



UNIVERSIDAD DE LEÓN

Facultad de Derecho. Grado en Derecho

Curso 2014/2015

**“Las respuestas del sistema tributario
ante las mujeres en riesgo de exclusión
social”**

"The responses of the tax system to women at risk of
social exclusion"

Realizado por el alumno D. Francisco Tascón González

Tutorizado por la profesora D^a. María Teresa Mata Sierra

ÍNDICE GENERAL

I. ABREVIATURAS.....	5
II. RESUMEN	7
III. OBJETIVOS.....	9
IV. METODOLOGÍA	11
V. CAPÍTULO I: CONSIDERACIONES PREVIAS	13
1. EXCLUSIÓN SOCIAL Y GÉNERO.....	13
2. LA ADMISIBILIDAD DE UTILIZAR EL ORDENAMIENTO FISCAL PARA PROMOVER LA INSERCIÓN LABORAL DE MUJERES PERTENECIENTES A GRUPOS EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL.....	16
3. LA NECESIDAD DE UTILIZAR EL ORDENAMIENTO FISCAL PARA PROMOVER LA INSERCIÓN LABORAL DE LAS MUJERES PERTENECIENTES A GRUPOS EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL.....	20
VI. CAPÍTULO II: RESPUESTAS DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PARA FOMENTAR LA INSERCIÓN LABORAL DE MUJERES EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL.	26
1. SITUACIÓN DE PARTIDA.....	26
2. ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS FISCALES EN EL IRPF QUE CONTRIBUYEN A LA INSERCIÓN LABORAL DE LAS MUJERES EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL.	27
A. CONSIDERACIONES GENERALES.....	27
B. MEDIDAS ESTATALES.....	32
a. EXENCIONES.....	32
b. REDUCCIONES.....	38
c. DEDUCCIONES.....	46
C. MEDIDAS AUTONÓMICAS.....	50
a. DEDUCCIONES QUE FOMENTAN DIRECTAMENTE LA INSERCIÓN LABORAL.....	50

b. DEDUCCIONES QUE FOMENTAN INDIRECTAMENTE LA EMPLIABILIDAD DE ESTOS COLECTIVOS.	58
3. ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES QUE PUEDEN REDUNDAR POSITIVAMENTE EN LA INSERCIÓN LABORAL DE LAS MUJERES EN GRUPOS DE RIESGO.	61
A. CONSIDERACIONES GENERALES.	61
B. DEDUCCIONES.	66
C. TIPOS DE GRAVAMEN REDUCIDOS.	68
VII. CAPÍTULO III: CONCLUSIONES FINALES.	71
VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.	73
1. BIBLIOGRAFÍA GENERAL.	73
2. OTROS RECURSOS ELECTRÓNICOS.	76
3. NORMATIVA EMPLEADA.	77
A. NORMATIVA EUROPEA.	77
B. NORMATIVA ESTATAL.	77
C. NORMATIVA AUTONÓMICA.	78
IX. ANEXOS.	81

I. ABREVIATURAS

AA.PP	Administraciones Públicas
AGE	Administración General del Estado.
Art. / Arts.	Artículo / Artículos
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid
BOCYL	Boletín Oficial de Castilla y León
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOIC	Boletín Oficial de las Islas Canarias
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
CC.AA	Comunidades Autónomas
CCom.	Código de Comercio
CE	Constitución Española
Cfr.	Confróntese
Coord.	Coordinador
Dir.	Director
DOCV	Diario Oficial de la Comunidad Valenciana
DOE	Diario Oficial de Extremadura
DOG	Diario Oficial de Galicia
ed.	Editorial
IMF	Instituciones de Microfinanciación no Bancarias
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
LGT	Ley General Tributaria

LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley sobre el Impuesto de Sociedades
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
Núm. / núms.	Número / Números
op. cit.	Opere Citato (obra citada)
p. / pp.	Página / Páginas
PGC	Plan General de Contabilidad
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto de Sociedades
SEPE	Servicio Público de Empleo Estatal
SMI	Salario Mínimo Interprofesional
ss.	Siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TRLIS	Texto Refundido sobre la Ley del Impuesto de Sociedades
Vól.	Volumen

II. RESUMEN

La actual crisis económica que afecta a Europa, y de forma muy particular a España, ha conllevado el incremento del número de personas que sufren riesgo de exclusión social, afectando fundamentalmente a aquellos sectores de la población especialmente vulnerables, como el constituido por las mujeres. Es por ello que la sociedad tiene la obligación de asumir esta situación para enfrentarse a ella utilizando herramientas que no solo contengan el problema sino que constituyan verdaderos mecanismos para ponerle fin.

Uno de estos medios es, sin lugar a dudas, el derecho tributario, que puede utilizarse bien para incentivar la contratación o el mantenimiento del empleo, o bien para fomentar el trabajo independiente.

Así, resulta interesante proponer una investigación como la que aquí se presenta, que analice el abanico de posibilidades que el derecho tributario ofrece a los poderes públicos para poner fin a la creciente exclusión social actual.

ABSTRACT

The present-day economic crisis in Europe, and in a very particular way in Spain, has led to the increase in the number of people suffering risk of social exclusion, which mainly affects the most vulnerable sectors of population, such as women. That is the reason why our society has the obligation to deal with this situation using tools that not only restrain the problem but constitute true mechanisms to stop it.

One of these means is –undoubtedly- the tax law, which can be used to provide incentives for the creation and maintenance of employment or to encourage self-employment.

Thus, it is interesting to propose an investigation like the one presented here, to analyze the wide range of possibilities that the tax law offers to public authorities in order to end current growing social exclusion.

III. OBJETIVOS

La situación económica actual obliga a llevar a cabo un análisis de las posibilidades que el sistema tributario ofrece a los poderes públicos para erradicar las situaciones de riesgo de exclusión social que, como se verá más adelante, afectan de forma significativa a las mujeres.

Asimismo, el empleo constituye una herramienta clave para luchar contra estas situaciones excluyentes, por lo que la actividad investigadora descrita anteriormente se llevara a cabo teniendo como objetivo principal el fomento de la inserción laboral de estas personas.

Para ello, la propuesta que se realiza en el presente trabajo es el análisis de los beneficios fiscales recogidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), y en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS).

En el caso del IRPF, porque pueden beneficiar, tanto a las personas que inicien su propia actividad laboral, como a los propios empleadores, lo cual redundaría positivamente en la disminución del paro, o en el mantenimiento del empleo, y la consiguiente reducción de la exclusión social.

En el caso del IS, porque pueden beneficiar fundamentalmente a los empleadores que contraten personas con determinadas características económicas y familiares, lo que conllevaría la formación de un gran tejido empresarial que incrementase las posibilidades laborales de quienes se puedan encontrar en situaciones de riesgo de exclusión social.

Así las cosas, el objetivo último marcado en las líneas precedentes, no es sino el resultado de otros objetivos más específicos, como son los siguientes:

1. Analizar el concepto de exclusión social desde una perspectiva jurídico-social.
2. Relacionar la exclusión social con el género como factor causante de dicha situación.
3. Analizar la vía del empleo como herramienta fundamental para erradicar estas situaciones.

4. Estudiar la admisibilidad de la utilización del sistema tributario en la consecución de dicho objetivo desde el punto de vista constitucional.
5. Analizar si resulta necesario la intervención de dicho sistema.
6. Estudiar las posibilidades recogidas en el IRPF.
7. Estudiar las posibilidades recogidas en el IS.

IV. METODOLOGÍA

La metodología constituye la parte esencial de toda actividad investigadora, ya que permite realizar dicha actividad de forma organizada. Así, la metodología de investigación empleada en el presente trabajo se ha dividido en varias fases.

En primer lugar, se procedió a la elección del tema objeto del trabajo, para lo cual se consideraron distintos aspectos como que el mismo resultase actual e interesante. Así, se optó por una materia escasamente tratada, relacionada con el derecho financiero y tributario, y que además conectase de forma directa con uno de los problemas sociales más preocupantes que se dan en la actualidad, como es la exclusión social de una parte de la población.

En segundo lugar, se fijaron los objetivos a lograr, así como las directrices a seguir para lograr dichos objetivos. Con ello, se llegó a la conclusión de que el trabajo debía dividirse en dos grandes bloques:

1. Un primer bloque en el que se determinarían algunas consideraciones generales tanto de la exclusión social creciente en nuestro país como de las razones por las que dicha situación afecta predominantemente a las mujeres. Para ello, se llevó a cabo una pequeña introducción, se establecieron las razones por las que resulta admisible la utilización del sistema tributario para erradicar las situaciones de exclusión social de nuestra sociedad, y finalmente se analizó si la utilización de dicho sistema resulta necesaria para lograr tales objetivos.

2. Un segundo bloque en el que se procedió al estudio de los beneficios fiscales existentes, por un lado, en el IRPF, y por el otro, en el IS. Así, mientras que el primero puede afectar tanto a las mujeres que pretenden acceder al mercado de trabajo como a los propios empleadores, el segundo beneficia particularmente a estos últimos.

Para desarrollar todo este trabajo de documentación se acudió a diversos cuerpos normativos, manuales teóricos, tanto de parte general como especial, monografías, tratados, artículos de revistas especializadas en Derecho financiero y tributario, así como en aspectos concretos de la materia tratada, comentarios a las diversas leyes tributarias con las que se ha trabajado, así como múltiples sentencias de diversos órganos jurisdiccionales.

Estas fuentes de información fueron utilizadas para interpretar y analizar la normativa tributaria de aplicación en el tema que nos ocupa. Sumamente importantes han resultado los artículos doctrinales, que han complementado este estudio y han arrojado luz sobre aquellos aspectos más problemáticos ofreciendo asimismo distintos puntos de vista sobre cuestiones controvertidas que han permitido generar una opinión propia respecto a cada cuestión.

Una vez realizada esta labor de estructuración e información, se ha procedido a redactar el presente trabajo, considerando todo lo estudiado, pero aportando, asimismo, nuestro criterio personal, a fin de no desarrollar un trabajo meramente descriptivo. La redacción del trabajo fue acompañada de las correcciones del tutor hasta alcanzar una versión plenamente satisfactoria.

CAPÍTULO I: CONSIDERACIONES PREVIAS

1. EXCLUSIÓN SOCIAL Y GÉNERO.

En la actualidad, la situación de crisis económica por la que atraviesa no solo España sino también la gran mayoría de los países de nuestro entorno, ha incrementado de forma verdaderamente preocupante el número de personas que sufren riesgo de exclusión social. Esto obliga a los poderes públicos a asumir lo antes posible tal situación para enfrentarse a ella utilizando herramientas que no solo contengan el problema, sino que constituyan verdaderos mecanismos para ponerle fin¹.

Cuantitativamente, los últimos datos² en nuestro país son demoledores. Así, en el año 2013, el 27,3 % de la población estaba por debajo del umbral de riesgo de pobreza, constituyendo ésta una de las situaciones con mayor potencial excluyente.

Como bien establecen muchos autores³, por riesgo de exclusión social debe entenderse aquella situación en la que una persona es excluida de la participación plena en la sociedad, ya sea por razones de índole económica, social o incluso de índole política⁴. En el ámbito europeo, el Libro Verde sobre Política Social europea⁵ define

¹ Esta situación ha existido a lo largo de la historia. Así, DUPLÁ ANSUATEGUI, Antonio: La Constitución Romana como mecanismo de inclusión y exclusión, *Estudios Históricos, Historia Antigua*, 2008, núm. 26, pp. 21-38, indica que “*la existencia de importantes sectores de población excluidos de una u otra manera en Roma es evidente, simplemente al constatar la diferencia entre la población total y la población ciudadana*”.

² Baste consultar el siguiente informe: EAPN: *El estado de la pobreza. Seguimiento del indicador de riesgo de pobreza y exclusión social en España*, de fecha 9 de febrero de 2015, al cual se puede acceder en la siguiente página web: http://www.eapn.es/ARCHIVO/documentos/recursos/1/1423562245_20150208_el_estado_de_la_pobreza_seguimiento_del_arope_2013_listo.pdf (consultado el 13 de marzo de 2015).

³ Por ejemplo, HERNÁNDEZ PEDREÑO, Manuel: Pobreza y exclusión en las sociedades del conocimiento. En: AA.VV. *Exclusión social y desigualdad*, Ed. Universidad de Murcia, 2008, pp. 15-58, la define como “*una situación de acumulación y combinación de factores, de distintas desventajas vinculadas a diferentes aspectos de la vida personal, cultural, social y política de los individuos como una serie de déficits que impiden a las personas constituirse como ciudadanos/as; asimismo, la exclusión social puede ser entendida como una acumulación de procesos concluyentes con rupturas sucesivas que, arrancando del corazón de la economía, de la política y la sociedad, van alejando e inferiorizando a personas, grupos, comunidades o territorios con respecto a los centros de poder, los recursos y los valores dominantes*”.

⁴ Vid. MATA SIERRA, María Teresa: Alternativas y respuestas del ordenamiento fiscal para la inserción laboral de las mujeres pertenecientes a grupos con riesgo de exclusión social. En: AA.VV. *La inserción laboral de las mujeres en riesgo de exclusión social*, Valencia, ed. Tirant Monografías, 2015, pp. 353-388.

⁵ Vid. COMISIÓN EUROPEA: *Libro Verde sobre Política Social europea – Opciones para la Unión* (publicación en línea). Disponible en la siguiente página web: http://ec.europa.eu/greenpapers/index_es.htm#1993 (consultado el 24 de marzo de 2015).

este concepto como un proceso que excluye a parte de la población de las oportunidades económicas y sociales⁶. Pues bien, se trata de personas que de una manera u otra, se ven privadas del bienestar del que goza la mayoría de los ciudadanos que componen estas sociedades avanzadas, lo que da lugar a una situación de desigualdad intolerable desde el punto de vista ético-político pero también desde el punto de vista constitucional⁷.

Además, cuando hablamos de hombres y mujeres esta desigualdad se acentúa, puesto que la condición femenina incrementa notablemente la posibilidad de pertenecer a colectivos en riesgo de exclusión social, ya que se ha constatado que las mujeres están más expuestas que los hombres a situaciones de pobreza⁸. Por lo tanto, en el estudio de la pobreza y de la exclusión, necesariamente se debe tener en cuenta la categoría de género como un factor causante de ambas situaciones⁹, ya que en caso contrario no podrá estimarse la incidencia de estos problemas en la población, ni mucho menos de conocer los principales factores que los provocan¹⁰.

Con el objeto de afrontar esta situación de desigualdad, la Comisión Europea elaboró la Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 21 de septiembre de 2010, Estrategia para la igualdad entre mujeres y hombres 2010-2015¹¹, en la que se establecen seis ejes prioritarios para la elaboración de las políticas que deben garantizar la igualdad entre

⁶ Otra definición interesante para analizar es la ofrecida por FERNÁNDEZ-COSTALES MUÑIZ, Javier: Pobreza y exclusión social en el derecho comunitario y comparado. En: AA.VV. *La inserción laboral de las mujeres en riesgo de exclusión social*, Valencia, ed. Tirant Monografías, 2015, pp. 49-63, el cual establece lo siguiente: “*la exclusión social supone la ruptura con una serie de lazos y pertenencias personales, laborales, de recursos, etc. que acaban dejando al individuo que se ve afectado por ella al margen del resto, como una especie de excedente de población que se acaba traduciendo finalmente en la falta de inserción tanto social como laboral, al tiempo que en una no integración a nivel sociocultural*”.

⁷ El artículo 9.2 de la Constitución Española dispone que “*Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.*”

⁸ Vid. GARCÍA CALVENTE, Yolanda: El derecho financiero y tributario ante la exclusión social por razón de género. En: AA.VV. *Fiscalidad e igualdad de género*. Ed. Dykinson, Madrid, 2012, pp. 85-145.

⁹ Ya que según GONZÁLEZ BUSTOS, María Ángeles: La discriminación por razón de género en el acceso al empleo en situaciones de exclusión social. En: AA.VV. *La inserción laboral de las mujeres en riesgo de exclusión social*, Valencia, ed. Tirant Monografías, 2015, pp. 25-45, “*existe una conexión entre el género y determinados factores como la etnia, la edad, el status socioeconómico, la orientación sexual...*”.

¹⁰ Como establece el propio BRUNET ICART, Ignasi: Pobreza y exclusión social desde la perspectiva de género. *RIO: Revista Internacional de Organizaciones*. 2009, núm. 3, pp. 13-27.

¹¹ Para una mejor comprensión se recomienda consultar la siguiente publicación: COMISIÓN EUROPEA: *Estrategia para la Igualdad entre Mujeres y Hombres 2010-2015* (publicación en línea). Disponible en la siguiente página web:

http://europa.eu/legislation_summaries/employment_and_social_policy/equality_between_men_and_women/em0037_es.htm (consultado el 27 de marzo de 2015).

hombres y mujeres y por lo tanto, eliminar la exclusión social de la mujer¹². Estos ejes son:

1. Independencia económica de las mujeres: así, aunque la tasa de empleo femenino ha aumentado de forma significativa durante la última década, todavía no se ha alcanzado el 75 %, objetivo fijado por la Estrategia Europa 2020.

2. Igualdad en los salarios: ya que siguen existiendo disparidades salariales entre hombres y mujeres, inclusive entre trabajadores que realizan el mismo trabajo o un trabajo de igual valor.

3. Igualdad en la toma de decisiones: ya que las mujeres están poco representadas en los procesos de toma de decisiones, tanto en los parlamentos y gobiernos nacionales como en los consejos de dirección de las grandes empresas.

4. Dignidad, integridad y fin de la violencia sexista: así, según las estimaciones, entre el 20 y el 25 % de las mujeres han sufrido violencia física al menos una vez en su vida, y hasta medio millón de mujeres que viven en Europa han sufrido mutilación genital.

5. Igualdad en la acción exterior: logrando así la plena emancipación de las mujeres.

6. Cuestiones horizontales: la Comisión se compromete a lograr que avance la igualdad de trato entre mujeres y hombres, prestando especial atención a cuestiones como el papel de los hombres en la igualdad, o las buenas prácticas en relación con los roles de hombres y mujeres en los ámbitos de la juventud, la educación, la cultura y el deporte.

Como se puede observar, no se hace referencia alguna al sistema tributario como medio para superar esta situación de exclusión social de las mujeres. Sin embargo, indirectamente, si se establecen soluciones que en realidad suponen la necesaria utilización de dicho sistema, cuestiones que van a constituir el núcleo central del presente trabajo.

¹² Tal y como establece GONZÁLEZ BUSTOS, María Ángeles: La discriminación por razón de género en el acceso al empleo en situaciones....op. cit., p. 25, “*de conformidad al principio de igualdad y no discriminación por razón de sexo, los Estados tienen la obligación de formular una política nacional que promueva la igualdad de oportunidades y de trato en el acceso al empleo con el objetivo de erradicar la discriminación*”.

Asimismo, es imprescindible entender que para luchar contra la desigualdad y la consiguiente exclusión social de una parte de la población es necesaria la adopción de políticas dirigidas a que la igualdad de oportunidades sea real y efectiva. Por ello, el análisis que se desarrollará en esta actividad investigadora se centra en las posibilidades que el sistema tributario ofrece para fomentar la inserción laboral de mujeres que se encuentren en situaciones de vulnerabilidad, ya que el empleo es una herramienta clave para luchar contra la pobreza y la exclusión de todas las personas.

2. LA ADMISIBILIDAD DE UTILIZAR EL ORDENAMIENTO FISCAL PARA PROMOVER LA INSERCIÓN LABORAL DE MUJERES PERTENECIENTES A GRUPOS EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL.

En este apartado se estudiará cómo la utilización del ordenamiento fiscal para promover la inserción laboral de mujeres pertenecientes a grupos en riesgo de exclusión social es admisible, analizando, por un lado, el principio de igualdad constitucionalmente reconocido y, por el otro, la utilización de la fiscalidad como medio para lograr fines diferentes a los recaudatorios¹³.

En cuanto al principio de igualdad¹⁴, es una vieja aspiración del ser humano que fue recogida con entusiasmo por el movimiento constitucional del siglo XVIII que marcó el final del Antiguo Régimen. En España, actualmente, el artículo 14 de la Constitución de 1978 (en adelante CE)¹⁵, sin otro antecedente en el constitucionalismo

¹³ Tal y como establece ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Los Impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Madrid, ed. Marcial Pons, 1995, p. 22 “a pesar de que existan tributos que reciban el nombre de extrafiscales, descárgese de antemano que el tributo que reciba dicha calificación pierda su raíz fiscal, pues en ese caso se desnaturalizaría en tal medida que dejaría de representar el instituto jurídico tributario”.

¹⁴ En relación con este principio, como establece MERINO JARA, Isaac: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones adaptadas al EEES*, 4ª edición, Madrid, Tecnos, 2014, p. 176, “hay que tener presente que el principio de igualdad que debe informar el sistema tributario es un principio constitucional no susceptible de amparo constitucional. Ello no obsta a que en el caso en que se produzcan discriminaciones subjetivas por una ley tributaria, el afectado pueda recurrir en amparo al TC, pero hay que tener muy claro que la base que debe sostener el recurso no ha de ser la vulneración del artículo 31.1 CE, sino la del principio de igualdad ante la ley, ante todo tipo de leyes, y en este caso ley tributaria, consagrada en el artículo 14 CE”. Así, hay que distinguir dos tipos de igualdad. Por un lado, la igualdad ante la ley, consagrada en el artículo 14 CE y que encuentra amparo ante el TC (igualdad que se analiza en el presente apartado). Y por otro lado, el principio de igualdad tributaria, consagrado en el artículo 31.1 CE, que no constituye la base para el recurso de amparo anteriormente mencionado, pero que también tiene respaldo constitucional.

¹⁵ El cual indica lo siguiente: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”

español que el ofrecido por los artículos 2 y 25 de la Constitución de 1931¹⁶, asume esta aspiración inherente a la naturaleza humana.

Sin embargo, el desarrollo legislativo del artículo 14 CE es enteramente singular. El carácter relacional y no autónomo del principio de igualdad, es decir, el que la igualdad no pueda predicarse en abstracto, sino únicamente respecto de relaciones jurídicas concretas, impide que este principio pueda ser objeto de una regulación o desarrollo normativo con carácter general. No es posible, por lo tanto, concebir un desarrollo legislativo unitario y global de este precepto, esto es, aprobar una genérica "Ley de igualdad", sino que son, por ello, las normas individuales dictadas en los distintos campos materiales las que tienen que plasmar este principio.

Así, la igualdad que aquí se analiza, relacionada con el Derecho financiero y tributario, debe ser regulada normativamente por esta disciplina y no por otra, constituyéndose como herramienta imprescindible para erradicar las situaciones de desigualdad que nacen como consecuencia de factores incluidos en su ámbito material.

Por otro lado, la normativa estatal e internacional sobre el artículo 14 CE es, como ya se sabe, muy numerosa, pero ello no es tan llamativo si se compara con la jurisprudencia constitucional recaída sobre el mismo. Nos encontramos ante uno de los preceptos más invocados en los recursos de amparo presentados por los ciudadanos ante el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) y, por tanto, ante un precepto sobre el que ha recaído una amplísima doctrina jurisprudencial.

El TC define el principio de igualdad como la prohibición de toda diferencia de trato que carezca de una justificación objetiva y razonable¹⁷. Por ello, a pesar de que la llamada discriminación positiva¹⁸ puede y suele ser objeto de intensos debates, lo cierto

¹⁶ Los mencionados artículos 2 y 25 de la CE de 1931 indican que “*todos los españoles son iguales ante la ley*”, y que “*no podrán ser fundamento de privilegio jurídico: la naturaleza, la filiación, el sexo, la clase social, la riqueza, las ideas políticas ni las creencias religiosas*”, respectivamente.

¹⁷ Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: *El Principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional*. Civitas. *Revista española de derecho financiero*, 1990, núm. 67, pp. 393 y ss.

¹⁸ Vid. MATA SIERRA, María Teresa: *El Principio de igualdad tributaria*, 1ª edición, Madrid, Civitas, 2009, pp. 42 y ss. En esta obra, la autora indica que “*el propio TC ha admitido que no toda discriminación vulnera el principio de igualdad dado que aunque es cierto que la igualdad jurídica reconocida en el artículo 14 CE tiene como destinatario no sólo a la Administración y al Poder Judicial, sino también al Poder Legislativo, como se deduce de los artículos 9 y 53 de la misma norma; ello, no obstante, no quiere decir que el principio de igualdad contenido en dicho artículo implique en todos los casos un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica. Por lo tanto, toda diferenciación puede y debe ser sometida a un juicio de igualdad que asegure la finalidad razonable de la discriminación y la proporcionalidad entre la diferencia de trato y las*

es que constitucionalmente no toda desigualdad resulta inadmisibles¹⁹, siempre que la misma se encuentre razonablemente justificada en la consecución de un fin constitucional y socialmente deseado²⁰. Así, se pueden configurar dos tipos de igualdad. La igualdad estática, que se pone en funcionamiento a través de un tratamiento igual de situaciones iguales, y la dinámica que se produce en cambio a través del tratamiento diversificado basado en situaciones iniciales diferentes²¹.

Además de la doctrina jurisprudencial del TC, en el ámbito legislativo existen normas que, utilizando la discriminación positiva²² como punto de partida, intentan corregir aquellas situaciones contrarias al principio de igualdad aquí tratado²³.

Extrapolando todo esto al ámbito tributario, podemos inferir que no existe problema alguno en que la norma tributaria establezca un trato desigual²⁴ (por ejemplo, a favor de las mujeres) si el mismo se justifica de forma razonada y encuentra encaje en el sistema de valores defendido por nuestra Constitución.

Asimismo, la utilización de la llamada discriminación positiva como instrumento que justifica la utilización del ordenamiento fiscal para promover la inserción de mujeres pertenecientes a grupos en riesgo de exclusión social al mercado

consecuencias jurídicas que de ella se derivan, para asegurar que no se ha vulnerado el principio de igualdad.”

¹⁹ Así lo indica el Tribunal Constitucional en alguna de sus sentencias, como por ejemplo, la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero de 1987 (BOE núm. 54, de 4 de marzo de 1987), la Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre de 1988 (BOE núm. 297, de 12 de diciembre de 1988), o la Sentencia 57/2005, de 14 de marzo de 2005 (BOE núm. 93 de 19 de abril de 2005).

²⁰ Así, tal y como establece SANTA-BÁRBARA RUPEREZ Jesús: *La no discriminación fiscal*, Madrid, ed. Edersa, 2001, p. 43, “la discriminación no implica únicamente una diferencia de trato, sino una falta de justificación razonable en la diversidad del tratamiento, justificación que, en el caso de la no discriminación fiscal, puede basarse en elementos no fiscales, como, por ejemplo, razones de política pública tales como la necesidad de mantener la coherencia del sistema económico nacional”.

²¹ Tal y como establece AMATUCCI, Fabrizio: *Il principio di non discriminazione fiscale. Diritto tributario, Serie I*, 1998, Vol. LXXXVII, p. 11.

²² Que como ya se ha dicho se utiliza a favor de determinados grupos o colectivos que compartan un rasgo diferenciador en común RUIZ MIGUEL, Alfonso: *Discriminación inversa e igualdad. El concepto de igualdad*, ed. Pablo Iglesias, Madrid, 1994, pp. 80 y 81.

²³ Destacando, por ejemplo, la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (BOE núm. 71, de 23 de marzo de 2007), que establece en su artículo 11 que “con el fin de hacer efectivo el derecho constitucional a la igualdad, los poderes públicos adoptarán medidas específicas a favor de las mujeres para corregir situaciones patentes de desigualdad de hecho respecto de los hombres. Tales medidas, que serán aplicables mientras subsistan dichas situaciones, habrán de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo perseguido en cada caso”.

²⁴ Recordemos aquí que, según el art. 9.2 CE, corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sea real y efectiva.

laboral, encaja perfectamente con la finalidad extrafiscal²⁵ que se le ha otorgado al sistema tributario español.

Conviene recordar aquí que el principio de capacidad económica²⁶ que debe regir en la toma de decisiones de carácter tributario como bien establece la CE²⁷, ha supuesto jurisprudencialmente un verdadero quebradero de cabeza para que objetivos distintos de los recaudatorios tuviesen cabida en nuestro sistema impositivo. Para resolver este problema se ha ofrecido una interpretación conjunta de la Ley General Tributaria²⁸ (en adelante, LGT) y de la CE que pone de manifiesto la necesidad de concebir el sistema tributario no solo en relación con el principio de capacidad económica, sino también como instrumento de política social²⁹ que puede ser utilizado para lograr otros objetivos constitucionales³⁰.

Partiendo de esta interpretación resulta evidente que la utilización del sistema fiscal para lograr que el principio de igualdad, proclamado en el artículo 14 CE sea efectivo y plenamente respetado, (todo ello a fin de lograr una mayor inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión social combatiendo el sesgo de género³¹), es admisible en tanto la discriminación positiva y la utilización del sistema tributario para

²⁵ De esta manera, el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003) reconoce que los tributos “*además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”.

²⁶ Vid. MERINO JARA, Isaac: *Derecho Financiero y Tributario*....op. cit., p. 175. El autor establece que “*a través del principio de capacidad económica se concreta la obligación general de contribuir en atención al nivel de renta y de riqueza del contribuyente, y debe ser observado por las principales figuras de nuestro sistema tributario para que se considere realizado el mandato constitucional.*”

²⁷ Sobre este capital principio constitucional tributario versa el clásico trabajo de MARTÍN DELGADO, José María: Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978, *Hacienda Pública española*, 1979, núm. 60, pp. 61 y ss.

²⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

²⁹ Vid. PITA GRANDAL, Ana María: *El trabajo de la mujer. Impuestos y subvenciones*, A Coruña, ed. Tórculo edicions, 2005, pp. 31-41.

³⁰ A modo de ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo de 1987 (BOE núm. 87, de 14 de abril de 1987), considera que la función extrafiscal del sistema tributario puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

³¹ Vid. STOTSKY, Janet: *Sesgos de género en los sistemas fiscales* (publicación en línea). Disponible en la siguiente página web:

http://www.ief.es/documentos/investigacion/seminarios/politica_fiscal_genero/Seminario_Género_Madrid_14abril_Janet.pdf (consultado el 27 de marzo de 2015).

lograr fines distintos a los recaudatorios son dos instrumentos permitidos por nuestra legalidad constitucional amparada por la jurisprudencia del TC³².

3. LA NECESIDAD DE UTILIZAR EL ORDENAMIENTO FISCAL PARA PROMOVER LA INSERCIÓN LABORAL DE LAS MUJERES PERTENECIENTES A GRUPOS EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL.

Una vez determinada la admisibilidad constitucional de utilizar el ordenamiento fiscal para promover la inserción laboral de mujeres pertenecientes a grupos en riesgo de exclusión social, es importante analizar hasta que punto resulta ventajoso y necesario la intervención de dicho sistema para paliar tales situaciones.

Así, para hacer frente a la exclusión social creciente en nuestro país, dos son las políticas que los Poderes públicos pueden llevar a cabo³³:

1. Medidas paliativas: son aquellas que, desde la perspectiva del gasto público³⁴, tratan de obstaculizar la proliferación de situaciones de exclusión que no solo afectan a las personas que las sufren, sino también a la propia sociedad entendida en toda su amplitud. Estas medidas, constituidas fundamentalmente por las llamadas transferencias sociales, en su día constituyeron un mecanismo capital para reducir las consecuencias negativas de la situación cambiante del mercado laboral. Sin embargo, en la actualidad, dada la profunda crisis económica que padecemos, y que sobre todo afecta al sector público, han ido limitándose, hasta el punto que muchas de ellas carecen hoy de contenido práctico.

A pesar de ello, su existencia sigue siendo fundamental, ya que se ha calculado que si no existieran estas transferencias, la tasa AROPE³⁵ subiría doce puntos porcentuales³⁶. Así, pueden mencionarse las siguientes:

³² Como ya indicó GARCÍA MONCÓ, Alfonso: Prólogo. En: María Teresa MATA SIERRA. *El principio de igualdad tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 2009, p. 19, “hay que reivindicar el discurso de la igualdad efectiva entre los españoles”, lo que conlleva la utilización de nuestro sistema fiscal en el logro de tal cometido.

³³ En este punto se sigue la sistematización propuesta por MATA SIERRA, María Teresa: Alternativas y respuestas del ordenamiento fiscal para la inserción laboral....op. cit., pp. 361 y ss.

³⁴ Según establece CARRETERO PÉREZ, Adolfo: *Derecho financiero*, 1ª edición, Madrid, editorial Santillana, 1968, p. 717, “son gastos públicos todos aquellos desembolsos dinerarios para satisfacer las obligaciones contraídas con cargo al presupuesto por parte de la Administración Financiera”.

³⁵ La Estrategia EU2020 puso en marcha un indicador específico, denominado AROPE (At Risk Of Poverty and Exclusion), o tasa de riesgo de pobreza y exclusión social. Como está armonizado a nivel

A. Prestaciones destinadas a suplir la carencia de ingresos por causa de la imposibilidad de trabajar: tanto en su modalidad contributiva, lo cual redundaría en una mayor potenciación de la inserción laboral, como en su modalidad no contributiva, que mejoraría significativamente los datos actuales relativos a la exclusión social. Algunas de estas prestaciones son, por ejemplo, las prestaciones de incapacidad temporal, incapacidad permanente o gran invalidez³⁷.

B. Prestaciones derivadas de la pérdida de un puesto de trabajo anterior: situación para la que se ha previsto la **prestación por desempleo**, tanto en su modalidad contributiva como en la no contributiva o asistencial. Así, sin restar importancia a las prestaciones contributivas de desempleo, lo cierto es que aquellas personas que tengan derecho a tales prestaciones difícilmente podrán encontrarse en situaciones de verdadero riesgo económico. Sin embargo, existen personas que han agotado su prestación contributiva de desempleo sin haber accedido todavía al mercado de trabajo, y personas que directamente no cumplen todos los requisitos para acceder a esas prestaciones contributivas. En estos casos, si existe un verdadero riesgo de pobreza. Por ello, el Servicio Público de Empleo Estatal (en adelante SEPE) reconoce distintos subsidios, exigiendo como requisitos comunes para acceder a ellos estar en situación legal de desempleo, estar inscrito oficialmente como desempleado y carecer de rentas superiores al setenta y cinco por ciento del Salario Mínimo Interprofesional³⁸ (en adelante, SMI).

C. Otras prestaciones que pueden redundar positivamente en la superación de situaciones de exclusión: se trata de prestaciones que se otorgan

europeo, permite comparar entre países. El indicador complementa la medición de la pobreza, basada en lo monetario, con aspectos de exclusión, combinando factores de renta (pobreza relativa), privación material severa y baja intensidad del trabajo.

³⁶ Vid. EAPN-ES: *Nuevas propuestas para nuevos tiempos. Resumen ejecutivo 2013* (publicación en línea). Disponible en: http://www.redinclusion-social.es/wp-content/uploads/20013/01/22_EAPN_Nuevas-propuestas-para-nuevos-tiempos_Resumen.pdf (consultado el 10 de abril de 2015).

³⁷ Teniendo en cuenta la gran variedad de prestaciones existentes en este sentido en el Anexo I se establece un cuadro que define sucintamente cada una de ellas.

³⁸ Fija la cuantía retributiva mínima que percibirá el trabajador referida a la jornada legal de trabajo, sin distinción de sexo u edad de los trabajadores, sean fijos, eventuales o temporeros. Para el año 2015, el Ministerio de Empleo y de Seguridad Social fijó el Salario Mínimo Interprofesional en los siguientes valores:

- Salario Mínimo diario: 21,62 €
- Salario Mínimo mensual: 648,60 €
- Salario Mínimo anual: 9080,40 €(14 pagas).

a personas que reúnan determinadas condiciones familiares y económicas fundamentalmente. Destacan las prestaciones familiares y por muerte y supervivencia³⁹.

D. Rentas Mínimas de Inserción: el Sistema español de prestaciones por desempleo no garantiza la cobertura a la totalidad de las personas en paro. De ahí la existencia de rentas mínimas de inserción en las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA) que procuran paliar la falta de ingresos de aquellas personas que no disponen ni de un empleo ni de una prestación por desempleo, las cuales, según el Informe sobre los sistemas de Rentas Mínimas en España, constituyen aproximadamente la mitad de las personas que están en situación de desempleo⁴⁰.

Cuando hablamos de rentas mínimas de inserción⁴¹, nos referimos a prestaciones económicas concebidas para que ningún ciudadano se quede sin nada para vivir⁴², ofreciendo un ingreso mínimo garantizado de forma complementaria o subsidiaria a otros sistemas de protección social⁴³. Para acceder a ellas se han de cumplir una serie de requisitos entre los que destaca la insuficiencia de recursos, aunque también son necesarios otros relativos, por ejemplo, al lugar de residencia, a la edad o a la exigencia de ciertas condiciones como la participación en actividades de apoyo o de acceso al empleo. De este modo, el objetivo de estas prestaciones es cubrir un nivel básico mientras dure la situación de necesidad o pobreza por lo que constituyen una “última red” de protección social.

³⁹ El Anexo II recoge un cuadro a través del cual se describen este tipo de prestaciones, para su mejor comprensión.

⁴⁰ THE EUROPEAN MINIMUM INCOME NETWORK (EMIN): *Informe sobre los sistemas de Rentas Mínimas en España*, publicado en diciembre de 2014. Para una mejor comprensión, puede consultarse en: http://www.eapn.es/ARCHIVO/documentos/recursos/1/1410503349_emin_informe_septiembre_2014.pdf (consultado el 15 de abril de 2015).

⁴¹ ARRIBA, Ana: *Rentas mínimas de inserción de las Comunidades Autónomas: una visión conjunta de su evolución y alcance* (publicación en línea). Disponible en la siguiente página web: <http://revistasonline.inap.es/index.php?journal=GAPP&page=article&op=view&path%5B%5D=422&path%5B%5D=445> (consultado el 15 de abril de 2015).

⁴² Vid. MARTÍN DELGADO, José María: *Derecho financiero y derechos fundamentales*, Lección inaugural 2009-2010, SPICUM, Universidad de Málaga, 2010, p.57.

⁴³ Vid. CARMONA CUENCA, Encarna: Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital. *Nuevas políticas públicas: anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, 2006, núm. 2.

No son pocas las CC.AA que han hecho de las Rentas Mínimas de Inserción un verdadero mecanismo de lucha contra la exclusión social. Si bien existen similitudes entre todas ellas, la heterogeneidad (en duración, cuantías y disponibilidad de otros servicios o prestaciones) es la característica más destacada⁴⁴.

2. Medidas proactivas: como ya se ha indicado, las medidas paliativas analizadas anteriormente, relacionadas con el gasto público, dada la profunda crisis económica que padece nuestro país han sido sometidas a procesos de reducción limitando así su poder de actuación, por lo que resulta imperiosa la búsqueda de otras alternativas que no solo intenten paliar estas situaciones de exclusión, sino que además, sirvan como instrumento de cambio para erradicarlas. Entre este tipo de medidas encontramos algunas que siguen afectando al gasto público, como es el caso de las subvenciones o el establecimiento de microcréditos, y otras que afectan al ingreso público convirtiendo la utilización del sistema tributario, de una posibilidad legal y constitucional a una auténtica necesidad⁴⁵ que constituirá el núcleo central del presente trabajo.

Así, las medidas proactivas que afectan al gasto público, como ya se ha dicho, son dos:

A. Subvenciones: se trata de una cantidad de dinero que las diferentes Administraciones ponen a disposición de los distintos colectivos en riesgo de exclusión social, siendo uno de estos colectivos las mujeres.

Así, existen subvenciones que toman en consideración el hecho de ser mujer, el hecho de pertenecer a grupos en riesgo de exclusión social o ambos aspectos.

Como ejemplo de subvenciones destinadas exclusivamente a mujeres destaca el programa Emega⁴⁶, para incentivar a las mujeres emprendedoras de Galicia para la puesta en marcha, mejora o reactivación de iniciativas

⁴⁴ Para una mayor comprensión véase Anexo III.

⁴⁵ Según establece MATA SIERRA, María Teresa: Alternativas y respuestas del ordenamiento fiscal para la inserción laboral....op. cit., p. 363 y ss.

⁴⁶ Cuyas bases reguladoras se establecen en la Resolución de 8 de agosto de 2014, de la Secretaría General de la Igualdad, sobre las ayudas del programa Emega para fomento del emprendimiento femenino (DOG núm. 151, de 11 de agosto de 2014). Para una mejor comprensión sobre este programa acúdase a: http://igualdade.xunta.es/sites/default/files/files/documentos/ayudas_programa_emega.pdf

empresariales, como medio adecuado para su promoción, participación y progresión en el mercado laboral.

Ejemplo de subvenciones dirigidas a grupos en riesgo de exclusión social, esto es, no solo a mujeres, lo serían distintas subvenciones de la Comunidad de Madrid a centros especiales de empleo, fundaciones y demás tipos de empresas para el mantenimiento de puestos de trabajo, el fomento del empleo con apoyo para personas con discapacidad o el fomento del empleo de personas con discapacidad en el propio mercado ordinario⁴⁷.

Por último, como ejemplo de subvenciones vinculadas expresamente a ambas circunstancias, es decir que tienen en cuenta el hecho de ser mujer, y que además forme parte de grupos en riesgo de exclusión social, cabe mencionar las subvenciones otorgadas por la Comunidad Valenciana a las mujeres víctimas de violencia de género que carecen de rentas superiores, en cómputo mensual, al 75% del Salario Mínimo interprofesional, excluida la parte proporcional de las pagas extraordinarias, y se presume que debido a su edad, falta de preparación general o especializada y circunstancias sociales, tendrán especiales dificultades para obtener un empleo⁴⁸.

B. Programas de microcréditos o créditos en condiciones ventajosas: esto es, caracterizados por la ausencia de comisiones, una mayor facilidad para otorgar plazos de carencia, unos tipos de interés ligeramente inferiores a los de mercado y la no exigencia de avales que sirvan como obstáculo para las personas que carecen de recursos.

Respecto a estos microcréditos, la propia Comisión Europea, en su Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones, de 13 de noviembre de 2007, titulada “Iniciativa europea para el desarrollo del microcrédito en apoyo del crecimiento y del empleo”, establece que *“el microcrédito puede facilitar la transición del*

⁴⁷ Así, un ejemplo de este tipo de subvenciones se establece en la Orden 4370/2013, de 18 de julio, de la Consejería de Empleo, Turismo y Cultura, por la que se modifica la Orden 1857/2008, de 11 de julio, de la Consejería de Empleo y Mujer, y se convocan subvenciones para el fomento de la integración laboral de personas con discapacidad en Centros Especiales de Empleo en el año 2013 (BOCM núm. 175, de 25 de julio).

⁴⁸ Ayuda Económica derivada del artículo 27 de la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género (BOE núm. 313, de 29 de diciembre de 2004).

desempleo al trabajo autónomo y permite el acceso a la financiación de su proyecto a las personas a las que los bancos se la deniegan por no disponer de garantías suficientes". Por ello, el microcrédito puede jugar un papel significativo en la materialización de la estrategia de Lisboa para el crecimiento y el empleo.

En la práctica, las Administraciones Públicas (en adelante AA.PP) se limitan a firmar convenios con entidades financieras, siendo dichas entidades las que asumen los gastos de estas medidas, pero también las que deciden sobre su concesión. Ante esta situación, resulta imprescindible que el sector público asuma un papel mucho más activo en la promoción de este tipo de programas, fomentando, como sugieren las propias instancias europeas, la aparición de Instituciones de Microfinanciación no bancarias (en adelante, IMF) a las que se le facilite el acceso a la financiación. Asimismo, nuestras Administraciones podrían asumir directamente determinados costes, invirtiendo directamente en estos programas, estableciendo medidas que potencien el no reintegro de estos préstamos cuando se cumplan determinadas condiciones.

CAPÍTULO II: RESPUESTAS DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PARA FOMENTAR LA INSERCIÓN LABORAL DE MUJERES EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL.

1. SITUACIÓN DE PARTIDA.

El análisis llevado a cabo hasta el momento revela no sólo que el derecho tributario puede luchar activamente contra la exclusión social de las mujeres, sino que además, es necesaria su intervención.

Así, como ya se ha indicado, las mujeres no sólo encuentran más dificultades de acceso a un empleo regular asalariado, sino que en muchos casos, ganan menos que los hombres realizando el mismo tipo de trabajo. Asimismo, debido a la carencia de un empleo regular a tiempo completo, muchas de ellas tienen que recurrir al trabajo independiente, a tiempo parcial, intermitente, o incluso a trabajar en la denominada economía sumergida⁴⁹, que conlleva un bajo o nulo nivel de protección social y una gran precariedad.

Si a estas circunstancias se le añaden otros factores como el trabajo rural, la mayor edad, la pertenencia al colectivo de inmigrante, el padecimiento de algún tipo de discapacidad o el ser o haber sido víctimas de violencia de género, esta situación empeora gravemente.

Para revertirla es imprescindible fomentar la incorporación de las mujeres que se encuentren en riesgo de exclusión social al mercado de trabajo. Así, la mayoría de las medidas tributarias que pueden adoptarse para lograr dicho objetivo deben afectar fundamentalmente a dos sujetos:

1. A la mujer que se incorpora o mantiene en el mercado de trabajo: principalmente a través de beneficios tributarios en el IRPF.

2. Al empleador: sobre todo a través de beneficios tributarios en el IS, para potenciar la contratación de mujeres en riesgo de exclusión social.

⁴⁹ Vid. LOPEZ DEL PASO, Rafael: La economía sumergida en España. *Extoikos*, 2013, núm. 10, pp. 63-66. Tal y como indica el autor “*La economía sumergida implica la existencia de bolsas de empleo oculto que no se encuentran reflejadas en las estadísticas oficiales*”.

Es evidente que la adopción de tales medidas supone un gasto para las AA.PP, ya que pierden gran parte de sus ingresos. No obstante, también es cierto que la incorporación al mercado de trabajo de estos sectores excluidos minimizaría significativamente la pobreza y, consecuentemente, el coste en prestaciones sociales.

Así las cosas, el estudio que va a desarrollarse a continuación se centrará en las medidas tributarias relativas al IRPF y al IS, sin entrar en las bonificaciones de la Seguridad Social que también se utilizan en estos supuestos⁵⁰.

2. ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS FISCALES EN EL IRPF QUE CONTRIBUYEN A LA INSERCIÓN LABORAL DE LAS MUJERES EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL.

A. CONSIDERACIONES GENERALES.

El IRPF es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 CE, que exige la contribución de todos *“al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio⁵¹”*.

Así, se constituye como una de las figuras impositivas más importantes⁵² de aplicación en España, cuyo régimen jurídico se encuentra en 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

⁵⁰ Materia analizada por el Derecho Laboral, que no será objeto de estudio ya que el presente trabajo se desarrolla desde la perspectiva del Derecho Tributario.

⁵¹ En relación con este principio de no confiscatoriedad del sistema tributario, MERINO JARA, Isaac: *Derecho Financiero y Tributario*....op. cit., p. 178, establece que lo importante es saber determinar el alcance confiscatorio de una medida fiscal concreta. *“Para ello, deben examinarse las repercusiones de implantación en el sistema en su conjunto y comprobar entonces si rebasa la capacidad económica del contribuyente alcanzando tal magnitud que haga imposible el desarrollo personal del obligado tributario”*.

⁵² Como bien establece DELGADO RIVERO, Francisco José: IRPF común y foral. *Estudios de economía aplicada*, 2005, Vol. 23, núm. 2, pp. 521-536, *“en el conjunto del sistema tributario, el IRPF desempeña una función primordial por su capacidad recaudadora y progresividad, características que conducen a su papel distributivo de la renta. Si bien es generalmente aceptado que el Sector Público debe responder a su función redistributiva principalmente vía gasto, el IRPF es un instrumento muy visible de política económica y social.”*

y sobre el Patrimonio⁵³ (en adelante, LIRPF) y en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo⁵⁴ (en adelante, RIRPF). Sus características más importantes son las siguientes:

1. Es un impuesto directo⁵⁵: es decir, asociado directamente con una persona física, y que se calcula y aplica sobre el capital total de la misma, o sobre sus ingresos globales en un determinado período de tiempo.

2. Es un impuesto personal⁵⁶: esto es, grava la manifestación económica o de riqueza obtenida por un sujeto pasivo⁵⁷ en su conjunto.

3. Es un impuesto progresivo⁵⁸: lo que supone que los tipos de gravamen del tributo aumentan a medida que la renta es más elevada.

4. Es un impuesto subjetivo⁵⁹: ya que, tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente⁶⁰.

5. Es un impuesto cuya recaudación está parcialmente cedida a las CCAA: concretamente, participan en el 50% de las cantidades recaudadas en sus respectivos territorios⁶¹.

⁵³ Vid. BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

⁵⁴ Vid. BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

⁵⁵ Según FERREIRO LAPATZA, Juan José: *Instituciones de Derecho Financiero y tributario. Primera parte*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 234, “los impuestos directos gravan manifestaciones inmediatas de capacidad económica, es decir, renta y patrimonio. El indirecto, por su parte es el que recae sobre manifestaciones mediatas de esa misma capacidad, como el consumo o el tráfico de bienes”.

⁵⁶ Tal y como señala SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y Derecho*, 1ª edición, Madrid, 1962, p. 292, “los impuestos personales son aquellos cuyo hecho imponible no puede ser pensado sino en relación a determinadas personas, en caso contrario son reales”.

⁵⁷ Según establece ENCICLOPEDIA JURÍDICA: *Sujeto pasivo* (publicación en línea). Disponible en: <http://www.encyclopediia-juridica.biz14.com/d/sujeto-pasivo/sujeto-pasivo.htm> (consultado el 8 de mayo de 2015), “por sujeto pasivo debe entenderse persona natural o jurídica que, según la ley, resulta obligada al cumplimiento de prestaciones tributarias en las que se materializa esta obligación a favor del sujeto activo o entidad pública acreedora”.

⁵⁸ El concepto de progresividad hace referencia al tipo de gravamen aplicable, que según el art. 55.1 LGT, es “la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra”.

⁵⁹ A este respecto PEREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 14ª edición, Madrid, ed. Civitas, 2004, p. 121, establece que “los impuestos subjetivos son aquellos en los que, en la regulación del impuesto se tienen en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto pasivo, adaptando la carga a dichas circunstancias, mientras que los objetivos no tienen en cuenta las circunstancias personales, atendiendo aisladamente a la cosa o a su producto, de modo que la persona sólo se considera como titular del objeto imponible”.

⁶⁰ Si atendemos a lo dispuesto por ATXABAL RADA, Alberto: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Bilbao, ed. Deusto Publicaciones, 2008, p. 132 “el contribuyente se define en el artículo 36.2 LGT como el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, aclarando el art. 36.1 que nunca perderá su condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley disponga otra cosa”.

En cuanto a su temporalidad, el periodo impositivo del mismo es el año natural y se devenga el 31 de diciembre. No obstante, este periodo varía en los supuestos de fallecimiento del contribuyente en fecha distinta al 31 de diciembre, pues en estos casos el periodo de imposición abarca desde el 1 de enero hasta la fecha del fallecimiento.

Respecto a su territorialidad, el impuesto se aplica en todo el territorio español, tal y como establece el artículo 4 de la LIRPF⁶². Ello no impide la sujeción de contribuyentes extranjeros, siempre que sean residentes en España, y teniendo en consideración los Convenios y Tratados internacionales incorporados al ordenamiento interno⁶³.

El hecho imponible⁶⁴ de este impuesto es la obtención de renta por el contribuyente⁶⁵ tal y como establece el art. 6 LIRPF⁶⁶. En la práctica, el IRPF es un

⁶¹ El porcentaje actual del 50% se estableció a través de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009). El preámbulo de dicha ley establece que “*este aumento en la participación de las CCAA supone, por un lado, una mayor autonomía en la medida en que se amplían considerablemente los espacios fiscales de las mismas, creando un reparto de la cesta de tributos cedidos más equilibrado, lo que constituye un marco más favorable para incentivar el uso de las competencias normativas de que disponen. Por otro lado, implica una ampliación de la financiación a través de recursos tributarios en detrimento de la financiación por vía del Fondo de Suficiencia*” (recurso destinado a financiar las necesidades globales de las Comunidades de régimen común, junto a los tributos cedidos o la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales).

⁶² El mencionado art. 4 de la LIRPF señala lo siguiente: “*1.El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español;*

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra;

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.”

⁶³ La finalidad fundamental de gran parte de estos convenios es evitar la figura de la “doble imposición”, tal y como se refleja en el siguiente artículo: GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, Angélica: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición, *Cont4bl3*, 2014, núm. 50, pp.20-21. En él, la autora señala, “*podemos encontrarnos con que una misma renta o un mismo bien quede gravado dos veces en relación con una misma persona física o jurídica, constituyendo un impedimento a las transacciones internacionales, cada vez más numerosas y normales entre empresas de ámbito internacional. Para evitar este fenómeno, los países suelen firmar convenio de doble imposición, bilaterales o multilaterales, cuya finalidad es determinar a qué país corresponde el gravamen cuando son varios los que tiene derecho a su exacción*”.

⁶⁴ Según SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, ed. Textos, 1979, p. 169, “*el hecho imponible es el presupuesto de hecho de la obligación tributaria*”.

⁶⁵ Tal y como establece JARACH, Dino: *Curso de derecho tributario*, 3ª edición, Buenos Aires, ed. Ediciones Cima, 1980, p. 141, “*el hecho imponible puede ser de naturaleza simple o compuesta. En otros términos, puede tratarse de un conjunto de hechos de circunstancia aislada, de una operación o de un conjunto de operaciones o puede constituir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples. En cualquier caso, debe tratarse de hechos que produzcan en la realidad la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas de la ley.*”

⁶⁶ En relación al hecho imponible, el artículo 6 LIRPF señala:

“1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

impuesto analítico pues establece reglas específicas para cada tipo de rentas en función de su origen. Concretamente, grava estas rentas agrupándolas en las siguientes categorías, conformando todos éstos rendimientos la base imponible del impuesto:

1. Rendimientos del trabajo: según el artículo 17 LIRPF son todas aquellas contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

2. Rendimientos del capital mobiliario: según los arts. 25 y 26 LIRPF son todas aquellas utilidades o contraprestaciones que provengan de bienes o derechos que tengan la naturaleza de muebles, siempre que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo.

3. Rendimientos del capital inmobiliario: según lo establecido en los arts. 22, 23 y 24 LIRPF son todas aquellas utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivadas de la titularidad de bienes inmuebles rústicos o urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, siempre que los inmuebles no estén afectos a actividades económicas desarrolladas por el sujeto pasivo.

4. Rendimientos de actividades económicas: tal y como refleja el art. 27 LIRPF se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

5. Ganancias y pérdidas patrimoniales: según establece el artículo 33 LIRPF, bajo esta denominación se incluyen las variaciones en el valor del patrimonio del

-
- a) *Los rendimientos del trabajo.*
 - b) *Los rendimientos del capital.*
 - c) *Los rendimientos de las actividades económicas.*
 - d) *Las ganancias y pérdidas patrimoniales.*
 - e) *Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.*

3. *A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro.*

4. *No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

5. *Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.”*

contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos, por ejemplo, cuando se produce la transmisión de una bien o derecho integrado en el patrimonio personal del contribuyente.

Respecto a la liquidación del impuesto⁶⁷, el Título III de la LIRPF establece las reglas que deben aplicarse para calcular la base imponible. De manera sucinta, son las siguientes:

1. Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen, conforme a la clasificación previamente realizada. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales, por su parte, se determinan, como regla general, por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

2. Sobre el anterior rendimiento neto se aplicarán las deducciones que correspondan para cada una de las categorías de renta.

3. Se procederá a la integración y compensación de las cuantías positivas y negativas de las rentas, según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro. La LIRPF⁶⁸ establece reglas y restricciones a esta integración y compensación.

4. El resultado de estas operaciones da lugar a la base imponible general y del ahorro.

Una vez analizada someramente la estructura de este impuesto, lo que permitirá una mejor comprensión de las decisiones tomadas por el legislador respecto al problema que nos ocupa, se estudiarán las medidas fiscales concretas relativas al IRPF que afectan tanto al Estado como a las CC.AA.

⁶⁷ Para una mejor comprensión de esta cuestión, en el Anexo IV se incluye un esquema con el proceso de liquidación del IRPF.

⁶⁸ Las reglas relativas a la integración y compensación se encuentran en los arts. 47 a 49 de la LIRPF.

B. MEDIDAS ESTATALES.

a. EXENCIONES.

La exención tributaria implica que a pesar de haber tenido lugar la realización del hecho imponible, éste no llega a producir el efecto característico del mismo, esto es, el devengo de la obligación tributaria principal⁶⁹. Ello es así porque junto a la norma o normas que delimitan el hecho imponible, el legislador sitúa otra u otras normas que enervan sus efectos jurídicos para un determinado supuesto de hecho o para un determinado sujeto.

1. Exenciones que fomentan la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión social:

A. En primer lugar, el **artículo 7 letra d) de la LIRPF**, establece que están exentas de este impuesto *“las indemnizaciones⁷⁰ por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.”*

Así, cierto es que esta medida no conlleva necesariamente el fomento de la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión social, ya que se presume que dichas personas han trabajado el tiempo suficiente como para no encontrarse en situaciones de verdadero riesgo económico, pero también es cierto que, aquellas mujeres que hubieren desempeñado un trabajo por cuenta ajena, y debido a determinadas circunstancias se hubiesen quedado sin empleo, pueden invertir la totalidad de la indemnización que les corresponde en este sentido, para reincorporarse de nuevo al mercado de trabajo como autónomos o trabajadores por cuenta propia.

⁶⁹ Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: *La exención tributaria*, ed. Constitución y Leyes, 1990.

⁷⁰ Esta exención se introdujo en la medida en que según FERNÁNDEZ SEVILLANO, M^a del Sol: *Indemnizaciones por traslado, suspensión y despido*, *Gaceta Fiscal*, 1990, n^o 81, p. 190, *“las indemnizaciones no llevan aparejadas una contraprestación, sino que son bienes adquiridos gratuitamente de forma esporádica, por lo que no se consideran rendimientos del trabajo y por lo tanto pueden excluirse de la base imponible de este impuesto”*.

Este precepto concluye estableciendo la cantidad máxima exenta, situada en los 180.000 €

B. En segundo lugar, el **artículo 7 letra j) de la LIRPF**, establece que están exentas de este impuesto *“las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁷¹, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias⁷² en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”*

Al igual que en el caso anterior, no se trata de una medida que directamente suponga la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión social, pero hay que tener en cuenta que dicha exención permite y fomenta el estudio y la preparación de personas que posteriormente encontrarán mayores facilidades para acceder a un mercado de trabajo cada vez más exigente.

C. En tercer lugar el **artículo 7 letra n) de la LIRPF⁷³** se postula como única exención que promueve directamente la incorporación de personas en riesgo de exclusión social al mercado de trabajo. Así, se trata de un incentivo genérico, que no beneficia concretamente a las mujeres, pero que no deja de ser una medida que fomenta el autoempleo⁷⁴ de estas personas, ya que les permite

⁷¹ Vid. BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 2002.

⁷² Vid. BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2013.

⁷³ El contenido de este artículo es el siguiente: *“están exentas las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma. Esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.”*

⁷⁴ Vid. RODRÍGUEZ ESCANCIANO, Susana: Alternativas de la financiación de las políticas activas y pasivas de empleo. Especial referencia a las últimas reformas. En: María Teresa MATA SIERRA (Dir), AA.VV. Alternativas de financiación en época de crisis, 1ª edición, Valladolid, Lex Nova-Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, p. 359. Según establece el autor *“desde el punto de vista de las cuentas*

capitalizar su prestación de desempleo, pudiendo iniciar con ello su propio negocio como autónomos⁷⁵, o como socios trabajadores de cooperativas⁷⁶ o integrantes de sociedades laborales⁷⁷, o mercantiles, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

1. Ser beneficiario de una prestación contributiva de desempleo y tener pendiente de recibir a fecha de solicitud, al menos, tres mensualidades.
2. No haber hecho uso de este derecho, en cualquiera de sus modalidades, en los cuatro años inmediatamente anteriores.
3. Acreditar la realización de una actividad como trabajador autónomo o la incorporación como socio trabajador a una cooperativa de trabajo asociado o sociedad laboral o mercantil.

estatales, resulta de interés sustituir trabajadores desempleados que perciben prestación por trabajadores autónomos, miembros de cooperativas laborales o partícipes en sociedades laborales. La capitalización del desempleo supone convertir en valor actual las rentas que la Seguridad Social vendrá obligada a abonar, siempre que se cumplan determinadas condiciones, de modo que el trabajador, que capitaliza la prestación, reingresara parte de lo percibido en forma de cotizaciones (siempre y cuando la capitalización no la haya hecho precisamente para la cobertura de estas) y en cuanto su actividad económica genere beneficios, tributará por las ganancias, sin olvidar que, en lugar de un parado, existirá un trabajador por cuenta propia o un partícipe en una sociedad de las anteriormente indicadas, capaz de generar un valor añadido con su actividad, que redundará en la buena marcha de la economía en su conjunto, haciendo crecer el PIB, a la par que contribuirá a la generación de un tejido productivo más competitivo, no en vano la financiación de proyectos en su fase inicial es uno de los principales escollos para la subsistencia de pequeñas y medianas empresas, por lo que esta iniciativa puede facilitar el mantenimiento de un volumen importante de puestos de trabajo. En última instancia, se reducirán también los recursos destinados al control y fiscalización de la prestación, por cuanto el nuevo trabajador-empresario tendrá por sí mismo suficientes incentivos para dispensar la máxima diligencia en su tarea, no en vano el trabajador que ha perdido su empleo puede entrar en una situación de necesidad mayor que la contingencia que se ha querido proteger, lo que ocurrirá cuando su empresa sea fallida: no sólo habrá perdido la prestación que le correspondería sino que probablemente se habrá endeudado para tratar de iniciar su actividad empresarial”.

⁷⁵ Tal y como establece el artículo 1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo (BOE núm. 166, de 12 de julio de 2007) se consideran trabajadores autónomos todas *“aquellas personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena. Esta actividad autónoma o por cuenta propia podrá realizarse a tiempo completo o a tiempo parcial”.*

⁷⁶ Según establece el artículo 1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio (BOE núm. 170, de 17 de julio de 1999), *“La cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley.”*

⁷⁷ El artículo 1 de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales (BOE núm. 72, de 25 de marzo de 1997) establece que *“las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría del capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos en forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido, podrán obtener la calificación de Sociedad Laboral cuando concurren los requisitos establecidos en la presente Ley.”*

4. Iniciar la actividad en el plazo máximo de un mes desde la resolución de concesión del derecho y, en todo caso, con fecha posterior a la solicitud.

5. En caso de haber impugnado ante la jurisdicción social el cese de la relación laboral origen de la prestación por desempleo cuya capitalización se pretende, la solicitud de pago único deberá ser posterior a la resolución del procedimiento correspondiente.

6. Mantenimiento de la acción o de la participación y del trabajo autónomo durante un período mínimo de 5 años.

Según la actividad que el beneficiario de la prestación a capitalizar pretenda realizar, se puede hablar de las siguientes modalidades:

1. Actividades como trabajador autónomo. Existen tres alternativas:

A. Obtener en un solo pago la cantidad justificada como inversión necesaria para iniciar la actividad, con el límite máximo del 60 % del importe total pendiente de percibir, elevándose al 100 % para mujeres menores de 35 años, en la fecha de la solicitud, y para mujeres con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %⁷⁸. Si no se obtiene el total de la cuantía de la prestación en un solo pago, puede solicitarse simultáneamente el abono del importe restante para financiar el coste de las cuotas mensuales de Seguridad Social durante el desarrollo de la actividad.

B. Solicitar y obtener exclusivamente la cantidad justificada como inversión.

C. Solicitar y obtener exclusivamente el importe total de la prestación pendiente de percibir para la subvención de cuotas mensuales a la Seguridad Social.

2. Actividades como socio trabajador o como trabajador de carácter estable en una cooperativa existente o de nueva creación. Tres alternativas:

⁷⁸ Vid. Real Decreto 1300/2009, de 31 de julio, de medidas urgentes de empleo destinadas a los trabajadores autónomos y a las cooperativas y sociedades laborales (BOE núm. 200, de 19 de agosto de 2009). Con anterioridad al año 2009, el límite al pago único de los jóvenes (hombres hasta 30 años y mujeres hasta 35) se situaba en el 80 %, quedando el 20 % restante para compensar cuotas de autónomo.

A. Solicitar y obtener en un solo pago la cantidad que tenga que desembolsarse como aportación obligatoria, y en su caso, voluntaria y cuota de ingreso para la adquisición de la condición de cooperativista, sin que se puedan financiar desembolsos futuros o pagos aplazados. Si no se obtiene el total de la cuantía de la prestación en un solo pago, puede solicitarse simultáneamente el abono del importe restante para financiar el coste de las cuotas mensuales de Seguridad Social durante el desarrollo de la actividad.

B. Solicitar y obtener exclusivamente la cantidad justificada como aportación obligatoria y, en su caso, voluntaria y cuota de ingreso a la cooperativa.

C. Solicitar y obtener exclusivamente el importe total de la prestación pendiente de percibir para la subvención de cuotas mensuales de la Seguridad Social.

3. Actividades como socio trabajador o como trabajador de carácter estable en una sociedad laboral existente o de nueva creación. Tres alternativas:

A. Solicitar y obtener en un solo pago la cantidad que tenga que desembolsarse para adquirir la condición de socio en concepto de acciones o participaciones del capital social de la empresa, sin que se puedan financiar ampliaciones de capital, desembolsos futuros o pagos aplazados. Si no se obtiene el total de la cuantía de la prestación en un solo pago, puede solicitarse simultáneamente el abono del importe restante para financiar el coste de las cuotas mensuales de Seguridad Social durante el desarrollo de la actividad.

B. Solicitar y obtener exclusivamente la cantidad justificada como desembolso para adquirir la condición de socio en concepto de acciones o participaciones del capital social de la empresa.

C. Solicitar y obtener exclusivamente el importe total de la prestación pendiente de percibir para la subvención de cuotas mensuales de la Seguridad Social.

4. Actividades como socio trabajador, menor de treinta años, cuando se capitalice la prestación contributiva pudiendo destinar hasta el 100 % de su importe para realizar una aportación al capital social de una entidad mercantil de nueva constitución o constituida en un plazo máximo de 12 meses anteriores a la aportación⁷⁹, siempre que:

A. Se desarrolle una actividad profesional o laboral de carácter indefinido respecto a la misma, independientemente del régimen de la seguridad social en el que esté encuadrado.

B. En el caso de realizar una actividad por cuenta ajena de carácter indefinido, ésta deberá mantenerse un mínimo de 18 meses.

C. No se haya mantenido un vínculo contractual previo con dicha sociedad ni se haya sido trabajador autónomo económicamente dependiente que tuviera suscrito con la misma sociedad como cliente un contrato registrado en el Servicio Público de Empleo Estatal.

Sea como fuere, lo importante aquí es tener claro que la totalidad de las cantidades percibidas en concepto de capitalización del desempleo o pago único quedan exentas del IRPF. Así, hasta diciembre de 2012, el límite exento se situaba en 15.500 euros. El Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo⁸⁰, establece la exoneración de la totalidad del importe de la prestación capitalizada, con independencia de cual fuese su cuantía.

No obstante, a pesar de la posibilidad legal que existe de utilizar este beneficio fiscal, lo cierto es que en la práctica hay muchas mujeres que no cumplen alguno de los requisitos necesarios para beneficiarse del mismo, bien porque nunca han trabajado y por lo tanto no tienen derecho a la prestación contributiva de desempleo, bien porque no lo han hecho durante el tiempo suficiente, o simplemente porque su vinculación al mercado de trabajo se limita a la economía sumergida o irregular. Es por ello que este beneficio fiscal no

⁷⁹ Medida establecida tras la entrada en vigor del Real Decreto 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (BOE núm. 47, de 23 de febrero de 2013).

⁸⁰ Para más información sobre este Real Decreto-Ley acúdase a la nota anterior.

tiene el calado suficiente para fomentar la inserción laboral de mujeres pertenecientes a grupos que están en riesgo de exclusión social.

2. Propuestas, relacionadas con las exenciones, que potenciarían la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión.

Como se ha dicho hasta ahora, el objetivo de tales medidas no es otro que promover, incentivar o fomentar la inserción laboral de mujeres que se encuentran en riesgo de exclusión social, y ello puede hacerse, bien a través de la creación de empleo por cuenta ajena, bien promoviendo el autoempleo de estas personas.

Pues bien, se trata de establecer determinadas exenciones, bien a la tributación al IRPF de las mujeres que de una manera u otra, acceden al autoempleo, bien a la tributación de los empleadores que creen puestos de trabajo o los mantengan para este tipo de personas.

Así, por ejemplo, resulta curioso que el legislador no aplique una exención sobre la ayuda⁸¹ que reciben las mujeres víctimas de violencia de género, uno de los colectivos más vulnerables y con más riesgo de exclusión al tener serios problemas de acceso al mercado de trabajo, sobre todo porque dicha exención contribuiría a que estas personas no tributaran por un dinero que de esta forma pueden dedicar a la generación de autoempleo⁸².

b. REDUCCIONES.

En el ámbito de las actividades económicas se han introducido medidas fiscales que actúan por la vía de la reducción impositiva y de la carga tributaria a soportar por empresarios y profesionales, facilitando así la creación de empleo o su mantenimiento para personas que se encuentran en riesgo de exclusión social.

⁸¹ Para más información sobre esta ayuda acúdase al artículo 27 de la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de medidas para la protección integral contra la violencia de género (BOE núm. 313, de 29 de diciembre de 2004). Este artículo, en su primer apartado, indica que *“cuando las víctimas de violencia de género careciesen de rentas superiores, en cómputo mensual, al 75 por 100 del salario mínimo interprofesional, excluida la parte proporcional de dos pagas extraordinarias, recibirán una ayuda de pago único, siempre que se presuma que debido a su edad, falta de preparación general o especializada y circunstancias sociales, la víctima tendrá especiales dificultades para obtener un empleo y por dicha circunstancia no participará en los programas de empleo establecidos para su inserción profesional”*.

⁸² Así se ha pronunciado GARCÍA CALVENTE, Yolanda: El derecho financiero....op. cit., p. 102.

1. Reducciones que fomentan la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión social.

A. El artículo 32.2 LIRPF, establece la posibilidad de llevar a cabo una reducción del rendimiento neto⁸³ de las actividades económicas en 2.000 euros siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa⁸⁴. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con la regla 4ª del artículo 32.2 LIRPF⁸⁵.

2. La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18⁸⁶ de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades⁸⁷, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo⁸⁸ y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

⁸³ Está constituido por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles, pudiendo resultar negativo tal y como establece la propia AGENCIA TRIBUTARIA: *Rendimiento neto* (publicación en línea). Para una mejor comprensión de esta materia acúdase a la siguiente página web: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Ciudadanos/Vivienda/Tribucion_del_alquiler_de_vivienda/Arrendador_IRPF/Rendimiento_netto/Rendimiento_netto.shtml (consultado el 29 de mayo de 2015).

⁸⁴ Tal y como establece AA.VV.: *Manual práctico de Derecho tributario. Parte general*, 2ª edición, Valencia, ed. Tirant lo Blanch, 2015, pp. 321 y ss., “con este método se trata de evaluar exactamente la capacidad económica del sujeto pasivo, aquella que ha experimentado por la realización del hecho imponible y que resulta sometida a tributación. Para ello, se han de utilizar, en función de la capacidad gravada por cada tributo, los medios adecuados para lograr el señalado fin; medios que, en la mayor parte de las ocasiones, se materializarán en el cumplimiento de una serie de deberes de colaboración por parte de los sujetos llamados al pago del tributo: conservar facturas, libros registros, contabilidad ajustada al código de comercio...etc., que para determinados contribuyentes pueden potenciar la llamada presión fiscal indirecta, en ocasiones más gravosa que el propio cumplimiento de la obligación tributaria material.”

⁸⁵ Esta regla establece lo siguiente: “como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este apartado, el saldo resultante no podrá ser negativo”.

⁸⁶ El apartado primero de este artículo establece lo que sigue: “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”.

⁸⁷ Vid. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

⁸⁸ Vid. BOE núm. 166, de 12 de julio de 2007.

3. El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 % de sus rendimientos íntegros declarados.

4. Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.

5. Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualesquiera de las prestaciones previstas en la letra a) del artículo 17.2 de esta Ley, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

6. Que al menos el 70 % de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

7. Que no se realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

Adicionalmente, cuando se cumplan los requisitos expresados anteriormente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

1. Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:

A. Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.

B. Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales.

2. Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades

económicas, 3.500 euros anuales. Dicha reducción será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

De forma excepcional, cuando no se cumplan los requisitos anteriormente mencionados, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

1. Cuando la suma de las citadas rentas sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 1.620 euros anuales.

2. Cuando la suma de las citadas rentas esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros anuales.

Como se puede observar, esta reducción en el rendimiento neto de actividades económicas no implica directamente la apertura del mercado laboral para mujeres que se encuentran en riesgo de exclusión social. Se trata más bien, de una medida que beneficia a aquellas personas que inician una actividad económica, permitiéndoles mantener dicha actividad y con ella, la posibilidad de incorporar trabajadores con serias dificultades para encontrar un empleo estable.

Por ello, resulta necesario analizar dichas minoraciones del rendimiento neto como complemento de la reducción contenida en la Disposición Adicional 27ª LIRPF, que será estudiada más adelante, y cuyo objetivo es incentivar directamente el autoempleo de personas que se encuentran en riesgo de exclusión social.

B. El artículo 32.3 LIRPF⁸⁹, en atención a la creación de autoempleo y en apoyo a los emprendedores, introduce una reducción del 20 % del

⁸⁹ El citado artículo establece lo siguiente: “*los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la*

rendimiento neto en el primer periodo impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente, para aquellos contribuyentes que hubieren iniciado el ejercicio de una actividad económica, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que los contribuyentes determinen el rendimiento por el método de estimación directa.
2. Que las actividades económicas se inicien a partir del 1 de enero de 2013.
3. Que no se haya ejercido ninguna otra actividad en el año anterior a la fecha de inicio de la nueva actividad, entendiéndose que no se ha realizado ninguna actividad anteriormente cuando a pesar de haber desarrollado la actividad en ese período, dicha actividad nunca hubiera generado rendimientos netos positivos.

Puede ocurrir que, iniciada la actividad económica a partir del 1 de enero de 2013 y que como se ha indicado genera derecho a aplicar esta reducción del 20 %, se lleve a cabo otra actividad. En estos casos, cuando esa segunda actividad se inicia sin haber cesado en la anterior, tal reducción se aplicará en el periodo impositivo en el que la suma de los rendimientos netos positivos de ambas actividades sea positiva, y sobre el periodo impositivo siguiente.

La cuantía máxima de rendimientos netos sobre los que se puede aplicar esta reducción es de 100.000 euros anuales y no se podrá aplicar en los períodos impositivos en que más del 50 % de los ingresos procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiese obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Cuando con posterioridad al inicio de la actividad a que se refiere el párrafo primero anterior se inicie una nueva actividad sin haber cesado en el ejercicio de la primera, la reducción prevista en este apartado se aplicará sobre los rendimientos netos obtenidos en el primer período impositivo en que los mismos sean positivos y en el período impositivo siguiente, a contar desde el inicio de la primera actividad.

La cuantía de los rendimientos netos a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 100.000 euros anuales.

No resultará de aplicación la reducción prevista en este apartado en el período impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.”

C. La Disposición adicional 27ª de la LIRPF⁹⁰, atendiendo ahora a los empleadores, establece una reducción del 20% sobre el rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo que viene aplicándose desde el año 2009.

Con independencia de cuál sea el método de cuantificación del rendimiento neto, la estimación directa normal o simplificada o la estimación objetiva⁹¹, la condición material imprescindible para su aplicación es que se mantenga o cree empleo, lo que tendrá lugar cuando en cada uno de los períodos impositivos citados en la propia norma la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad, y a la plantilla media del período impositivo 2008⁹².

Asimismo, el importe neto de la cifra de negocios para todas las actividades económicas que desarrolle el contribuyente, debe ser inferior a 5 millones de euros, además de que la plantilla media sea inferior a 25 empleados.

La reducción consiste en aplicar en cada uno de los períodos impositivos en los que se cumplan los requisitos, el 20 % al rendimiento neto positivo declarado, minorado, en su caso, por las reducciones del artículo 32 LIRPF que

⁹⁰ En cuyo primer apartado se establece lo siguiente: “En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.”

⁹¹ Vid. AA.VV.: *Manual práctico de Derecho tributario*....op. cit., pp. 321 y ss. El cual establece que “en determinados casos la aplicación del régimen de determinación directa de bases supone una presión fiscal indirecta insostenible. Por ello, el régimen de estimación objetiva es un régimen alternativo respecto de la estimación directa de bases que emplea unos criterios y elementos para la medición del hecho imponible, que se aproximan a la realidad económica que se quiere gravar, pero que no pretenden aprehenderla en su exacta dimensión. Para ello, se utilizan unos módulos o índices que facilitan la concreción de la base tributaria, pero que se apartan de su dimensión real. O, por mejor decir, que aunque pueda ser datos reales de cada obligado, arrojan resultados o valores iguales para cada sector, actividad o grupo de contribuyentes para los que se prevén”.

⁹² Para el cálculo de la plantilla media de la actividad económica se deben tomar las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo. Deben incluirse los trabajadores con contrato indefinido, de duración limitada, temporales, de aprendizaje, para la formación y a tiempo parcial.

son, por una parte, la reducción del 40 % que corresponde a las rentas con un período de generación superior a dos años o calificadas como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, conforme a lo dispuesto por el artículo 25 RIRPF, por otra, la reducción fija prevista para el trabajador autónomo económicamente dependiente.

En cualquier caso, la cuantía de la reducción se encuentra limitada cuantitativamente, pues su importe no podrá ser superior al 50 % de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de los trabajadores, sin incluir el coste de la Seguridad Social a cargo de la empresa.

D. Si la mujer que lleva a cabo la actividad económica optara por aplicar el **régimen de módulos**, podría beneficiarse de una reducción del 5 % en el rendimiento neto, tal y como establece la Orden HAP 2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido⁹³.

Efectivamente, en determinados casos la aplicación del régimen de determinación directa de bases supone una presión fiscal indirecta insostenible para aquellos sujetos pasivos que no disponen de una organización administrativa de entidad suficiente para contabilizar adecuadamente las operaciones económicas que realizan. Lo anterior supone, que la Administración tributaria encontrará dificultades, a veces insalvables, para comprobar la situación fiscal del contribuyente. Estas circunstancias justifican que tradicionalmente se haya admitido la posibilidad de que determinados contribuyentes (profesionales y pequeños empresarios) cuantifiquen sus rentas de acuerdo a unos sistemas presuntivos o indiciarios que, en esencia, simplifican los deberes contables y registrales, a la vez que posibilitan que la capacidad económica sujeta a gravamen se determine de forma aproximativa, teniendo en cuenta las circunstancias que concurren en el desarrollo de la actividad⁹⁴.

⁹³ Vid. BOE núm. 289 de 29 de noviembre de 2014.

⁹⁴ Como bien se indicó en la nota 91 respecto de otra reducción.

2. Propuestas, relacionadas con las reducciones, que potenciarían la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión:

A. Tratamiento particularizado de las minoraciones que les correspondan en el cálculo de los rendimientos netos derivados de su actividad empresarial: se trata de efectuar una discriminación positiva en favor de las mujeres pertenecientes a grupos que se encuentran en riesgo de exclusión social que, al igual que ocurre actualmente con los discapacitados⁹⁵, les suponga un beneficio adicional, en la medida en que la pertenencia a un grupo de exclusión y el mantenimiento del autoempleo son motivos más que sobrados para establecer alguna discriminación positiva al respecto.

Un ejemplo de esta medida sería aumentar el índice corrector aplicable en los casos de empresas de pequeña dimensión que generen empleo para colectivos en riesgo de exclusión⁹⁶.

B. Incremento de la reducción establecida en el artículo 32.3 LIRPF o su prolongación mas allá de los dos primeros períodos impositivos: Sin restar importancia a dicha reducción que beneficia a los emprendedores fomentando el autoempleo, hay que tener en cuenta que la misma solo podrá actuar en una segunda fase que, como se ha visto, no resulta fácil de conseguir, es decir, cuando la mujer haya sido capaz, a través de cualquiera de las vías reseñadas, de generar su propio puesto de trabajo. Precisamente por ello no estaría de más, dadas las especiales condiciones gravosas de los colectivos en riesgo de exclusión, que se incrementara el porcentaje de la reducción en estos casos concretos, o que se prolongara su uso más allá de dos ejercicios discriminando de forma positiva a la generación de autoempleo para estos sujetos frente al resto.

C. Modular la reducción al alza en los casos en los que la creación o el mantenimiento del empleo afecten a mujeres integradas en grupos de riesgo: una opción sería que en los gastos deducibles relativos a los empleados

⁹⁵ El propio artículo 32.2.1º.b), tal y como se estudió en apartados anteriores, establece que “cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio de estas actividades económicas...”, se les podrá aplicar una determinada reducción del rendimiento neto particularizada.

⁹⁶ En este sentido se ha pronunciado MATA SIERRA, María Teresa: Alternativas y respuestas del ordenamiento fiscal para la inserción laboral.....op. cit., p. 375.

se utilizara un coeficiente multiplicador respecto a los que afecten a las mujeres en grupos de riesgo de exclusión fomentado así la contratación de tales personas.

c. DEDUCCIONES.

Puede definirse como un beneficio fiscal que aminora la cuota de un tributo y que establece la legislación con la finalidad de cumplir determinados objetivos de política económica y social e incentivar las inversiones.

En el IRPF, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada.

1. Deducciones que fomentan la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión social:

A. El artículo 81 LIRPF⁹⁷, teniendo en cuenta que el objetivo primario es la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión social, establece la denominada deducción por maternidad.

Así, las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el art. 58 LIRPF, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial⁹⁸ de este impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción y acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro

⁹⁷ Cuyo contenido será indicado en el desarrollo y análisis de dicha deducción.

⁹⁸ Vid. AA.VV.: *Manual práctico de derecho tributario*....op. cit., p. 331. “la cuota diferencial, tal y como establece el art. 56.6 de nuestra Ley General, es el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo. A este respecto, el concepto de cuota líquida, que de existir será la que indique la contribución que realiza el sujeto obligado por haber experimentado la capacidad económica que se deriva de la realización del hecho imponible, tampoco es, necesariamente, coincidente con la cantidad que el obligado tributario ha de ingresar en los diferentes periodos de pago del tributo, ya que además de ser susceptible de verse incrementada por el resto de conceptos que componen el sentido amplio de deuda tributaria, hemos de tener en cuenta la detracción que habrá de realizarse por el cumplimiento, como veremos, de obligaciones tributarias a cuenta.”

Civil. Si esta inscripción no es necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años siguientes a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de que la madre falleciere, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los demás requisitos, este tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

Como puede observarse, la pretensión de esta medida fiscal es que aquellas mujeres que se encuentren en las situaciones descritas puedan disponer de una mayor renta, alejándose de la creciente exclusión social en España, iniciando y manteniendo su propia actividad económica.

B. Deducción por inversión de empresas de nueva o reciente creación⁹⁹: esta medida podrá aplicarse a partir del IRPF 2013, siempre y cuando las acciones se hayan suscrito a partir del 29 de septiembre de 2013.

El porcentaje de tal deducción será del 20 % de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación que cumplan los siguientes requisitos:

1. Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral.

⁹⁹ Medida introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE núm. 233, de 28 de septiembre de 2013). El apartado 4 del artículo 27 de dicha Ley modificó el apartado 1 del artículo 68 de la Ley del Impuesto, que queda redactado de la siguiente manera: *“los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2º y 3º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad. La base máxima de deducción será de 50.000 € anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas. No formará parte de la base de deducción el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro-empresa, en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción, ni las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.”*

2. Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de la misma. No podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

3. Los fondos propios de la entidad no podrán superar 400.000 € en el inicio del período impositivo en que el contribuyente adquiriera las acciones o participaciones.

Para la práctica de dicha deducción será necesario además, obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de tales requisitos.

La base máxima de deducción será de 50.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

Finalmente, tener en cuenta que esta medida se acompaña de la **exención total de la plusvalía** al salir de la sociedad. Así, el art. 38.2 LIRPF establece la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el art. 68.1 de dicha ley. La exención podrá ser total si se reinvierte el importe total obtenido por la transmisión de las acciones, o parcial cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión. No resultara de aplicación la exención por reinversión:

1. Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones (en cuyo caso la exención no procederá respecto de los valores que permanezcan en el patrimonio del contribuyente).

2. Cuando las acciones se transmitan al cónyuge, o a parientes en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

3. Cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las

personas citadas en el punto anterior, alguna de las circunstancias establecidas en el art. 42¹⁰⁰ del Código de Comercio¹⁰¹.

2. Propuestas, relacionadas con las deducciones, que potenciarían la inserción laboral de mujeres en riesgo de exclusión:

A. Aumento porcentual de la deducción por maternidad cuando además de la circunstancia de madre trabajadora, concurra cualquiera otra que justifique un trato más beneficioso como lo sería pertenecer a un colectivo con riesgo de exclusión social.

B. Aumento de la base máxima de la deducción por inversión en empresas de nueva creación, situada actualmente en 50.000 € para favorecer aún más la captación de fondos propios por empresas de nueva o reciente creación.

C. Asimismo, el incremento porcentual de la deducción por inversión cuando dichas empresas hubiesen sido creadas por personas con especiales dificultades económicas supondría un impulso al autoempleo y su inserción al mercado de trabajo.

¹⁰⁰ El citado artículo establece en su apartado primero que: *“toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:*

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.*
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por esta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación de la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.*

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.”

En cuanto a lo que aquí importa, cuando esas acciones o participaciones se transmitan a otra entidad respecto de la cual se cumplen algunas de las circunstancias expresadas anteriormente, no podrá tener lugar la exención por reinversión.

¹⁰¹ Vid. Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (BOE núm. 289, de 16 de agosto de 1885).

C. MEDIDAS AUTONÓMICAS.

Tal y como establece el artículo 19.2.a) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas¹⁰² (en adelante LOFCA), las CC.AA pueden asumir, en el ámbito del IRPF, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar, y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota¹⁰³.

Así, el estudio que se realizará a continuación se centrará en algunas de las deducciones más importantes sobre la cuota que las diferentes CC.AA han fijado con el fin de fomentar la inserción laboral de mujeres que se encuentran en riesgo de exclusión social. Y es que, a pesar de la autonomía legislativa que dichas AA.PP. ostentan, lo cierto es que prácticamente todas ellas ofrecen posibilidades tributarias con características muy similares.

a. DEDUCCIONES QUE FOMENTAN DIRECTAMENTE LA INSERCIÓN LABORAL.

Se trata de deducciones que tienen como objetivo principal la inserción laboral bien de cualquier persona en general, o bien de determinados colectivos en particular.

1. Respecto a las deducciones autonómicas que fomentan el autoempleo, la mayoría de ellas han desaparecido en los últimos años por lo que el análisis que a continuación se llevará a cabo se centrará tanto en las ya desaparecidas como en las todavía existentes con el fin de conocer las posibilidades de desarrollo que las CC.AA tienen en esta materia:

A. Deducciones ya derogadas, debido fundamentalmente a la crisis económica, que pueden encontrarse en la mayoría de CC.AA. No obstante, las más destacadas son las siguientes:

¹⁰² Vid. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980), cuyo artículo 19.2.a) indica que: “*en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: a) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota.*”

¹⁰³ “*Consecuencia de ello pueden encontrarse ciertas disparidades en el tratamiento que de estas cuestiones hacen las distintas CC.AA., disparidades plenamente justificadas en el ejercicio de su autonomía legislativa*”, tal y como establece BLASCO DELGADO, Carolina y MATA SIERRA María Teresa: La dimensión autonómica del principio de igualdad tributaria. En: PAU I VALL, Francesc (coord.). *La financiación autonómica*, ed. Tecnos, 2010, pp. 157 y ss.

a. En Andalucía, la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, establecía en sus artículos 6 y 7¹⁰⁴ una deducción para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores, en el primer caso, y de las mujeres emprendedoras en el segundo.

Estas deducciones fueron posteriormente derogadas por el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos¹⁰⁵, que establecía deducciones similares, las cuales fueron igualmente derogadas por el Decreto-Ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía¹⁰⁶, siendo suprimidas finalmente por la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2014¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Vid. BOE núm. 14, de 16 de enero de 2003. El artículo 6 de la citada Ley establecía que “*los jóvenes emprendedores tendrán derecho a aplicar una deducción de 150 euros en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*”

A los efectos de esta deducción, se considerará joven emprendedor al sujeto pasivo en el que concurran los siguientes requisitos:

- a) No haber cumplido treinta y cinco años en la fecha de devengo del impuesto.*
- b) Haber causado alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal, por primera vez durante el período impositivo, así como mantener dicha situación de alta durante un año natural, siempre que dicha actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.”*

Por su parte, el artículo 7 de esa misma ley indicaba que “*las mujeres emprendedoras tendrán derecho a aplicar una deducción de 300 euros en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*”

A efectos de la deducción a que se refiere el apartado anterior, se considerará mujer emprendedora a aquella que cause alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal, por primera vez durante el período impositivo y mantenga dicha situación de alta durante un año natural, siempre que dicha actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.

La deducción prevista en este artículo será incompatible con la establecida en el artículo anterior.”

¹⁰⁵ Dicho Decreto Legislativo (BOE núm. 229, de 22 de septiembre de 2009), en el apartado a) de su única Disposición Derogatoria establece lo siguiente: “*quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a esta Ley y, expresamente, las siguientes: a) los artículos 1 al 31, ambos inclusive y la disposición final primera de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.*”

¹⁰⁶ Así, este Decreto-Ley (BOJA núm. 53, de 18 de marzo de 2010) introduce modificaciones en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, derogando por lo tanto la deducción autonómica para el fomento del autoempleo establecida por esa norma, otorgándole una nueva redacción a dicha medida fiscal.

¹⁰⁷ Vid. BOE núm. 18, de 21 de enero de 2014.

Es importante tener en cuenta que la gradual desaparición de estas deducciones no fue fruto de la voluntad legislativa o normativa del Gobierno autonómico de turno, sino que el TC, en atención al recurso de inconstitucionalidad núm. 1674-2003, promovido por 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, declaró la inconstitucionalidad de los arts. 6 y 7 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, citada anteriormente¹⁰⁸.

b. En Asturias, los apartados sexto y séptimo del artículo 2 de la Ley 13/2010, de 28 de diciembre, de Medidas Presupuestarias y tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011¹⁰⁹, establecían, al igual que en el caso de la Comunidad Autónoma

¹⁰⁸ Vid. Sentencia TC 161/2012, publicada en el BOE núm. 250, de 17 de octubre de 2012, la cual establece que: *“la Comunidad Autónoma de Andalucía podrá regular determinados aspectos de los tributos cedidos, si bien deberá hacerlo dentro del marco establecido por el Estado, esto es, dentro del marco fijado por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y precisado por la correspondiente ley de cesión de tributos. Por lo tanto, una extralimitación en el ámbito de cesión de tributos supondría la inconstitucionalidad de las normas autonómicas, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre estos tributos.*

Así, el contraste entre los dos preceptos impugnados y el marco competencial antes descrito permite apreciar la extralimitación competencial de la Comunidad Autónoma, ya que se trata de deducciones ligadas al ejercicio de actividades económicas, de manera que no resulta factible su encuadramiento en las tres clases de deducciones permitidas a las Comunidades Autónomas (por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta). Así, las dos deducciones exigen el común requisito de que los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que pretendan beneficiarse de las mismas causen alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal, lo que se refiere a la declaración censal en el impuesto sobre actividades económicas. Se trata así claramente de deducciones vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales, únicas para las que dicha alta constituye un requisito. A ello no obsta el hecho de que en su aplicación o cuantía se hayan tenido en cuenta elementos personales, como la circunstancia de ser mujer y/o menor de 35 años, pues no son dichos elementos los determinantes de la misma, de forma que la sola condición personal indicada no otorga derecho a la deducción.

Adicionalmente, puesto que las deducciones controvertidas se anudan a la obtención de una categoría específica de renta, en concreto la que procede del ejercicio de actividades económicas, se incumple también el límite del art. 46.1.b) de la Ley 22/2009 que impide que la aplicación de las deducciones supongan una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Por lo tanto, los arts. 6 y 7 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, son inconstitucionales porque suponen una extralimitación competencial que vulnera el artículo 149.1.14 CE”.

¹⁰⁹ Vid. BOE núm. 57, de 8 de marzo de 2011. El apartado sexto del artículo 2 de esta Ley, establecía que: *“los jóvenes emprendedores menores de 30 años a la fecha de devengo del impuesto podrán deducir 172 euros.*

Las mujeres emprendedoras, cualquiera que sea su edad, podrán deducir 172 euros. Esta deducción será incompatible con la del punto anterior.

Se considerarán mujeres y jóvenes emprendedores a aquellos que causen alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en la normativa estatal por primera vez durante el período impositivo y mantengan dicha situación de alta durante un año natural, siempre que su actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.

La deducción será de aplicación en el período impositivo en que se produzca el alta en el censo de obligados tributarios por primera vez.”

de Andalucía, deducciones que fomentaban el autoempleo. Así, tales deducciones se introdujeron por primera vez en el apartado sexto del artículo 11 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales¹¹⁰.

Sin embargo, fueron derogadas a partir del 1 de enero de 2013, como consecuencia de una Sentencia del TC¹¹¹, que las declaró inconstitucionales, debido fundamentalmente a la extralimitación competencial de dicha Comunidad Autónoma en la adopción de tales medidas fiscales.

Por su parte, el apartado séptimo de ese mismo artículo establecía que: *“los trabajadores emprendedores cuya base imponible no exceda de 25.009 euros en tributación individual ni de 35.240 euros en tributación conjunta podrán deducir 69 euros.*

Se considerarán trabajadores emprendedores a aquellos que formen parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en la normativa estatal, siempre que su actividad se desarrolle en el territorio del Principado de Asturias.

En todo caso, esta deducción será incompatible con la anterior deducción para mujeres y jóvenes emprendedores.”

¹¹⁰ Vid. BOE núm. 38, de 13 de febrero de 2003. Dicho artículo establece lo siguiente: *“las desempleadas de cualquier edad y los desempleados menores de 30 años inscritos como demandantes de empleo que comiencen el ejercicio de una actividad en el Principado de Asturias como trabajadores autónomos o por cuenta propia podrán deducir un importe de 150 euros de la cuota íntegra autonómica o complementaria.*

A efectos de la presente deducción, y con independencia de su situación de alta en el régimen especial de la Seguridad Social o en la mutualidad de previsión social correspondiente, no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta propia o autónomos los autónomos colaboradores ni los socios de sociedades mercantiles de capital.

Esta deducción se aplicará en el período impositivo en el que se produzca el inicio de la actividad, entendiéndose por tal la fecha del alta en el régimen especial de la Seguridad Social o en la mutualidad de previsión correspondiente.

No podrán beneficiarse de la presente deducción quienes, en los seis meses inmediatamente anteriores a la fecha de inicio de la actividad que sirve de base a la deducción, hubieran cesado en la misma actividad. A estos efectos, se entenderá como fecha de cese en la actividad la de la baja en el régimen especial de la Seguridad Social o, en su caso, en la mutualidad correspondiente.”

¹¹¹ Vid. BOE núm. 286, de 28 de noviembre de 2012. Dicha sentencia establece lo siguiente: *“debido a la similitud de los preceptos declarados inconstitucionales por la STC 161/2012, de 20 de septiembre, y los enjuiciados ahora, hemos de concluir al igual que lo hicimos entonces que el contraste entre los dos preceptos impugnados y el marco competencial antes descrito permite apreciar la extralimitación competencial de la Comunidad Autónoma, ya que se trata de deducciones ligadas al ejercicio de actividades económicas, de manera que no resulta factible su encuadramiento en las tres clases de deducciones permitidas a las Comunidades Autónomas (por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta).*

También afirmábamos en la STC 161/2012, de 20 de septiembre, que puesto que las deducciones controvertidas se anudan a la obtención de una categoría específica de renta, en concreto la que procede del ejercicio de actividades económicas, se incumple también el límite del art. 46.1 b) de la Ley 22/2009, que impide que la aplicación de las deducciones supongan una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Por tanto, las deducciones sexta y séptima reguladas en el artículo 11 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales son inconstitucionales porque suponen una extralimitación competencial que vulnera el art. 149.1.14 CE.”

c. En el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia, estas deducciones para el fomento del autoempleo se introdujeron a través del art. 52.1 de la Ley 14/2006, de 28 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2007¹¹².

No obstante, el artículo 1 de la Ley 15/2010, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas¹¹³ modificó dicho art. 52, derogándose finalmente a través del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado¹¹⁴.

B. Deducciones todavía existentes, pero abocadas a la desaparición si se atiende a la doctrina del TC. Destacan las siguientes:

a. En Castilla-La Mancha no existe propiamente una deducción que fomente directamente la empleabilidad de personas en riesgo de exclusión social, pero sí de manera indirecta, ya que se estableció para el período impositivo 2014 que la parte de la deducción para el fomento del autoempleo que el contribuyente no se pudo aplicar en el ejercicio 2012 por resultar insuficiente en el mismo la cuota íntegra¹¹⁵ autonómica, podrá aplicarse en el ejercicio 2014 y en el siguiente hasta agotar, en su caso, el importe de la deducción siempre que:

1. El contribuyente mantenga su situación de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el período impositivo en el que pretenda aplicarse la deducción.

¹¹² Vid. BOE núm. 32, de 6 de febrero de 2007. El art. 52.1 de la citada ley establecía que: “*se aprueba la siguiente deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta, que consiste en que los hombres menores de 35 años y las mujeres, cualquiera que sea su edad, que causen alta en el censo de empresarios profesionales y retenedores por primera vez durante el período impositivo y mantengan dicha situación durante un año natural podrán deducir 300 euros en el período impositivo en que se produzca el alta, siempre que desarrollen su actividad en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia.*”

¹¹³ Vid. BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2011.

¹¹⁴ Vid. BOE núm. 279, de 19 de noviembre de 2011.

¹¹⁵ Tal y como establece MERINO JARA, Isaac: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general....*op. cit., p. 368, “*la cuota íntegra es siempre una cantidad de dinero, determinada unas veces directamente por la ley, y otras aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. Asimismo, la cuota íntegra es en muchos casos el resultado último de todo el proceso de cuantificación, pero otras muchas veces no va a ser la cantidad a pagar pues la misma puede verse reducida o aumentada*”

2. Los remanentes se apliquen, de forma preferente, en el primer período impositivo en el que exista cuota íntegra autonómica suficiente.

b. En la Comunidad de Madrid, el artículo 16 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado¹¹⁶, estableció una deducción de 1.000 euros para los contribuyentes menores de 35 años que causen alta por primera vez, como persona física o como participe en una entidad en régimen de atribución de rentas¹¹⁷, en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos¹¹⁸.

Los requisitos exigidos a tal efecto son los siguientes:

1. La deducción deberá practicarse en el período impositivo en que se produzca el alta en el Censo.
2. La actividad debe desarrollarse principalmente en el territorio de la Comunidad de Madrid.
3. El contribuyente debe mantenerse en el citado Censo durante al menos un año desde el alta.

2. Otras deducciones autonómicas que fomentan directamente la inserción laboral:

A. En la Comunidad Autónoma de Canarias, existe la posibilidad de aplicar una deducción de 300 euros por trasladar la residencia habitual a otra isla

¹¹⁶ Vid. BOCM núm. 255, de 25 de octubre de 2010.

¹¹⁷ Es un régimen especial para que las rentas netas de ciertas entidades, que no son sujetos pasivos del IRPF ni del IS, se sometan a tributación mediante su imputación a los miembros que formen parte de ellas, tal y como establece AGENCIA TRIBUTARIA: *Entidades en Régimen de atribución de rentas*. Para una mayor comprensión sobre tales entidades acúdase a la siguiente página web: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Ciudadanos/Atribucion_de_rentas/Atribucion_de_rentas.shtml (consultado el 13 de junio de 2015).

¹¹⁸ Vid. BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

del Archipiélago para realizar una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica¹¹⁹.

Los requisitos que deben cumplirse para poder beneficiarse de dicha deducción son:

1. El traslado de residencia debe venir motivado por la realización de una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica.

2. Que el contribuyente permanezca en la isla de destino durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes.

3. Que la base imponible general del contribuyente no sea superior a 39.000 euros. En el supuesto de tributación conjunta, la citada base imponible general no debe ser superior a 52.000 euros.

En esta misma Comunidad Autónoma, el art. 16 bis) del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril¹²⁰, establece una deducción de 100 euros para los contribuyentes que perciban prestaciones de desempleo y cumplan los siguientes requisitos:

1. Tener residencia habitual en las Islas Canarias.

2. Estar en situación de desempleo durante más de seis meses del período impositivo correspondiente al año 2014.

3. Que la suma de los rendimientos íntegros del trabajo ha de ser superior a 11.200 euros e igual o inferior a 22.000 euros tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

4. Que la suma de la base imponible general y del ahorro, excluida la parte correspondiente a los rendimientos del trabajo, no podrá superar la cantidad de 1.600 euros.

B. La Comunidad Autónoma de Andalucía introduce una deducción por gastos de defensa jurídica de la relación laboral, que no supone directamente

¹¹⁹ Medida introducida por el artículo 8 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos (BOIC núm. 77, de 23 de abril de 2009).

¹²⁰ Vid. Nota a pie de página anterior.

la inserción laboral de personas en riesgo de exclusión social, pero que permite el mantenimiento del empleo o, en menor medida, la posibilidad de obtener resultados ventajosos en procedimientos judiciales de despido, extinción de contrato y reclamación de cantidades. Así, el art. 15 ter del Decreto Legislativo 1/2009¹²¹, analizado anteriormente, establece una deducción sobre el importe satisfecho por el contribuyente en concepto de gastos de defensa jurídica derivados de la relación laboral, con el límite de 200 euros, tanto en retribución individual como conjunta.

C. Otro ejemplo de este tipo de deducciones puede encontrarse en la **Comunidad Valenciana**, donde el artículo 4.1.f) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos¹²², introdujo una deducción de 418 euros por cada hijo mayor de tres años y menor de cinco años. Esta deducción corresponderá exclusivamente a la madre y constituyen requisitos para su aplicación:

1. Que los hijos que generen el derecho a la deducción den derecho, a su vez, a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido en la normativa estatal reguladora del IRPF.

2. Que la madre realice una actividad por cuenta propia o ajena por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. Este requisito se entenderá cumplido los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.

3. Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a 25.000 euros en declaración individual, y 40.000 euros en declaración conjunta.

D. Finalmente, como último ejemplo destaca la deducción de 75 euros introducida en la **Comunidad de Extremadura** a través del art. 4.2 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura¹²³, derogado y sustituido posteriormente, que reproduce el esquema

¹²¹ Vid. Nota a pie de página 105.

¹²² Vid. DOCV núm. 3153 de 31 de Diciembre de 1997, y BOE núm. 83 de 7 abril de 1998.

¹²³ Vid. DOE núm. 145 de 14 de diciembre de 2002 y BOE núm. 20 de 23 de enero de 2003.

de la deducción estatal aplicable a los trabajadores dependientes con rentas que no superen los 12.000 euros y que exige, como añadido, que en las restantes fuentes de renta no superen los 300 euros.

b. DEDUCCIONES QUE FOMENTAN INDIRECTAMENTE LA EMPLEABILIDAD DE ESTOS COLECTIVOS.

Hasta ahora se han analizado algunas de las deducciones autonómicas que directamente están relacionadas con la inserción laboral, tanto de determinados colectivos concretos, como de la sociedad en general. Sin embargo, existen otras que, aunque con objetivos de política social distintos, también pueden influir y mejorar la situación de los colectivos aquí estudiados. Es por ello que se hace necesario su análisis, aunque pormenorizado, ya que no tienen el mismo calado social que el resto de deducciones.

1. Respecto a los empleados del hogar, son varias las CC.AA que han establecido deducciones para el empleador siempre que concurren determinados requisitos, potenciando así el empleo en unos sectores en los que se encuentra en numerosas ocasiones a mujeres pertenecientes a grupos de riesgo, pero fomentando también la contratación regular al exigir como requisito para aplicar tales deducciones que estas personas estén dadas de alta en la Seguridad Social:

A. En Castilla y León, los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores de 4 años al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros infantiles podrán optar por deducir bien el 30 % de las cantidades satisfechas en el período impositivo a la persona empleada del hogar, con el límite máximo de 322 euros, o bien el 100 % de los gastos satisfechos de preinscripción y matrícula, así como los gastos de asistencia en horario general y ampliado y los gastos de alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos, en escuelas, centros y guarderías infantiles de la Comunidad de Castilla y León, inscritas en el Registro de Centros para la conciliación de la vida familiar y laboral, con el límite máximo de 1.320 euros.

En esta misma Comunidad Autónoma, el art. 5.2 del Texto Refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre¹²⁴, establece que los contribuyentes que a la fecha de devengo del impuesto tengan un hijo menor de 4 años, al que sea de aplicación el mínimo por descendiente, podrán deducirse el 15 % de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por las cuotas a la Seguridad Social de un Trabajador incluido en el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, con el límite máximo de 300 euros. Este supuesto se refiere a deducciones todavía más directas donde apenas se exigen requisitos para poder beneficiarse de las mismas.

B. Lo mismo ocurre en el caso de **Andalucía**, donde el artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2009¹²⁵, analizado anteriormente, establece una deducción del 15 %, con un máximo de 250 euros, del importe satisfecho por cuenta del empleador o empleadora a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de un empleado o empleada del hogar familiar, que constituya su vivienda habitual. A los efectos de la mencionada deducción se tendrá en cuenta el importe satisfecho por el titular del hogar familiar¹²⁶ que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social, por la afiliación en Andalucía al Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, siempre que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre), concorra cualquiera de los siguientes requisitos:

1. Que los contribuyentes o integrantes de la pareja de hecho, inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía, sean madres o padres de hijos que formen parte de la unidad familiar y que ambos perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

2. Que los contribuyentes sean madres o padres de familia monoparental y perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

¹²⁴ Vid. BOCYL núm. 180, de 18 de septiembre de 2013.

¹²⁵ Vid. Nota a pie de página 105.

¹²⁶ A los efectos de esta deducción, se entiende por titular del hogar familiar, el previsto en la normativa reguladora del sistema especial del régimen general de la Seguridad Social de empleados del hogar.

C. En Galicia, se establece una deducción del 30 % de las cantidades satisfechas en el período por los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada del hogar o en escuelas infantiles de 0 a 3 años.

Es preciso destacar también en el ámbito de las deducciones que benefician a los empleados del hogar, aquellas que se conceden por cuidado de personas discapacitadas que necesitan ayuda de terceras personas, como es el caso también de Galicia, donde se establece una deducción del 10 % de las cantidades satisfechas a terceros por los contribuyentes de edad igual o superior a 65 años afectados por un grado de discapacidad igual o superior al 65 % y que precisen ayuda de terceras personas, con el límite máximo de 600 euros.

2. Respecto al sector industrial, son muchas las CC.AA¹²⁷ que han potenciado las inversiones en la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades mercantiles o de empresas en expansión del mercado bursátil, lo cual permitirá la creación de un gran tejido industrial favorable a las nuevas contrataciones entre otros, de mujeres pertenecientes a colectivos en riesgo de exclusión social. Así, por ejemplo, **en Aragón, la Región de Murcia, o Cataluña**, se establece una deducción del 20 % de las cantidades invertidas durante el ejercicio 2014 en la suscripción de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital por medio del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil, con un importe máximo de deducción de 10.000 euros.

Asimismo, en algunas CC.AA, como ocurre en el caso de **Castilla y León** con la denominada deducción para el fomento del emprendimiento empresarial, aprobada para el ejercicio 2014¹²⁸, exigen como requisito imprescindible que a partir de las inversiones que dan lugar a la misma la empresa incremente o mantenga a sus trabajadores al menos durante tres años.

¹²⁷ En concreto puede encontrarse este tipo de deducciones entre otras en Andalucía, Galicia, Aragón, Cataluña, las Illes Balears, Cantabria, la Región de Murcia, Castilla-La Mancha, Extremadura y la Comunidad de Madrid.

¹²⁸ Medida introducida por el artículo 8 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre ya citado cuyo primer apartado establece: *“los contribuyentes que sean menores de 36 años o mujeres, cualquiera que sea su edad, que causen alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores por primera vez y mantengan dicha situación de alta durante un año, podrán deducirse 1.020 euros, siempre que la actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad.”*

3. ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES QUE PUEDEN REDUNDAR POSITIVAMENTE EN LA INSERCIÓN LABORAL DE LAS MUJERES EN GRUPOS DE RIESGO.

A. CONSIDERACIONES GENERALES.

El IS puede definirse como una figura impositiva que grava fundamentalmente a las sociedades mercantiles, pero también a otro tipo de entidades, como mutualidades, asociaciones, uniones de empresas, fondos de distinta naturaleza, etc.¹²⁹

En cuanto a su régimen jurídico, está compuesto por los siguientes cuerpos normativos:

1. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades¹³⁰ (en adelante LIS), que sustituye al antiguo Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹³¹ (en adelante TRLIS).

2. El Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades¹³² (en adelante RIS).

3. Es necesario mencionar también el Código de Comercio (en adelante CCom), cuyos artículos 25 a 42 establecen el esquema básico para la determinación del beneficio empresarial, que constituye el pilar sobre el que configurar la base imponible del impuesto.

4. Finalmente, forma parte de este grupo normativo además, el Plan General de Contabilidad¹³³ (en adelante PGC).

En cuanto a sus características, de la regulación del impuesto se contemplan las siguientes:

¹²⁹ Tal y como establece CALVO ORTEGA, Rafael: *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial.*, 18ª edición, Pamplona, Aranzadi, 2014, p. 439.

¹³⁰ Vid. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

¹³¹ Vid. BOE núm. 61, de 11 de marzo de 2004.

¹³² Vid. BOE núm. 189, de 6 de agosto de 2004.

¹³³ Vid. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007).

1. Impuesto personal¹³⁴, puesto que todas las rentas que percibe el sujeto pasivo se cohesionan por su adscripción a él.

2. Impuesto directo¹³⁵, pues grava la renta en el momento de su ingreso en el patrimonio del contribuyente.

3. Impuesto proporcional¹³⁶, cuyo tipo de gravamen no aumenta como consecuencia del incremento de la renta sometida a imposición.

4. Impuesto subjetivo¹³⁷, puesto que considera la naturaleza social y jurídica del contribuyente.

5. Finalmente, se trata de un impuesto de atribución plena a la Administración General del Estado (en adelante AGE), a quien corresponde el poder normativo, la gestión y la recaudación.

En cuanto a su temporalidad, se trata de un impuesto periódico cuyo devengo se produce el último día del período impositivo¹³⁸, estando este constituido por el ejercicio económico de la entidad, no pudiendo exceder en ningún caso de 12 meses¹³⁹.

Su ámbito espacial¹⁴⁰ está constituido por todo el territorio español, con las salvedades presentadas por los regímenes especiales vigentes por razón del territorio (País Vasco y Navarra) y de lo establecido en los Tratados Internacionales de los que España forma parte que afecten al ámbito de aplicación de este impuesto. Así, de acuerdo con el principio de territorialidad, este impuesto se exige cuando las rentas se obtengan en España o en el extranjero por entidades residentes en España.

¹³⁴ Vid. Nota a pie de página 56.

¹³⁵ Vid. Nota a pie de página 55.

¹³⁶ Aunque las empresas de dimensión reducida tienen un tipo de gravamen más bajo que el resto de empresas, esta diferencia no puede confundirse con el principio de progresividad tributaria analizado en el IRPF.

¹³⁷ Vid. Nota a pie de página 59.

¹³⁸ Vid. Artículo 28 LIS, el cual establece que: “el impuesto se devengará el último día del período impositivo”.

¹³⁹ Vid. Artículo 27 LIS, cuyo primer apartado establece lo siguiente: “el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad”.

¹⁴⁰ Vid. Artículo 2 LIS, el cual establece: “el Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.

Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.”

El hecho imponible¹⁴¹ de este impuesto está constituido por la obtención de renta por parte del contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen. Esta renta normalmente consiste en la entrada de dinero, derechos o bienes en el patrimonio del sujeto pasivo, el cual, según el art. 7 LIS, puede clasificarse en dos categorías:

1. Personas jurídicas, excepto sociedades civiles: se trata del grupo con mayor peso, pues en el mismo se encuadran sociedades, asociaciones, fundaciones y entidades colaboradoras de todas ellas¹⁴².

2. Los fondos, que son una masa patrimonial regulada jurídicamente y adscrita a un fin determinado. Dentro de este bloque se encuadran distintos tipos de fondos: de inversión, de capital riesgo, de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulación hipotecaria, de titulación de activos y de garantía de inversiones¹⁴³.

Asimismo, la base imponible del impuesto, según el art. 10 LIS, estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Esta base puede calcularse por el método de estimación directa o por el método de estimación objetiva y, cuando no sea posible aplicar ninguno de estos sistemas, por el método de estimación indirecta. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo el resultado determinado de acuerdo con las normas contables¹⁴⁴. Así, la base imponible será, el resultado contable del ejercicio¹⁴⁵, compuesto por la diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para obtenerlo¹⁴⁶. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta ley. Respecto al método de estimación indirecta, éste sólo se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos

¹⁴¹ Vid. Artículo 4.1 TRLIS.

¹⁴² Estas entidades son, básicamente, uniones, federaciones y confederaciones, agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas. Todas ellas imputan sus resultados a las entidades a las que pertenecen.

¹⁴³ Vid. ALARCÓN GARCÍA, Gloria: *Sistema Fiscal español*, Madrid, ed. Thomson, 2005, p. 215.

¹⁴⁴ Debido a la escasa regulación del Código de Comercio en esta materia, habrá que acudir a las normas reglamentarias de desarrollo, como el Real Decreto 1514/2007, de 23 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, así como otras leyes que regulen la sociedad mercantil de que se trate.

¹⁴⁵ Para su mayor comprensión, en el Anexo V se recoge un esquema general de liquidación del IS en el régimen de estimación directa.

¹⁴⁶ Vid. MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de derecho financiero y tributario*, 24ª edición, Madrid, Tecnos, 2013, p. 699.

necesarios para la determinación completa de la base imponible¹⁴⁷. En estos supuestos, la LGT establece distintos métodos para determinar las bases o rendimientos, como la aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto, la utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares deban compararse en términos tributarios, o la valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes¹⁴⁸.

En cuanto a las exenciones de este impuesto, el art. 9 LIS¹⁴⁹, establece, por un lado, una serie de exenciones totales que afectan a entidades que tienen todo su

¹⁴⁷ Así, el artículo 53.1 LGT establece las “*circunstancias en las que la Administración puede acudir a la figura de la estimación indirecta. Tales circunstancias son las siguientes:*”

- a) *Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*
- b) *Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
- c) *Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*
- d) *Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”.*

¹⁴⁸ Vid. Art. 53.2 LGT.

¹⁴⁹ Dicho artículo establece lo siguiente: “*1. estarán totalmente exentos del Impuesto:*”

- a) *El Estado, las CC.AA y las entidades locales.*
- b) *Los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las CC.AA y de las entidades locales.*
- c) *El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.*
- d) *Las entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.*
- e) *El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquel y las instituciones de las CC.AA con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*
- f) *Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 1 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.*
- g) *Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.*
- h) *El consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.*

2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del Título VII de esta ley:

- a) *Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.*
- b) *Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.*

patrimonio vinculado al sostenimiento de gastos públicos, y por el otro, una serie de exenciones parciales que se refieren a entidades cuya finalidad es la prestación de servicios privados o semipúblicos a otras entidades o sujetos, sin ánimo de lucro.

Por último, la gestión del impuesto se lleva a cabo por el sujeto pasivo, el cual tiene una serie de obligaciones¹⁵⁰ que aluden fundamentalmente al deber de declarar las rentas obtenidas e ingresar las cuotas que se desprendan de tal declaración, de llevar y conservar los libros y registros que ordena la legislación mercantil y tributaria, de realizar pagos a cuenta del tributo definitivo y de retener cuando se satisfacen ciertos rendimientos.

En lo que aquí interesa, a continuación se analizarán los incentivos fiscales en el IS que, aplicándose a los empleadores con la finalidad de fomentar el empleo, pueden acabar redundando positivamente en beneficio de la potencial inserción laboral, entre otros, de las mujeres pertenecientes a grupos en riesgo de exclusión social.

Puede partirse de la idea de que el legislador considerase que es suficiente incentivo para los empresarios de cara a la empleabilidad de estos colectivos la existencia de bonificaciones en las cotizaciones sociales. No obstante, una mejora del tratamiento fiscal de los empleadores en los supuestos de contratación de mujeres pertenecientes a estos colectivos en riesgo de exclusión, solo podría redundar positivamente en este objetivo.

Así las cosas, el análisis que se realizará a continuación se va a centrar en dos tipos de deducciones, sin dejar de mencionar la reciente aplicación de un tipo reducido para las empresas de nueva creación que, en la medida en que mejora la fiscalidad de

-
- c) *Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.*
 - d) *Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.*
 - e) *Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.*
 - f) *Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las CCAA, así como las Autoridades Portuarias.*

4. *Estarán parcialmente exentos del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.”*

¹⁵⁰ Vid. FERREIRO LAPATZA, Juan José, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, TOVILLAS MORÁN, José María: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular.*, 3ª edición, Madrid, Marcial Pons, 2008, pp. 209 y 210.

estas nuevas empresas, puede potenciar la creación de empleo, o el tipo reducido aplicable a aquellas empresas que generen o mantengan el empleo¹⁵¹.

B. DEDUCCIONES.

1. Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad: el artículo 38 LIS¹⁵², establece que será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. En caso de que el trabajadores o trabajadores contratados presenten una discapacidad en un grado igual o superior al 65 %, será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros¹⁵³.

Como se puede observar, el parámetro que mejora la deducción en este caso es el grado de discapacidad. Así, sin que sea necesario cambiar este criterio, puede proponerse, como en otros casos, que se mejore la deducción teniendo en cuenta no solo la discapacidad sino también, la pertenencia a grupos en riesgo de exclusión. La alternativa sería entonces diseñar una deducción en paralelo a ésta en la que se contemple expresamente a este grupo de riesgo.

2. Deducciones por creación de empleo: el artículo 37 LIS contempla, bajo esa denominación, que las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.

¹⁵¹ Dicho análisis se llevará a cabo de forma sucinta fundamentalmente por la escasa regulación sobre esta materia en dicho impuesto. Así, como bien establece LAGARES CALVO, Manuel Jesús: *El Impuesto sobre Sociedades. Aspectos polémicos*, Madrid, ed. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 10, “*es un hecho comprobado que no es fácil encontrarse con extensos trabajos que aborden el tema de la imposición sobre sociedades*”.

¹⁵² Dicha deducción se regulaba anteriormente por el art. 41 del antiguo TRLIS, que introdujo por primera vez diferentes importes según el grado de discapacidad del contratado, eliminó por inadecuada la referencia de la anterior redacción a la minusvalía y suprimió la obligatoriedad de que el contrato sea por tiempo indefinido.

¹⁵³ Los trabajadores contratados que den derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 102 LIS, tal y como establece el último apartado del artículo 38 de esa misma ley.

Sin perjuicio de lo anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva de desempleo regulada en el Título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio¹⁵⁴, podrán deducir de la cuota íntegra el 50 % del menor de los siguientes importes:

1. El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
2. El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el período impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada además, a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, 3 meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

Las deducciones previstas se aplicarán a la cuota íntegra del período impositivo correspondiente a la finalización del período de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de su inicio salvo las excepciones contempladas en la misma norma¹⁵⁵ y en caso de incumplimiento se perderá la deducción.

¹⁵⁴ Vid. BOE núm.154, de 29 de junio de 1994.

¹⁵⁵ No obstante, no se entenderá incumplida la obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido

Como en otros muchos supuestos, y aunque esta deducción no está dirigida expresamente a las mujeres en riesgo de exclusión, lo cierto es que dentro del colectivo de jóvenes desempleados menores de 30 años y parados mayores de esa edad se encuentran muchas mujeres y muchas de ellas en riesgo de exclusión social.

C. TIPOS DE GRAVAMEN REDUCIDOS.

Se prevé un tipo de gravamen reducido para **entidades de nueva creación**. El artículo 29 LIS establece un tipo de gravamen general para los contribuyentes de este impuesto del 25 %. No obstante, dichas entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 %, salvo aquellos casos en que deban tributar a un tipo inferior.

A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica en los siguientes casos:

1. Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas, en el sentido del art. 18 LIS¹⁵⁶, a esa entidad de nueva creación.

disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

¹⁵⁶ Tal y como establece el apartado segundo de este artículo, “*se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes:*”

- a) *Una entidad y sus socios o partícipes.*
- b) *Una entidad y sus consejeros administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.*
- c) *Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*
- d) *Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*
- e) *Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- f) *Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- g) *Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.*
- h) *Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o los fondos propios.*
- i) *Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.”*

2. Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 %.

Por su parte, tampoco se considerarán entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 CCom¹⁵⁷.

Finalmente, es necesario tener en cuenta que este tipo de gravamen reducido tampoco resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos previstos en el apartado 2 del art. 5 LIS¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Dicho artículo establece que “*existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:*

- a) *Posea la mayoría de los derechos de voto.*
- b) *Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
- c) *Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*
- d) *Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.”*

¹⁵⁸ Este precepto establece lo siguiente: “*a los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.*

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el art. 42 CCom., con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computaran como valores:

- a) *Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.*
- b) *Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.*
- c) *Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*
- d) *Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios*

Resulta evidente que dicha medida fiscal facilita la iniciativa empresarial, promoviendo la cultura emprendedora, así como la creación y desarrollo de proyectos empresariales generadores de empleo, lo cual puede ser utilizado como herramienta de fomento del empleo en general y, aunque no tan directamente, del empleo de los colectivos estudiados en el presente trabajo en particular.

establecidos en el art. 42 CCom., con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

CAPÍTULO III: CONCLUSIONES FINALES.

El análisis llevado a cabo en el presente trabajo pone de manifiesto la existencia de una serie de aspectos que deben ser tratados a modo de conclusiones.

En primer lugar, hablar de exclusión social es expresar y dejar constancia de que el tema no es tanto la pobreza y las desigualdades en la pirámide social sino, en qué medida se tiene o no un lugar en la Sociedad, marcar la distancia entre los que participan en su dinámica y se benefician de ella, y los que son excluidos e ignorados fruto de la misma dinámica social. También supone alertar sobre los efectos en la evolución de la Sociedad y los riesgos de ruptura de la cohesión social que conlleva, así como todo un proceso de agresividad y violencia personal y social que desencadena¹⁵⁹.

En segundo lugar, los datos relativos a la exclusión social, mencionados durante el desarrollo de la propia actividad investigadora, suponen un grave problema para la sociedad en su conjunto. Así, estas situaciones excluyentes no sólo afectan a las personas que las sufren y sus familiares, sino que también suponen un gran coste en prestaciones sociales que los contribuyentes difícilmente pueden soportar.

En tercer lugar, se ha demostrado que la condición femenina endurece las condiciones excluyentes de estos sectores de la población, por lo que se han promovido actuaciones para garantizar la igualdad entre hombres y mujeres con la finalidad de paliar la exclusión social que tiene mayor incidencia en éstas últimas.

En cuarto lugar, las posibilidades contempladas en el sistema tributario, y dirigidas a la inserción laboral de mujeres pertenecientes a grupos en riesgo de exclusión social, no han sido, como se ha ido observando a lo largo de este estudio, muy abundantes, a pesar de que este sector de la población reúne las condiciones necesarias para ser objeto de una discriminación positiva perfectamente aceptable desde el punto de vista constitucional.

Por todo ello, se puede entender que no es admisible hablar de sociedades o democracias avanzadas, si en las mismas existen amplios sectores de la población en riesgo de exclusión social. Así, estas sociedades tienen la enorme responsabilidad de

¹⁵⁹ Vid. BEL ADELL, Carmen: Exclusión social: origen y características. En AA.VV. *Formación específica en compensación educativa e intercultural para agentes educativos*, 2002.

pensar sobre una alternativa a esta situación. Dicha alternativa aparecerá si todos, o al menos los profesionales, piensan y actúan en esa dirección. El reto pasa por construir una sociedad en la que se den condiciones de posibilidad de ciudadanía desde una lógica de inserción-inclusión, de participación, de cohesión social y de solidaridad-fraternidad.

VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. BIBLIOGRAFÍA GENERAL.

- AA.VV.: *Manual práctico de derecho tributario. Parte general*, 2ª edición, Valencia, ed. Tirant lo Blanch, 2015, pp. 323 y ss.
- ALARCÓN GARCÍA, Gloria: *Sistema Fiscal español*, Madrid, ed. Thomson, 2005, p. 215.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Los Impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Madrid, ed. Marcial Pons, 1995, p. 22.
- AMATUCCI, Fabrizio: Il principio di non discriminazione fiscale. *Diritto tributario, Serie I*, 1998, Vol. LXXXVII, p. 11.
- ARRIBA, Ana: *Rentas mínimas de inserción de las Comunidades Autónomas: una visión conjunta de su evolución y alcance*. Disponible en: <http://revistasonline.inap.es/index.php?journal=GAPP&page=article&op=view&path%5B%5D=422&path%5B%5D=445> (consultado el 15 de abril de 2015).
- ATXABAL RADA, Alberto: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Bilbao, ed. Deusto Publicaciones, 2008, p. 132.
- BEL ADELL, Carmen: Exclusión social: origen y características. En AA.VV. *Formación específica en compensación educativa e intercultural para agentes educativos*, 2002.
- BLASCO DELGADO, Carolina y MATA SIERRA María Teresa: La dimensión autonómica del principio de igualdad tributaria. En: PAU I VALL, Francesc (coord.). *La financiación autonómica*, ed. Tecnos, 2010, pp. 157 y ss.
- BRUNET ICART, Ignasi: Pobreza y exclusión social desde la perspectiva de género. *RIO: Revista Internacional de Organizaciones*. 2009, núm. 3, pp. 13-27.
- CALVO ORTEGA, Rafael: *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial.*, 18ª edición. Pamplona, Aranzadi, 2014.
- CARMONA CUENCA, Encarna: Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital. *Nuevas políticas públicas: anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, 2006, núm. 2.
- CARRETERO PÉREZ, Adolfo: *Derecho financiero*, 1ª edición, Madrid, editorial Santillana, 1968, p. 717.

- DELGADO RIVERO, Francisco José: IRPF común y foral. *Estudios de economía aplicada*, 2005, Vol. 23, núm. 2, pp. 521-536.
- DUPLÁ ANSUATEGUI, Antonio: La Constitución Romana como mecanismo de inclusión y exclusión. *Estudios Históricos, Historia Antigua*, 2008, núm. 26, pp. 21-38.
- FERNÁNDEZ SEVILLANO, M^a del Sol: Indemnizaciones por traslado, suspensión y despido, *Gaceta Fiscal*, 1990, n^o 81, p. 190.
- FERNÁNDEZ-COSTALES MUÑIZ, Javier: Pobreza y exclusión social en el derecho comunitario y comparado. En: AA.VV. *La inserción laboral de las mujeres en riesgo de exclusión social*, Valencia, ed. Tirant Monografías, 2015, pp. 49-63.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, TOVILLAS MORÁN, José María: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular*, 3^a edición, Madrid, Marcial Pons, 2008, pp. 209 y 210.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José: *Instituciones de Derecho Financiero y tributario. Primera parte*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 234.
- GARCÍA CALVENTE, Yolanda: El derecho financiero y tributario ante la exclusión social por razón de género. En: AA.VV. *Fiscalidad e igualdad de género*. Ed. Dykinson, Madrid, 2012, pp. 85-145.
- GARCÍA MONCÓ, Alfonso: Prólogo. En: María Teresa MATA SIERRA. *El principio de igualdad tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 2009, p. 19.
- GONZÁLEZ BUSTOS, María Ángeles: La discriminación por razón de género en el acceso al empleo en situaciones de exclusión social. En: AA.VV. *La inserción laboral de las mujeres en riesgo de exclusión social*, Valencia, ed. Tirant Monografías, 2015, pp. 25-45.
- GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, Angélica: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición, *Cont4bl3*, 2014, núm. 50, pp.20-21.
- HERNÁNDEZ PEDREÑO, Manuel: Pobreza y exclusión en las sociedades del conocimiento. En: AA.VV. *Exclusión social y desigualdad*, Ed. Universidad de Murcia, 2008, pp. 15-58.

- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: El Principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 1990, núm. 67, pp. 393 y ss.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: *La exención tributaria*, ed. Constitución y Leyes, 1990.
- JARACH, Dino: *Curso de derecho tributario*, 3ª edición, Buenos Aires, ed. Ediciones Cima, 1980, p. 141.
- LAGARES CALVO, Manuel Jesús: *El Impuesto sobre Sociedades. Aspectos polémicos*, Madrid, ed. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 10.
- LOPEZ DEL PASO, Rafael. La economía sumergida en España. *Extoikos*, 2013, núm. 10, pp. 63-66.
- MARTÍN DELGADO, José María: *Derecho financiero y derechos fundamentales*, Lección inaugural 2009-2010, SPICUM, Universidad de Málaga, 2010, p. 57.
- MARTÍN DELGADO, José María: Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978, *Hacienda Pública española*, 1979, núm. 60, pp. 61 y ss.
- MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de derecho financiero y tributario*, 24ª edición, Madrid, ed. Tecnos, 2013.
- MATA SIERRA, María Teresa: *El Principio de igualdad tributaria*. Ed. Civitas, Madrid, 2009, pp.42 y ss.
- MATA SIERRA, María Teresa: Alternativas y respuestas del ordenamiento fiscal para la inserción laboral de las mujeres pertenecientes a grupos con riesgo de exclusión social. En: AA.VV. *La inserción laboral de las mujeres en riesgo de exclusión social*, Valencia, ed. Tirant Monografías, 2015, pp. 353-388.
- MERINO JARA, Isaac: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones adaptadas al EEES*, 4ª edición, Madrid, ed. Tecnos, 2014.
- PEREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 14ª edición, Madrid, Civitas, 2004, p. 121.
- PITA GRANDAL, Ana María: *El trabajo de la mujer. Impuestos y subvenciones*, A Coruña, ed. Tórculo edicions, 2005, pp. 31-41.

- RODRÍGUEZ ESCANCIANO, Susana: Alternativas de la financiación de las políticas activas y pasivas de empleo. Especial referencia a las últimas reformas. En: María Teresa MATA SIERRA (Dir), AA.VV. Alternativas de financiación en época de crisis, 1ª edición, Valladolid, Lex Nova-Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, p. 359.
- RUIZ MIGUEL, Alfonso: Discriminación inversa e igualdad. *El concepto de igualdad*, ed. Pablo Iglesias, Madrid, 1994, pp. 80 y 81.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y Derecho*, 1ª edición, Madrid, 1962, p. 292.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, ed. Textos, 1979, p. 169.
- SANTA-BÁRBARA RUPEREZ Jesús: *La no discriminación fiscal*, Madrid, ed. Edersa, 2001, p. 43.
- STOTSKY, Janet: *Sesgos de género en los sistemas fiscales*. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/investigacion/seminarios/politica_fiscal_genero/Seminario_Género_Madrid_14abril_Janet.pdf (consultado el 27 de marzo de 2015).

2. OTROS RECURSOS ELECTRÓNICOS.

- AGENCIA TRIBUTARIA: *Entidades en Régimen de atribución de rentas*. Puede consultarse en la siguiente página web: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Ciudadanos/Atribucion_de_rentas/Atribucion_de_rentas.shtml (consultado el 13 de junio de 2015).
- AGENCIA TRIBUTARIA: *Rendimiento neto*. Disponible en: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Ciudadanos/Vivienda/Tributacion__del_alquiler_de__vivienda/Arrendador_IRPF/Rendimiento_netto/Rendimiento_netto.shtml (consultado el 29 de mayo de 2015).
- COMISIÓN EUROPEA: *Estrategia para la Igualdad entre Mujeres y Hombres 2010-2015*. Disponible en la siguiente página web: http://europa.eu/legislation_summaries/employment_and_social_policy/equality

- [_between_men_and_women/em0037_es.htm](#) (consultado el 27 de marzo de 2015).
- COMISIÓN EUROPEA: *Libro Verde sobre Política Social europea – Opciones para la Unión*. Disponible en la siguiente página web: http://ec.europa.eu/green-papers/index_es.htm#1993 (consultado el 24 de marzo de 2015).
 - EAPN, *El estado de la pobreza. Seguimiento del indicador de riesgo de pobreza y exclusión social en España*. Disponible en la siguiente página web: http://www.eapn.es/ARCHIVO/documentos/recursos/1/1423562245_20150208_el_estado_de_la_pobreza._seguimiento_del_arope_2013_listo.pdf (consultado el 13 de marzo de 2015).
 - EAPN-ES: *Nuevas propuestas para nuevos tiempos. Resumen ejecutivo 2013*. Disponible en la siguiente página web: http://www.redinclusion-social.es/wp-content/uploads/20013/01/22_EAPN_Nuevas-propuestas-para-nuevos-tiempos_Resumen.pdf (consultado el 10 de abril de 2015).
 - ENCICLOPEDIA JURÍDICA: *Sujeto pasivo*. Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/sujeto-pasivo/sujeto-pasivo.htm> (consultado el 8 de mayo de 2015).
 - THE EUROPEAN MINIMUM INCOME NETWORK (EMIN): *Informe sobre los sistemas de Rentas Mínimas en España*. Disponible en: http://www.eapn.es/ARCHIVO/documentos/recursos/1/1410503349_emin_informe_septiembre_2014.pdf (consultado el 15 de abril de 2015).

3. NORMATIVA EMPLEADA.

A. NORMATIVA EUROPEA

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 21 de septiembre de 2010, Estrategia para la igualdad entre mujeres y hombres 2010-2015 (COM (2010) 491).

B. NORMATIVA ESTATAL

- Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 189, de 6 de agosto de 2004).
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE núm. 233, de 28 de septiembre de 2013).

- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009).
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).
- 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 de 2006).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).
- Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género (BOE núm. 313, de 29 de diciembre de 2004).
- Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (BOE núm. 71, de 23 de marzo de 2007).
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980).
- Orden HAP 2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 289 de 29 de noviembre de 2014).
- Real Decreto 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (BOE núm. 47, de 23 de febrero de 2013).
- Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007).

C. NORMATIVA AUTONÓMICA

a. Castilla y León:

- Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCYL núm. 180, de 18 de septiembre de 2013).

b. Andalucía:

- Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras (BOE núm. 14, de 16 de enero de 2003).
- Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (BOE núm. 229, de 22 de septiembre de 2009).
- Decreto-Ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOJA núm. 53, de 18 de marzo de 2010).
- Ley 7/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2014 (BOE núm. 18, de 21 de enero de 2014).

c. Galicia:

- Ley 14/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2007 (BOE núm. 32, de 6 de febrero de 2007).
- Ley 15/2010, de medidas fiscales y administrativas (BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2011).
- Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (BOE núm. 279, de 19 de noviembre de 2011).

d. Asturias:

- Ley 13/2010, de 28 de diciembre, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 (BOE núm. 57, de 8 de marzo de 2011).
- Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales (BOE núm. 38, de 13 de febrero de 2003).

e. Comunidad de Madrid:

- Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad

de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (BOCM núm. 255, de 25 de octubre de 2010).

f. Comunidad Autónoma de Canarias:

- Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos (BOIC núm. 77, de 23 de abril de 2009).

g. Comunidad Autónoma Valenciana:

- Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y demás tributos cedidos (DCV núm. 3153, de 31 de diciembre de 1997 y BOE núm. 83, de 7 de abril de 1998).

h. Comunidad Autónoma de Extremadura:

- Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura (DOE núm. 145, de 14 de diciembre de 2002 y BOE núm. 20 de 23 de enero de 2003).

IX. ANEXOS.

ANEXO I

Prestaciones por causa de la imposibilidad de trabajar.

Prestación	Concepto
Incapacidad Temporal	Trata de cubrir la falta de ingresos que se produce cuando el trabajador, debido a una enfermedad o accidente, está imposibilitado temporalmente para trabajar y precisa asistencia sanitaria de la Seguridad Social.
Riesgo durante el embarazo	Trata de cubrir la pérdida de ingresos que se produce, cuando la trabajadora es declarada en situación de suspensión del contrato de trabajo por riesgo durante el embarazo, en los supuestos en que, debiendo cambiar de puesto de trabajo o de actividad por otro compatible con su estado, dicho cambio no resulte técnica u objetivamente posible o no pueda razonablemente exigirse por motivos justificados.
Riesgo durante lactancia natural	Trata de cubrir la pérdida de ingresos que se produce, cuando la trabajadora es declarada en situación de suspensión del contrato de trabajo por riesgo durante la lactancia natural de un menor de 9 meses, en los supuestos en que, debiendo cambiar de puesto de trabajo o de actividad por otro compatible con su situación, dicho cambio no resulte técnica u objetivamente posible o no pueda razonablemente exigirse por motivos justificados.
Maternidad	Trata de cubrir la pérdida de rentas del trabajo o de ingresos que sufren los trabajadores, por cuenta ajena o por cuenta propia, cuando se suspende su contrato o se interrumpe su actividad para disfrutar de los períodos de descanso por maternidad, adopción y acogimiento, legalmente establecidos.
Paternidad	Trata de cubrir la pérdida de rentas del trabajo o de ingresos que sufren los trabajadores cuando se suspende su contrato de trabajo durante los días legalmente establecidos, con motivo del nacimiento de un hijo, adopción o acogimiento.
Cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave	Se trata de una prestación económica destinada a los progenitores, adoptantes o acogedores que reducen su jornada de trabajo para el cuidado del menor a su cargo afectado por cáncer u otra enfermedad grave.

Incapacidad Permanente	En su modalidad contributiva, trata de cubrir la pérdida de rentas salariales o profesionales que sufre una persona cuando estando afectada por un proceso patológico o traumático derivado de una enfermedad o accidente, ve reducida o anulada su capacidad laboral de forma presumiblemente definitiva.
Lesiones permanentes no invalidantes	Prestación consistente en una indemnización a tanto alzado que la Seguridad Social reconoce a los trabajadores que sufran lesiones, mutilaciones y deformidades causadas por accidentes de trabajo o enfermedades profesionales, que sin llegar a constituir incapacidad permanente, supongan una disminución de la integridad física del trabajador, siempre que aparezcan recogidas en el baremo establecido al efecto.
Jubilación	En su modalidad contributiva, cubre la pérdida de ingresos que sufre una persona cuando, alcanzada la edad establecida, cesa en el trabajo por cuenta ajena o propia, poniendo fin a su vida laboral, o reduce su jornada de trabajo y su salario en los términos legalmente establecidos.

ANEXO II

Prestaciones familiares y por muerte y supervivencia.

Prestación	Concepto
Auxilio por defunción	Ayuda económica que se reconoce a quienes hayan soportado los gastos del sepelio del causante fallecido
Pensión de viudedad	Es una prestación económica que consiste en una pensión vitalicia que se concede a quienes hayan tenido vínculo matrimonial o fueran pareja de hecho con la persona fallecida y reúnan los requisitos exigidos a tal efecto
Pensión de orfandad	Es una prestación económica consistente en una pensión que se concede a los hijos de la persona fallecida y a los aportados por su cónyuge, que reúnan los requisitos exigidos.
Pensión a favor de familiares	Es una prestación económica consistente en una pensión que se concede a aquellos familiares que hayan convivido y dependido económicamente de la persona fallecida y reúnan los requisitos exigidos.
Subsidio a favor de familiares	Es una prestación económica consistente en un subsidio temporal que se concede a los familiares que hayan convivido y dependido económicamente con la persona fallecida y reúnan los requisitos exigidos.
Indemnización a tanto alzado	Se trata de una indemnización que se concede a determinados beneficiarios, además de la correspondiente pensión, en caso de muerte causada por accidente de trabajo o enfermedad profesional.

<p>Prestación económica por hijo o menor acogido a cargo</p>	<p>Consiste en una asignación económica que se reconoce por cada hijo a cargo del beneficiario, menor de 18 años o mayor afectado de una discapacidad en grado igual o superior al 65 %, cualquiera que sea su filiación, así como por los menores acogidos en acogimiento familiar, permanente o preadoptivo, siempre que no se supere el límite de ingresos establecido.</p>
<p>Prestación económica por nacimiento o adopción de hijo, en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en los casos de madres con discapacidad</p>	<p>Prestación económica de pago único a tanto alzado que se reconoce por el nacimiento o adopción de hijo en familias numerosas o que, con tal motivo, adquieran dicha condición, en familias monoparentales y en los casos de madres que padezcan una discapacidad igual o superior al 65 %, siempre que no supere un determinado nivel de ingresos.</p>
<p>Prestación económica por parto o adopción múltiples</p>	<p>Prestación de pago único que tiene por objeto compensar, en parte, el aumento de gastos que produce en las familias el nacimiento o la adopción de dos o más hijos por parto o adopción múltiples.</p>

ANEXO III

Rentas Mínimas de Inserción de las CC.AA.

Comunidades Autónomas	Derecho	Cuantías y complementos	Duración	Otros complementos de RM
Andalucía	Ingreso Mínimo de Solidaridad	Básica (un perceptor): 400,09 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía máxima: 645,30 euros.	6 meses	
Aragón	Ingreso Aragonés de Inserción	Básica (un perceptor): 441 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía máxima: 645,30 euros.	12 meses	1) Suplemento económico para alojamiento hasta un 20 % de a cuantía correspondiente a la unidad familiar, dependiendo del número de miembros. 2) Suplemento de gasto médico: el 10 % de la cuantía del hogar unipersonal, multiplicado por el número de miembros enfermos en la unidad familiar
Asturias	Salario Social Básico	Básica (un perceptor): 442,96 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 444,30 euros. Cuantía máxima: 730,88 euros.	No hay límite, depende del cumplimiento de los requisitos. Valoración anual.	1) Si en la UECI (Unidad Económica de Convivencia Independiente) vive una persona con un 45 % de discapacidad menor de 24 años o mayor de 64, o que ha sido legalmente declarada dependiente, la cuantía aumenta en un 5 % por unidad de convivencia, no por persona. 2) Hay límites a esta cuantía cuando viven dos unidades en el mismo hogar (1,75 veces más que su cuota, en caso de tenerla).
Baleares	Renta Mínima de Inserción	Básica (un perceptor): 425, 70 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 107 euros. Cuantía máxima: 776,57 euros.	12 meses	

Canarias	Prestación Canaria de Inserción	Básica (un perceptor): 472,16 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 125,83 euros. Cuantía máxima: 658,54 euros.	12 meses, prorrogable por 6 meses, hasta un máximo de 24 meses.	
Cantabria	Renta Social Básica	Básica (un perceptor): 426,01 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 426,01 euros. Cuantía máxima: 665,64 euros.	24 meses. Una vez agotados, se puede volver a solicitar.	
Castilla La Mancha	Ingreso Mínimo de Solidaridad	Básica (un perceptor): 372,76 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. No hay límite en cuanto a la cuantía máxima.	Períodos de 6 meses, con una interrupción de 3 meses, prorrogables hasta 24 meses.	
Castilla y León	Renta Garantizada de Ciudadanía	Básica (un perceptor): 426 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía máxima: 692,26 euros.	Mientras que el perceptor cumpla las condiciones requeridas.	
Cataluña	Renta Mínima de Inserción	Básica (un perceptor): 423,70 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 105,93 euros. Cuantía máxima: 645,30 euros.	12 meses dentro del año presupuestario, renovable tras una evaluación previa. Existe un máximo de 60 pagos mensuales, que sólo pueden superarse si el perceptor tiene 60 años o más, cumple los requisitos o está en una situación de pobreza severa.	Ayuda adicional: para una persona sola: 35,31 euros. Para un niño menor de 16 años: 41,47 euros. Para un niño con discapacidad (33 % o mayor): 82,94 euros. Para padres solteros: 82,94 euros. Para hospitalización: 1/30 de la prestación básica.

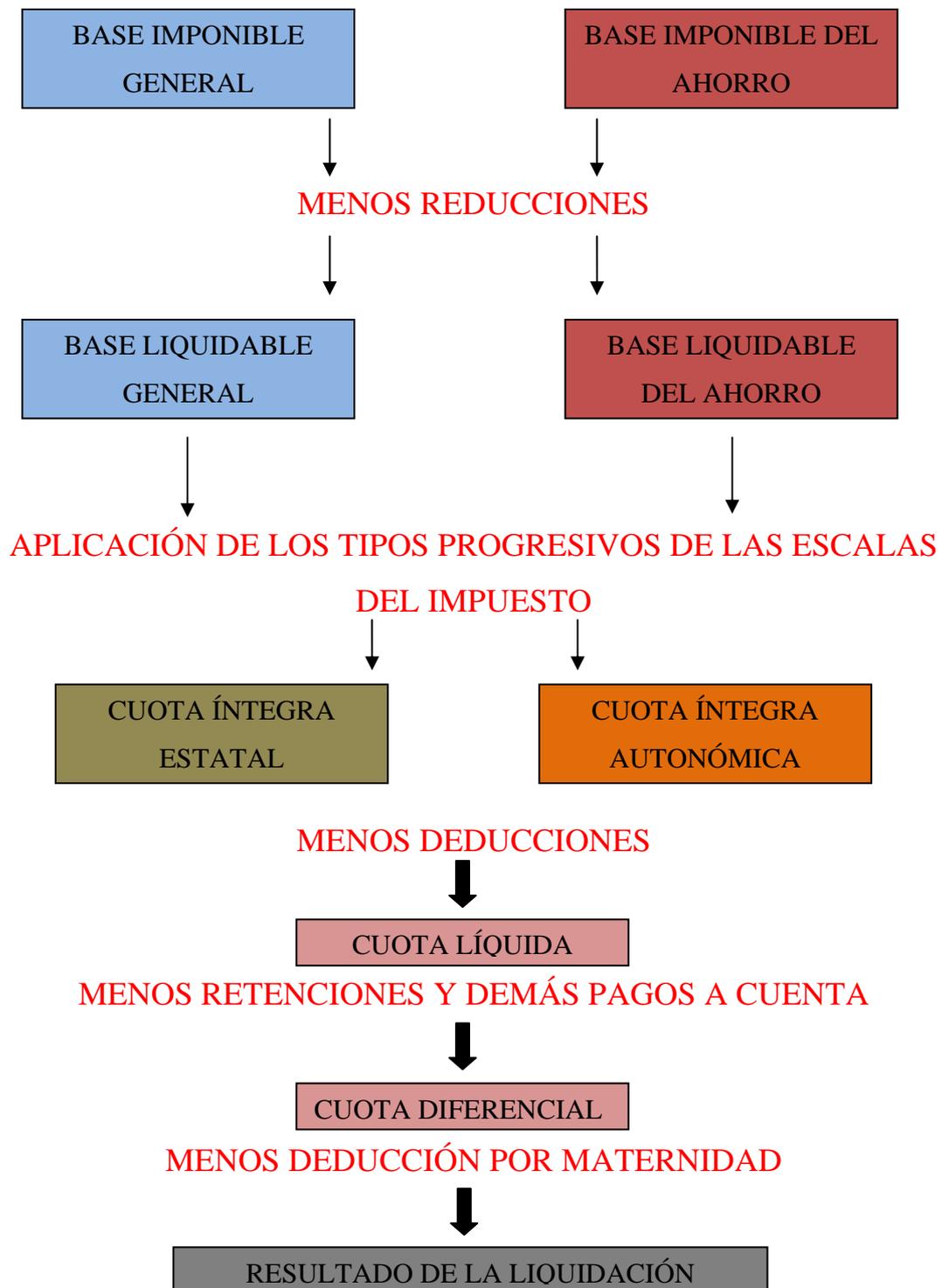
Ceuta	Ingreso Mínimo de Inserción Social	Básica (un perceptor): 300 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima 300 euros. Cuantía máxima: 420 euros.	12 meses prorrogables hasta 60 meses, contando todo el IMIS percibido durante este período.	Ayuda adicional al IMIS: gastos de transporte para acudir a los talleres: 1.605,60 euros.
Extremadura	Renta Básica de Inserción	Básica (un perceptor): 399,38 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 399,38 euros. Cuantía máxima: 665,63 euros.	6 meses. Puede renovarse una vez, por otro período de 6 meses. Previo informe razonado, pueden acordarse prorrogas sucesivas de 6 meses cada una.	1) Si hay alguna persona discapacitada en el hogar, la renta familiar aumentará un 10 %. 2) En aquellos casos donde la familia tiene que afrontar el pago de la renta o hipoteca de su vivienda, la cuantía de la prestación aumentará en un 10 %. En ambos casos, la Renta Básica de Inserción no debe exceder el 135 % del IPREM.
Galicia	Renta de Integración Social de Galicia	Básica (un perceptor): 399,38 euros (75 % IPREM), aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía máxima: 665,64 euros. Cuantía para perceptores con más de 4 años de permanencia con el programa RISGA: 364,90 euros.	12 meses	1) Complemento por estímulo dirigido a la inserción laboral: 99,85 euros. 2) Suplemento por costes del proyecto de inserción: 99,85 euros. 3) Personas que no reciben la renta básica, pero podrían percibir el suplemento por pérdida de ingreso marginal, hasta 199,69 euros.
Madrid	Renta Mínima de Inserción	Básica (un perceptor): 375,55 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía máxima: 532,51 euros. No hay cuantía mínima pero, dependiendo de la renta de la unidad familiar, se paga la diferencia con respecto a la composición familiar.	No existe un límite de tiempo. Su duración depende del cumplimiento de los requisitos, con una evaluación anual.	

Melilla	1) Ingreso Melillense de Integración (IMI). 2) Prestación Básica Familiar (PBF).	1) Básica (un perceptor): 387,18 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía máxima: 645,30 euros. 2) Básica: 322,65 euros (50 % SMI).	1) 12 meses, renovable trimestralmente, hasta un máximo de 24 meses. 2) 6 meses, renovable por otros 6.	
Murcia	Renta Básica de Inserción	Básica (titular): 300 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 70 euros. Cuantía máxima: 682 euros.	12 meses	Esta cuantía es para niños. Para adultos, esto se reduce al 50 %, contando con el número de personas en el hogar hasta la cuantía máxima.
Navarra	Renta de Inclusión Social	Básica (un perceptor): 548,51 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 64,53 euros. Cuantía máxima: 962,10 euros.	6 meses como mínimo, renovables por períodos similares hasta 30 meses. Hasta el mes 12, se pagan las cantidades indicadas. Desde el mes 13 hasta el 30, la cantidad a percibir se ve reducida al 90 % de las cantidades correspondientes. En cualquiera de las renovaciones extraordinarias, las cuantías son un 80 % de estas.	Medidas para asegurar que los hogares que reciben inclusión social, que no tienen una vivienda en propiedad o que alquilan su vivienda, pueden beneficiarse de los fondos de vivienda social.
País Vasco	Renta de Garantía de Ingresos: Renta Básica para la inclusión y protección social	Básica (un perceptor): 662,51 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Para unidades vivenciales de Pensionistas: Básica: 700,15 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo.	24 meses	1) Provisión adicional de Vivienda. Cuantía total: 250 euros/mes. Cuantía para casos especiales: 320 euros/mes. 2) Renta mínima para unidades familiares de padres/madres solteros, equivalente a un 6,4 % del suplemento anual de salario mínimo. La provisión se suplementa con 48,18 euros/mes.

La Rioja	1) Ingreso Mínimo de Inserción (IMI). 2) Apoyo a la Inclusión Social (AIS)	1) Cuantía máxima: 372,76 euros (70 % IPREM). 2) Básica (un perceptor): 364,90 euros. Cuantía mínima: 91,23 euros. Cuantía máxima: 372,76 euros.	1) Periodo inicial hasta 6 meses prorrogable a 2 años. 2) 24 meses	
Comunidad Valenciana	Renta Garantizada de Ciudadanía	Básica (un perceptor): 385,18 euros, aumentándose proporcionalmente por cada hijo. Cuantía mínima: 385,18 euros. Cuantía máxima: 621,26 euros.	Máximo: 36 meses.	

ANEXO IV

Proceso de liquidación IRPF.



ANEXO V

Proceso de liquidación IS en el régimen de estimación directa.

