo momento, y al resto de profesores y compañeros que integran el Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca por sus afectos.

## A. LA IGUALDAD DE HECHO ENTRE MUJERES Y HOMBRES COMO ESPECIE DEL VALOR SUPERIOR DE IGUALDAD Y SU CONEXIÓN CON OTROS VALORES Y FINES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO FINANCIERO

El apartado 1º del art. 1 C.E. establece que España se constituye como un Estado social y democrático de Derecho<sup>6</sup>. Inmediatamente a tal expresión se alude al conjunto de valores superiores que el soberano —el pueblo español— cree indisponibles en toda actuación política y en la labor de interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico. Estos son los valores de libertad, justicia, igualdad y pluralismo político, que deben ser los objetivos marco de la actuación de los poderes públicos, residiendo en el Tribunal Constitucional, con carácter preferente, el cometido de concretar los contornos que los forman<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Podemos decir al respecto, en el sentido de KRUSE, H. W.: *Derecho Tributario, Parte General*, Editorial de Derecho Financiero, traducción de la 3ª ed., Múnich, 1973, pág. 147, realizada en 1978 por Perfecto Yebra Martul-Ortega, al hilo de la homóloga cláusula en la Ley Fundamental de Bonn, que la expresión «Estado social y democrático de Derecho» es una de las determinaciones configurativas de la Constitución; punto de partida, pues, de todo el ordenamiento jurídico.

<sup>7</sup> Importante es la apreciación que se lleva a cabo sobre el Poder Judicial en BALAGUER CALLEJÓN, F. (Coord.): *Manual...*, ob. cit., pág. 115: «Los jueces y tribunales, por

El término «valor» no es, desde luego, un vocablo de explicación fácil, pero sí de lógica intuición: son los propósitos que deben perseguir los principios y las reglas jurídicas<sup>8</sup>. El hecho de que nuestra Constitución los recoja en el primero de sus artículos es consecuencia de que se parte de una determinada axiología o teoría de los valores, explicada hoy mayoritariamente por los filósofos del Derecho en planteamientos más próximos al iusnaturalismo que al positivismo jurídico, pues se dice que las Cartas Magnas de nuestro tiempo simplemente los incorporan, mas no los crean ni los instauran<sup>9</sup>.

---

ejemplo, no pueden desvincularse de su sometimiento a la ley sobre la base de su propia interpretación del valor justicia o del valor libertad. Si tienen dudas sobre el ajuste a la Constitución de la ley, lo correcto es acudir al Tribunal Constitucional». Para ello se arbitran las pertinentes cuestiones de inconstitucionalidad, como habilita el art. 163 C.E.; en la práctica, con resultados bastante infructuosos.

<sup>8</sup> Cfr. BASILE, S.: «Los valores superiores, los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas», en AA.VV.: *La Constitución española de 1978. Estudio sistemático*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1981, pág. 272, quien denomina a los valores superiores del ordenamiento jurídico como la «aspiración ideal a la que todo ordenamiento debe tender». RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, J.: *Principios...*, ob. cit., págs. 42 y 43, señala que «los valores vienen a ser el objetivo normativo de los principios. Claro que, si bien se mira, los valores son objetivos de todas las normas: todas las normas se orientan a un fin que su autor considera valioso». A pesar de ello, piensa que «los valores están en relación más estrecha con los principios que con las normas», y lo justifica en que «el mandato de los principios suele consistir simplemente en maximizar un valor en cualquier situación; mientras que en otras normas [(...)] no suele ser el objetivo inmediato de la conducta prescrita (aunque sea su referente último)». Junto a ello, acerca de los valores superiores del ordenamiento jurídico, ÁLVAREZ CONDE, E.-MARHUENDA, F.: «La igualdad como principio constitucional», en ÁLVAREZ CONDE, E.-FIGUERUELO BURRIEZA, Á.-NUÑO GÓMEZ, L. (Dirs.): *Estudios interdisciplinarios sobre igualdad*, 2ª ed., Iustel, Madrid, 2011, pág. 35, opinan que «no [son] una mera declaración constitucional, sino que se proyectan sobre otros preceptos constitucionales modulando su interpretación y significado».

<sup>9</sup> También LUCAS VERDÚ, P.: *Estimativa y política constitucionales*, Universidad Complutense, Madrid, 1984, pág. 16, parte de este planteamiento. El autor, más adelante (págs. 64 y 65), se refiere claramente a lo que denomina «elementos prepositivos», reflejados en la Constitución (esencialmente en el art. 1.1) cuyo significado es el de «establecer un Estado social y democrático de Derecho frente a los Estados fascistas, autoritarios y comunistas e incluso contra el Estado liberal de Derecho». La incorporación de los valores superiores o la alusión a la dignidad de la persona y a los derechos inviolables que le son inherentes en el art. 10.1. C.E., son reflejo de ello, y así concluye: «el ordenamiento constitucional español, no puede cabalmente estudiarse de modo unidireccional, esto es atendiendo, exclusivamente, a la interpretación y comprensión técnico-jurídica

Cuando hablamos de la igualdad como «valor superior» realizamos que, en la búsqueda de lo mejor, ésta debe ser uno de los fines constitucionales que los entes públicos y privados deben perseguir. Los valores superiores que se encierran en el art. 1.1 C.E. no son enunciados programáticos de eficacia jurídica incierta, sino que son fundamento de todo el sistema constitucional y por extensión del ordenamiento jurídico<sup>10</sup>.

Esto se traduce, para los defensores más tenaces de la igualdad de facto o de resultado (postura que pensamos que hoy viene reflejada en el art. 6 L.O.I., y que en su momento desarrollaremos<sup>11</sup>), en que cualquier norma, disposición u acto puede devenir en inconstitucional si trasgrede tal fin. Queremos decir que puede llegar a tener un efecto jurídico basilar: la declaración de inconstitucionalidad, siempre que no se observen con la suficiente pulcritud jurídica sus mandatos, deviniendo en una discriminación indirecta. Puede ocurrir que una determinada norma, disposición u acto, parta de una redacción o interpretación aparentemente neutra, pero que, en realidad, contribuya de alguna forma a generar o perpetuar la desigualdad social, como es la que tradicionalmente han sufrido el 50

---

de sus normas e instituciones. Es menester considerar, también, cuatro dimensiones que condicionan, influyen, matizan y justifican sus enunciados a los que en diversas ocasiones se refieren, a saber: el subsuelo socioeconómico, condicionante, la dimensión ideológica, influyente, la penetración historicista, matizadora, y la dimensión iusnaturalista justificante». En definitiva, como bien sostiene MARTÍNEZ TAPIA, R.: *Igualdad y razonabilidad en la justicia constitucional española*, Universidad de Almería, Almería, 2000, pág. 27, son «criterios prioritarios y básicos para ordenar y enjuiciar la convivencia, y para establecer los objetivos generales a conseguir por el Estado de Derecho en sus diversas fases históricas».

<sup>10</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional», en I.E.F., D.T. núm. 89/25, sostiene que la igualdad es «un valor preeminente que ocupa un rango central en el ordenamiento jurídico, porque así lo dispone el art. 1.1 C.E.». También para LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en AA.VV.: *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, E.D.E.R.S.A., Madrid, 1980, págs. 135 y 136, «la igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico no puede ser considerada como una mera declaración programática de la Constitución». En similar sintonía, ÁLVAREZ CONDE, E.: *Curso de Derecho Constitucional*, I, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 1999, escribe: «la igualdad como valor superior no es una mera declaración constitucional»; y otros autores de forma atinada como ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 2004, en particular las págs. 37 a 44, sostienen que la eficacia de la igualdad no se agota en ser un derecho fundamental, resaltando que de por sí es un hecho importante, sino que es uno de los valores superiores, con lo que ello conlleva.

<sup>11</sup> Cfr. epígrafe B. 4.

por ciento de la población, las mujeres. A la discriminación indirecta no es ajena la Hacienda Pública y el Derecho que la regula, en sus vertientes principales, tributaria y presupuestaria<sup>12</sup>.

La unidad y armonía de la técnica de la interpretación jurídica exige que el valor de la igualdad se conecte con el resto de los valores superiores, pudiendo afirmar que sólo se conseguirá una sociedad libre y plural, y por tanto justa, si se obtiene la verdadera igualdad real entre todos los sujetos y grupos que integran el amplio espectro social del país: personas ricas o pobres, con discapacidad o sin ella, medio rural y urbano, mujeres y hombres...

Sin embargo, esto no siempre ha sido así, o al menos no lo ha sido en todos los tiempos con la misma intensidad o grado. El valor «igualdad», explicado en la necesidad de una igualdad de oportunidades y de hecho, es el resultado de la incorporación de los derechos de «segunda generación», o también denominados «derechos económicos, sociales y culturales». Este tipo de valores, traducidos en algunos casos en derechos, persiguen la supresión de los diques que dificultan el igual desenvolvimiento de los individuos y también de los grupos<sup>13</sup> y la consolidación de un estatus mínimo de dignidad, lo que inevitablemente conecta a la igualdad con el principio de solidaridad y los postulados de justicia redistributiva.

A pesar de que el artículo 1.1 es el único de todo el cuerpo constitucional español que recoge la expresión «valores superiores», en él no se agota la relación de los vigentes. Es el ejemplo de la dignidad humana —mencionada en el art. 10.1 C.E.—, cuya conexión es evidente con el de igualdad, dado que toda persona debe poseer una misma dignidad, la cual se erige como un mínimo invulnerable (S.T.C. 53/1985, de 11 de

---

<sup>12</sup> Vid. DE VILLOTA, P.: «Impuestos y gastos sociales en la política presupuestaria. Especial referencia a Canadá y España», en PAZOS MORÁN, M. (Dir<sup>a</sup>): *Política Fiscal y Género*, I.E.F., Madrid, 2005, pág. 129: «En realidad se puede considerar que los impuestos constituyen un caso paradigmático de discriminación indirecta, puesto que la discriminación fiscal existe, aunque en teoría se sitúa al margen del sexo de los contribuyentes y presenta una apariencia de neutralidad irreprochable sin diferenciar entre hombres y mujeres».

<sup>13</sup> Tanto es así que, como advierte el T.E.D.H., «la noción de discriminación engloba normalmente los casos en los que un individuo o un grupo se ve, sin adecuada justificación, tratado peor que otro, incluso si el Convenio no requiere el trato más favorable» (Sentencia caso Abdulaziz, Cabales y Balkandali contra Reino Unido, 28 de mayo de 1985, T.E.D.H. 1985/8, ap. 82).

abril, F. J. 8)<sup>14</sup>. En este sentido, es bastante más completo el art. 2 del Tratado de la Unión Europea, donde se reflejan los valores fundamentales de la misma, como son el respecto a la dignidad humana, la libertad, la democracia, la igualdad, el Estado de derecho y el respeto a los derechos humanos, incluidos los de las minorías. Son considerados valores comunes de una sociedad donde rige el pluralismo y la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre las mujeres y los hombres.

Sobre las formas habidas y posibles en el Derecho de la Hacienda Pública para contribuir a alcanzar la igualdad y la dignidad, versa este trabajo, pues la realidad política de nuestro tiempo, concretada en normas jurídicas, busca el empoderamiento social, político y económico de las mujeres, en definitiva su plena dignificación<sup>15</sup>. No hablaríamos de dignificación si las tasas de actividad, empleo, paro, emprendimiento y participación política de las mujeres no reflejaran, en la mayoría de los casos, una distancia considerable con las de los hombres. No hablaríamos de dignificación si las personas beneficiarias de las excedencias y permisos por cuidados de hijos o si la asunción de jornadas laborales a tiempo parcial, fueran derechos a los que los trabajadores se acogen en la práctica indistintamente según el sexo. No hablaríamos de dignificación del colectivo de mujeres si, por ejemplo, sus retribuciones laborales no fueran con carácter general inferiores a las de los hombres, como pone de manifiesto la estadística. El propósito de dignificación a través de los instrumentos ligados a la igualdad material es el objetivo del que parte la

---

<sup>14</sup> Véase LUCAS VERDÚ, P.: *Artículo 1...*, ob. cit., págs. 122 y 123, quien estudia el valor superior de la dignidad humana. También el trabajo de GALLO, F.: «Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività», en *Rassegna Tributaria*, núm. 2/2012, pág. 287 y ss., quien considera a la dignidad humana como la base del principio de igualdad; y el de FIGUERUELO BURRIEZA, Á.: «Exordio preliminar», en FIGUERUELO BURRIEZA, Á.-IBÁÑEZ MARTÍNEZ, M. L. (Dirs.): *El reto de la efectiva igualdad de oportunidades*, Comares, Granada, 2006, pág. 4, quien define a la dignidad como categoría del núcleo axiológico constitucional y, en consecuencia, valor jurídico supremo del ordenamiento jurídico.

<sup>15</sup> Dice la S.T.C. 53/1985, de 11 de abril, F. J. 8º (R.T.C. 1985/53) con claridad: «La dignidad está reconocida a todas las personas con carácter general, pero cuando el intérprete constitucional trata de concretar este principio no puede ignorar el hecho obvio de la especialidad de la condición femenina y la concreción de los mencionados derechos en el ámbito de la maternidad, derechos que el Estado debe respetar y a cuya efectividad debe contribuir, dentro de los límites impuestos por la existencia de otros derechos y bienes asimismo reconocidos por la Constitución».

L.O.I., como bien explica su Exposición de Motivos y su art. 1.1<sup>16</sup>. Objetivo que, por otra parte, bien entendido no sólo se dirige a los poderes públicos, sino también a los particulares y a las empresas.

En un primer momento el planteamiento liberal decimonónico partía de la clásica fórmula del *laissez faire, laissez passer*, consecuencia del valor estrella del momento, el de libertad, y del derecho por antonomasia, el de propiedad. La acción del Estado liberal debía de ser mínima. El gasto público era considerado por esencia improductivo y por ello sólo era legítimo aquél que se orientaba a satisfacer el costo que derivaba mantener el orden y la paz pública. El tributo, cuya finalidad era estrictamente recaudatoria, debía partir de la neutralidad más absoluta, privándosele de ser, al menos de forma intencionada, un instituto al servicio del dirigismo económico.

Hoy, la mejor satisfacción del valor superior de la libertad pasa evidentemente por el de igualdad real y efectiva de oportunidades, especialmente de los grupos más preteridos, entre los que se encuentra el de las mujeres<sup>17</sup>. En realidad, dentro de la noción del valor de la justicia se acomodan de una u otra forma el resto de valores superiores, entre ellos el de igualdad, pues todos son complementarios en su concepción y satisfacción por aplicación de la cláusula del Estado social y democrático de Derecho<sup>18</sup>. No podemos definir cualquiera de los valores enunciados

---

<sup>16</sup> Señala el art. 1.1 L.O.I. en su segundo inciso: «Esta Ley tiene por objeto hacer efectivo el derecho de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, en particular mediante la eliminación de la discriminación de la mujer, sea cual fuere su circunstancia o condición, en cualesquiera de los ámbitos de la vida y, singularmente, en las esferas política, civil, laboral, económica, social y cultural para, en el desarrollo de los artículos 9.2 y 14 de la Constitución, alcanzar una sociedad más democrática, más justa y más solidaria».

<sup>17</sup> Así, como advierte FIGUERUELO BURRIEZA, Á.: «Tratamiento de la igualdad entre mujeres y hombres en el ordenamiento jurídico español», en ÁLVAREZ CONDE, E.-FIGUERUELO BURRIEZA, Á.-NUÑO GÓMEZ, L. (Dirs.): *Estudios...*, ob. cit., pág. 441, la igualdad material, dispuesta en el art. 9.2 C.E., llevada a la dinámica del género, abarca una doble dimensión: la igualdad debe ser considerada como punto de partida, es decir, se prohíbe la discriminación de todo ser humano, y como punto de llegada.

<sup>18</sup> RUBIO LLORENTE, F.: «Prólogo» a AA.VV.: *Derechos fundamentales y principios constitucionales*, Ariel Derecho, Barcelona, 1995, cuando estudia los valores «libertad», «justicia» e «igualdad», cree que son tres conceptos «abstractos, formales, a los que a lo largo de la historia y en el presente se han atribuido y se atribuyen los más diversos contenidos. El cuarto [el pluralismo], que no denota en rigor un valor, sino una realidad valiosa, no tiene por eso en apariencia esa naturaleza puramente formal, pero también

prescindiendo del resto; su relación es de complementariedad y no de recíproca exclusión. La misma inercia que nos lleva a reconducir los valores constitucionales del art. 1.1. al valor de la justicia, nos faculta también a afirmar que, en su seno, se acomoda el mandato de la igualdad real y efectiva<sup>19</sup>. Como bien ha dicho nuestro Tribunal Constitucional, la justicia, y detenidamente la justicia tributaria «que reclama el art. 31.1 no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos —así lo dice la S.T.C. 19/2012, de 15 de febrero, F.J. 3º (R.T.C. 2012/19)— sino un fin del sistema tributario, que sólo se conse-

---

es inoperante a falta de un contenido preciso, y plantea como añadido, un problema que los otros valores no suscitan. Sin duda cabe entender que la voluntad de la Constitución es la de conseguir que nuestra sociedad sea lo más libre, igualitaria y justa que quepa en lo humano, pero también es forzoso entender que, ni los constituyentes ni la Constitución, quisieron que nuestro pluralismo político llegase hasta el punto de que hubiese, por ejemplo, tantos partidos políticos como españoles». La Constitución Española no establece una gradación o jerarquía entre los valores que se mencionan en el art. 1.1 (libertad, justicia, igualdad y pluralismo político). Su relación es circular o complementaria, como se pronuncia LUCAS VERDÚ, P.: *Artículo 1...*, cit., pág. 122. Así lo considera, también, en *Estimativa y política constitucionales*, ob. cit., págs. 112 a 118, aunque señala el carácter subalterno del pluralismo. Dice literalmente respecto a la conexión de los valores superiores dispuestos en el art. 1.1. C.E.: «se produce una circularidad entre los valores superiores en el sentido que la operatividad de la libertad cede paso a la justicia y a la igualdad y se concreta en el pluralismo de expresión de la libertad, de modo que se cierra el círculo». Aunque no es objeto de este trabajo, la cuestión de si el pluralismo es un valor subalterno no es pacífica. Por ejemplo, para ZAGREBELSKY, G.: *El derecho dúctil...*, ob. cit., pág. 17, «el único contenido «sólido» que la ciencia de una Constitución pluralista debería defender rigurosa y decididamente contra las agresiones de sus enemigos es el de la pluralidad de valores y principios».

<sup>19</sup> MATA SIERRA, M. T.: *El Principio...*, ob. cit., pág. 22, afirma que «la igualdad se entiende como criterio determinante de la justicia». Sobre la conexión justicia e igualdad, véase BOBBIO, N.: *Igualdad y libertad*, Paidós, Barcelona-Buenos Aires-México, 1993, págs. 56 y ss. Considera que los conceptos de justicia e igualdad no se distinguen en la mayor parte de las acepciones. Ahora bien, aunque todos los valores superiores son complementarios y residen en definitiva en el concepto de justicia, no podemos obviar lo diáfano de los términos que manejamos y, por ello, conviene traer a colación lo dicho por TIPKE, K.: *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Marcial Pons, 2002, traducción de Pedro Manuel Herrera Molina, pág. 28: «Puesto que el concepto valorativo de la Justicia es el concepto más fundamental y abstracto del Derecho, surge con especial fuerza la tentación de dotarlo de contenido mediante retóricas engañosas o frases vacías, o mediante fórmulas que apenas añaden nada al mero concepto de Justicia». Para más abundamiento en torno a conexión entre los valores, *vid.* OLLERO TASSARA, A.: *Igualdad...*, ob. cit., pág. 14.

guirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)»<sup>20</sup>.

Por su parte, no podemos entender de forma estanca los valores y principios que afectan a los ingresos y al gasto público. Los fines que se deducen del art. 31.1 C.E., especialmente el de distribución y redistribución de la riqueza, son predicables también de la actividad programadora y ejecutoria del gasto público, al incardinarse dentro del concepto de equidad (que se recoge en el apartado 2 del mismo artículo), cuya explicación se reconduce hasta identificarse con el de justicia<sup>21</sup>.

El tributo y la programación del gasto público son, fundamentalmente por sus consecuencias económicas, posibles instrumentos hábiles para provocar de forma plausible una mejor satisfacción de los valores superiores constitucionalmente perseguidos, favoreciendo la conexión entre la libertad y la igualdad, especialmente de las mujeres, como colectivo con especiales dificultades socioeconómicas, y en particular, de cara al mercado de trabajo<sup>22</sup>.

Sin embargo, hay otros fines que el ordenamiento financiero puede perseguir. Al fin mismo de la redistribución de la riqueza como consecuen-

---

<sup>20</sup> Véase también el A.T.C. 207/2005, de 10 de mayo (A.T.C. 2005/207), F. J. 6º; y la S.T.C. 222/2005, de 24 de mayo, (R.T.C. 2005/222), F. J. 7º.

<sup>21</sup> La doctrina dedicada al Derecho Financiero clama por la extensión e interconexión de los principios que rigen el orden tributario con los principios presupuestarios y de ejecución del gasto público. Entre los que decididamente proclaman esta conexión están autores como ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Artículo 31. El gasto público», en ALZAGA VILLAAMIL (Coord.): *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, cit., pág. 440-441; y HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 75, quien analiza la cuestión e indica que en Alemania la conexión es más restringida y se limita a determinadas transferencias en favor de los ciudadanos, como las ayudas sociales de tipo contributivo. Sin embargo, y sin ánimo de particularizar en ninguno de ellos, lo cierto es que, en nuestra opinión, la predicación de esta necesaria conexión por parte de la mayoría de la doctrina luego no se ha traducido, en la normalidad de los casos, en propuestas concretas de extensión de los principios de justicia tributaria de capacidad económica y progresividad (entendida para los gastos públicos como redistribución) al gasto público, como tampoco hay propuestas concretas de asunción por parte del Derecho Tributario de principios como los de equidad y eficiencia.

<sup>22</sup> Claramente lo dice GALLO, F.: «L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva (0)», en *Rassegna Tributaria*, núm. 3/2013, págs. 499 y ss., cuando indica que la expansión en sentido positivo de la libertad parte de su asociación con los objetivos de igualdad, siendo el tributo el instituto idóneo para provocar esta asociación.

cia del mandato de progresividad del sistema tributario y del principio de capacidad económica, se le unen otros fines que conforman la amplia nebulosa de la extrafiscalidad tributaria, como son, entre otros muchos, la protección del medio ambiente o la protección de sectores productivos basales de la economía de un Estado. Estos propósitos o metas jurídicamente alcanzables pueden partir de desigualdades formales consideradas justas por no ser arbitrarias, en la ley, sin que tengan como pretensión la igualdad sustantiva, sino otros fines de política social o económica.

La proyección del valor superior de la igualdad entronca con el mandato constitucional albergado en el art. 9.2 C.E.; un artículo que recibe manifiestamente el sentir del art. 3.2 de la Constitución italiana de 1947. Se podría decir, incluso, que la explicación del valor superior de la igualdad la realiza buenamente la propia Constitución en el art. 9.2, relativo a la igualdad material, sin perjuicio de que también la igualdad formal es, por sí misma, un valor fundamental. Según este precepto, los poderes públicos deben «promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas»; removiendo «los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social»<sup>23</sup>.

El valor superior de la igualdad del art. 1.1 cuya explicación se residencia, como decimos, en buena parte en el art. 9.2 C.E., debe incidir, sin excepciones, en la regulación del Derecho que regula la Hacienda Pública, en sus dos vertientes, la del ingreso y la de la presupuestación y el gasto público.

---

<sup>23</sup> La Constitución italiana trata de forma unitaria (art. 3) lo que la Constitución española desagrega en dos preceptos (los art. 9.2. y 14). El artículo 3 de la Constitución italiana enuncia el principio fundamental de igualdad, indicándose una serie de causas sobre las cuales se prohíbe la discriminación con fundamento en ellas (sexo, raza, lengua, religión, opinión política o condiciones personales y sociales) como así también lo hace el artículo 14 de nuestra Constitución. En dicho artículo 3, más concretamente en su párrafo II, que servirá como base de nuestro art. 9.2, se ordena a los poderes públicos la remoción de los obstáculos que dificultan la igualdad real y efectiva; por lo que podemos manifestar que la dinámica jurisprudencial y doctrinal de sendos artículos en Italia y en España ha sido bastante pareja, al menos en sus esquemas esenciales. Véase las impresiones de FIGUERUELO, Á.: «Proemio», en FIGUERUELO, Á.-LÓPEZ DE LA VIEJA, T.-BARRIOS, O.-VELAYOS, C.-CARBAJO, J. (Dirs.): *Las mujeres en la Constitución europea, Estudios multidisciplinarios de género*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2005, págs. 9 a 13.

# ÍNDICE

<b>PRÓLOGO</b> .....	7
<b>ABREVIATURAS</b> .....	11
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	15
<b>A. LA IGUALDAD DE HECHO ENTRE MUJERES Y HOMBRES COMO ESPECIE DEL VALOR SUPERIOR DE IGUALDAD Y SU CONEXIÓN CON OTROS VALORES Y FINES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO FINANCIERO</b> .....	21
<b>B. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN GENERAL E IGUALDAD POR RAZÓN DE SEXO EN EL DERECHO QUE REGULA LA HACIENDA PÚBLICA</b> .....	53
B.1. El principio de igualdad. Su carácter informador en el ordenamiento jurídico financiero.....	53
B.2. Las dos dimensiones del principio de igualdad y no discriminación: en la ley y en la aplicación de la ley financiera .....	59
B.3. El significado de las causas discriminatorias que específicamente se prohíben en el art. 14 C.E.: exigencia de una justificación reforzada para legitimar la desigualdad justa en la ley, e inversión de la carga de la prueba cuando sean causas invocadas ante discriminaciones en la aplicación de las normas.....	63
B.4. De la igualdad por razón de sexo como especie del principio general de igualdad, y de la perspectiva de género.....	70
B.5. La perspectiva de género en los procedimientos de elaboración de la normativa reguladora de la Hacienda Pública. El Informe de Impacto de Género.....	92

B.5.a. Planteamiento. La exigencia meramente formal del Informe de Impacto de Género.....	92
B.5.b. La falta de objetividad del Informe de Impacto de Género..	101
B.5.c. El Informe de Impacto de Género en las disposiciones normativo-financieras. Especial referencia a la Ley de Presupuestos Generales del Estado .....	104
B.6. El género como causa de diferenciación en las normas que regulan la Hacienda Pública .....	110
B.6.a. El principio de igualdad en las leyes financieras. Visión general .....	110
B.6.a.1. Contenido esencial del principio de igualdad financiera: los criterios de justicia relacional conmutativos y distributivos.....	110
B.6.a.2. Los límites del poder normativo en su labor de concreción del principio de igualdad .....	123
1. En general.....	123
2. Límites específicos para la admisibilidad de la diferencia en las normas financieras.....	131
2.1. El principal control de la desigualdad justa en las normas financieras: la interdicción de la arbitrariedad.....	131
2.1.a. Formulación .....	131
2.1.b. Valoración crítica: La doctrina de la interdicción de la arbitrariedad como amalgama de conceptos jurídicos indeterminados y necesaria relevancia del principio de capacidad económica en los juicios de igualdad tributarios.....	143
2.2. El límite de la dignidad humana en las leyes financieras: la igualdad o desigualdad tributaria y presupuestaria de los nacionales y extranjeros, especialmente en materia de beneficios fiscales .....	163
B.6.b. Las acciones positivas en el Derecho de la Hacienda Pública con fundamento en el género.....	169
B.6.b.1. Elementos definitorios de las acciones positivas.....	169
B.6.b.2. El mandato del art. 11 L.O.I. para que los poderes públicos adopten medidas de acción positiva en favor de las mujeres. ¿Y los hombres? ¿No son necesarios los incentivos fiscales a la corresponsabilidad familiar?.....	183
B.6.b.3. La discriminación por indiferenciación en la ley financiera, la doctrina de los derechos adquiridos y la igualdad al alza con fundamento en la igualdad de hecho entre las mujeres y los hombres.....	192

B.6.b.4. Una reflexión más específica: las acciones positivas en las tasas y en las contribuciones especiales .....	197
B.6.b.5. Las acciones positivas en el ordenamiento jurídico financiero: ¿beneficios fiscales o gasto público directo? Los beneficios fiscales, ¿limitaciones en función de la renta? ¿Aplicación en la base o en la cuota? .....	203
B.7. El principio de igualdad y no discriminación y su especificación por razón de sexo en la aplicación judicial y administrativa de la ley financiera.....	222
B.7.a. La doctrina de la interdicción de la arbitrariedad ante la separación del precedente judicial y administrativo .....	222
B.7.a.1. El principio de igualdad en la aplicación judicial de la ley financiera .....	222
B.7.a.2. El principio de igualdad en la aplicación administrativa de la ley financiera a través del precedente administrativo .....	227
B.7.a.3. Valoración crítica.....	231
B.7.b. La igualdad por razón de sexo en la aplicación judicial y administrativa de la ley financiera. Un difícil escenario para darse discriminaciones por razón de género .....	236
<b>C. LA IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN POR RAZÓN DE SEXO EN LA LEY Y EN LA APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA, ¿DERECHO FUNDAMENTAL Y DERECHO SUBJETIVO?.....</b>	<b>239</b>
C.1. La igualdad en general y por razón de sexo en particular ¿derecho subjetivo autónomo o mero presupuesto para el ejercicio de otros derechos?.....	239
C.2. La tutela constitucional de la igualdad por razón de sexo en la ley y en la aplicación de la ley de los obligados tributarios.....	249
<b>A MODO DE CONCLUSIÓN.....</b>	<b>261</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>267</b>

