



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

**1**

2016

## **Panoramica generale della prospettiva di genere nella legge finanziaria e fiscale spagnola**

*di Marcos Iglesias Caridad*

*Dottore di ricerca presso l'Università di Salamanca*

*Ricercatore dal Programma di Formazione dei Docenti universitari, finanziato dal Ministero Spagnolo dell'Istruzione, della Cultura e dello Sport*

### **ABSTRACT**

*In this work we present briefly the main discussions around gender perspective affecting the doctrine that studies the Financial Law and Tax Spanish.*

**Key words:** gender and taxation, gender equality in Financial and Tax Law, Tax Equality

### **SINTESI**

*In questo lavoro presentiamo brevemente le principali discussioni intorno alla prospettiva di genere che interessano la dottrina che studia il Diritto finanziario e tributario spagnolo.*

**Parole chiave:** genere e tassazione, parità di genere nel Diritto finanziario e tributario, uguaglianza fiscale

### **1. Introduzione**

Il seguente breve lavoro ha come oggetto di studio l'analisi in generale del Diritto Finanziario e Tributario spagnolo alla luce del principio di uguaglianza e più concretamente nella sua specificazione per questione di genere. L'intento primario è quello di lavorare sui principali aspetti relativi alla fiscalità che possono ostacolare direttamente o indirettamente la promozione delle donne in ambito professionale.

Le disuguaglianze tra gli individui infatti, costanti e reiterate nel tempo, passano inosservate, e si radicano così nella società. Abbiamo come punto di partenza la particolare condizione sociale, storica, economica, politica e lavorativa delle donne in quanto gruppo discriminato in tali ambiti. Altro punto di partenza è la necessaria osservanza della prospettiva di genere, alla luce del mandato trasversale delle pari opportunità dell'art. 15 della *Ley Orgánica (legge costituzionale) n. 3/2007 per la parità effettiva tra gli uomini e le donne, del 22 marzo* (da questo momento in poi L.O.I.), come Legge-codice delle pari opportunità.

Per noi è interessante affrontare il tema della fiscalità, analizzando criticamente alcuni suoi aspetti, in particolare in un'ottica di incentivazione dell'aumento quantitativo dell'occupazione femminile, tenendo conto delle diverse situazioni che costituiscono inconvenienti, come per esempio la maternità<sup>1</sup>. A questo proposito, ci muoviamo all'interno delle politiche pubbliche per l'occupazione femminile, intese come quelle misure adottate dai poteri pubblici per promuovere l'occupabilità delle donne, dato il loro minor tasso di occupazione rispetto a quello maschile<sup>2</sup>. Questa argomentazione incide in modo sostanziale sull'ambito di applicazione del Diritto di Famiglia Tributario, il quale è formato dall'insieme di misure tributarie che riguardano in modo diretto o indiretto la famiglia.

L'interesse per l'occupabilità delle donne viene sostenuto attraverso due argomenti: un argomento di giustizia e un argomento economico. L'argomento di giustizia è basilare: l'uguaglianza effettiva tra uomini e donne presuppone una sfida che si può sostenere soltanto a partire dalla premessa di tale valore superiore dell'ordinamento giuridico, motivato, tra le altre cause, dal fatto che le donne sono un gruppo con un rischio potenziale di esclusione e perciò una loro maggiore inattività lavorativa rispetto agli uomini comporta una mancanza di versamento dei contributi previdenziali, che può comportare, ad esempio, a seguito dell'invecchiamento, una mancanza di risorse che garantiscano dignità alla loro "assistenza esistenziale". L'argomento economico si basa sulla sostenibilità del welfare, dove sarebbe necessario un aumento di chi versa i contributi alla previdenza sociale e di chi contribuisce all'erario. In Spagna, con una disoccupazione incalzante e con un considerevole invecchiamento della popolazione (siamo il quarto paese più vecchio del mondo), la presenza delle donne nel mercato del lavoro è un'impellente necessità di carattere pubblico.

Se è così impellente la necessità di un aumento quantitativo dell'occupazione femminile, allo stesso modo lo è quella della natalità, garanzia di una sostenibilità a lungo termine del welfare. Maternità e occupazione, quindi, sono due premesse

<sup>1</sup> Vid. il nostro lavoro IGLESIAS CARIDAD, M.: *El tratamiento fiscal de la mujer trabajadora y emprendedora en el I.R.P.F.*, Tirant Lo Blach, Valencia, 2016.

<sup>2</sup> Cfr. lo studio di U.G.T. di 8 maggio 2016, "En pie de igualdad".

essenziali, ma che nella pratica risultano essere reciprocamente escludenti, poiché la prima presuppone un punto di inflessione nelle legittime aspettative lavorative e professionali delle madri. Perciò, uno dei principali elementi su cui si deve basare l'analisi scientifica, da una prospettiva prevalentemente giuridica, è la tutela della maternità nel sistema tributario, sostanzialmente nell'I.R.P.F., come garanzia dell'aumento quantitativo dell'occupazione femminile<sup>3</sup>.

L'uguaglianza materiale tra i sessi può essere catalogata come una finalità extrafiscale<sup>4</sup>. L'art. 39.2 C.E. (Costituzione spagnola) impone il mandato ai poteri pubblici di garantire la piena protezione ai figli e alle madri, articolo che, letto insieme al mandato dell'art. 40.1 C.E., il quale promuove il progresso sociale ed economico nonché un orientamento della politica alla piena occupazione, contribuisce a includere il Diritto Finanziario e Tributario nel generico campo delle politiche pubbliche per l'occupazione femminile. La sua manifestazione avverrà essenzialmente attraverso la struttura di alcune figure d'imposta, come conseguenza della soggettività tributaria, principalmente nella tassa stellare del sistema tributario, l'I.R.P.F. Ci muoviamo, pertanto, nell'ambito del beneficio fiscale e dei dibattiti dottrinali sulla possibilità che questi possano distaccarsi dai principi enunciati, specialmente dal principio di capacità economica. A nostro giudizio, questo è il principio basilare della nostra disciplina, essendo regola e sfumatura dell'extra fiscalità tributaria<sup>5</sup>.

Analizzare il tema del trattamento fiscale delle donne lavoratrici e imprenditrici implica il dover partire da studi sociologici e psicologici come punto di partenza dello stato dell'arte, senza per questo perdersi troppo.

Allo stesso tempo, ci è sembrato d'obbligo trattare aspetti chiave di altre aree

<sup>3</sup> Così è nato in Spagna l'incentivo fiscale principale per le madri che lavorano, con i figli sotto i tre anni. Una detrazione dall'imposta sul reddito (massimo di 1200 euro l'anno) che può essere anche praticata attraverso un pagamento mensile di 100 euro. Cfr. articolo 81 della Legge I.R.P.F. (Legge 35/2006).

<sup>4</sup> Fini nel tributo spiegati per CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", in AA.VV.: *Libro homenaje al Prof. Fernando SAINZ DE BUJANDA. Comentarios a la ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, I.E.F., Madrid, 1991, pag. 118, 119 e 124.

<sup>5</sup> HERRERA MOLINA, P. M.- GOROSPE OVIEDO, J. I.: "La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español", in AA.VV.: *Estudios en homenaje al profesor PÉREZ DE AYALA*, Universidad San Pablo C.E.U.-Dykinson S.L., Madrid, 2007, pag. 39.

scientifiche, in particolare di Diritto costituzionale (in relazione al principio di uguaglianza), di Diritto del Lavoro (come strumento principale per l'aumento dell'occupazione delle donne) e di Diritto civile (come supporto al Diritto di Famiglia). Consideriamo opportuno soffermarci sulla tassa principale all'interno del nostro sistema fiscale, l'I.R.P.F. Una tassa che riguarda la maggior parte dei contribuenti residenti in Spagna e dove l'obiettivo di uguaglianza in base al genere può avere una maggiore influenza, data la sua natura soggettiva.

Questo lavoro ha l'obiettivo conciso di far sorgere domande e offrire una visione preliminare dello stato dell'arte e dei principali dilemmi riguardanti l'incidenza dell'obiettivo di uguaglianza tra uomini e donne e la prospettiva di genere nel Diritto che regola la Finanza Pubblica. Crediamo sia interessante che gli interpreti abbiano una visione generale sul tema, alla luce della normativa vigente, della giurisprudenza dei Tribunali (in particolare del Tribunale Costituzionale o T.C.) e dei principali testi dottrinali che, direttamente o indirettamente hanno affrontato il tema.

Dobbiamo cominciare per l'uguaglianza come valore, l'uguaglianza come principio e l'uguaglianza come diritto. L'uguaglianza è un elemento basilare per ogni Stato moderno che si consideri sociale e democratico di diritto. È una caratteristica identificativa che si ripete come una costante essenziale in tutte le Costituzioni democratiche. Il processo costituente spagnolo (1977-1978), adottando tale forma di organizzazione politica, ha voluto riferirsi all'uguaglianza in vari precetti della Costituzione vigente del 1978. Per esempio, l'uguaglianza viene considerata come un valore superiore dell'ordinamento giuridico (art. 1.1); un mandato ai poteri pubblici ai quali spetta l'obbligo di rimuovere gli ostacoli che impediscono l'uguaglianza reale ed effettiva degli individui e dei gruppi (art. 9.2); un principio e un diritto soggettivo generale che enfatizza su certi divieti specifici di discriminazione (art. 14); un limite che riguarda in particolar modo il dovere civico di ognuno di noi nell'intento di contribuire al sostenimento delle spese pubbliche (art. 31.1); o come un titolo tramite il quale si attribuisce competenza esclusiva allo Stato (art. 149.1.1<sup>a</sup>).

I giuristi in generale, e più nello specifico i costituzionalisti, hanno discusso sulla distinzione dei termini "valore superiore", "principio" e "diritto"<sup>6</sup>. A volte vengono trattati come sinonimi, ma dobbiamo affermare che, secondo la buona tecnica giuridica, possiedono sfumature intrinseche, con importanti conseguenze nell'applicazione e interpretazione delle norme. Con la loro identificazione provocheremmo soltanto confusione e sebbene tutti partano da una stessa entelechia, in ultima istanza parlare di un diritto (come lo è il diritto ad essere trattati in egual forma e a non essere discriminati) implica mettere subito in evidenza quali ambiti di un principio possano essere portati dai cittadini dinanzi agli organi giurisdizionali, i quali valuteranno la loro pretesa per una questione di giustizia.

I valori, i principi e i diritti possiedono un contenuto caratterizzato dalla duttilità – ancora di più da un punto di vista politico-finanziario– e la loro convivenza e l'unità costituzionale si possono raggiungere soltanto mediante l'affermazione secondo cui non esistono categorie assolute e ciò porta al fatto che i precetti della Costituzione siano sempre soggetti a interpretazione e reinterpretazione, con il limite del loro contenuto essenziale<sup>7</sup>. In realtà, qualsiasi Costituzione fondata sul principio democratico è la creazione normativa di un'etica sociale maggioritaria concreta, che può variare in base allo scorrere del tempo.

Quello che è certo è che, sebbene varie discipline affrontino la questione dell'uguaglianza, noi lo facciamo prevalentemente da un'ottica giuridica e nella fattispecie da quella costituzionale e finanziaria.

Dobbiamo affrontare con grande attenzione il tema dell'uguaglianza di fatto tra

<sup>6</sup> Cfr. BASILE, S.: "Los valores superiores, los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas", in AA.VV.: *La Constitución española de 1978. Estudio sistemático*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1981, pag. 272; RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, J.: *Principios, fines y derechos fundamentales*, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dyinson, 2000, pag. 195; ed ÁLVAREZ CONDE, E.-MARHUENDA, F.: "La igualdad como principio constitucional", in ÁLVAREZ CONDE, E.-FIGUERUELO BURRIEZA, Á.-NUÑO GÓMEZ, L. (Dirs.): *Estudios interdisciplinarios sobre igualdad*, 2ª ed., Iustel, Madrid, 2011, pag. 35.

<sup>7</sup> Sulla duttilità nel Diritto, *vid.* NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, I.E.F., 2ª ed., Madrid, 1994, pag. 22; ed AGUALLO AVILÉS, Á.: "La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional", in *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, num. 109-110/2011, pag. 48 e 49.

uomini e donne come esempio del valore superiore di uguaglianza e della sua connessione con altri valori e obiettivi del sistema finanziario. Parte della nostra esposizione si basa sul principio di uguaglianza in generale e uguaglianza di genere nel Diritto che regola l'attività finanziaria dello Stato, partendo da una visione generale concisa che abbiamo sviluppato in altre opere. In questo modo la dottrina deve iniziare analizzando in dettaglio il principio di uguaglianza e non discriminazione secondo il loro carattere informativo nell'ordinamento finanziario, le due dimensioni del principio di uguaglianza e non discriminazione, nella legge e nell'applicazione della legge finanziaria e riflettere nel significato delle cause discriminatorie che sono specificatamente vietate dall'art. 14 C.E., tra le quali la discriminazione in base al sesso. L'uguaglianza di genere è un esempio del principio generale di uguaglianza, accentuata negli ultimi tempi dalla "prospettiva di genere". Quest'ultima infatti dovrebbe essere presente soprattutto nei procedimenti di creazione della normativa regolatrice dell'attività finanziaria dello Stato, con particolare attenzione al rapporto sull'impatto di genere e alla sua esigenza nelle leggi finanziarie, in special modo nella Ley de Presupuestos Generales del Estado (L.P.G.E.)<sup>8</sup>.

Partendo dal fatto che il genere può essere una causa di diversità nelle norme che regolano l'attività finanziaria dello Stato, è importante analizzare l'inserimento delle azioni positive nel diritto che la regola, trattandone gli aspetti che la definiscono, lo studio dell'uguaglianza materiale di genere come obiettivo extrafiscale e della politica finanziaria, e il mandato dell'art. 11 della L.O.I. affinché i poteri pubblici adottino misure di azione positiva a favore delle donne<sup>9</sup>.

Inoltre, richiama la nostra attenzione anche il tema della discriminazione a causa dell'indifferenziazione nella legge finanziaria, la dottrina dei diritti acquisiti e l'aumento della parità basata sull'uguaglianza di fatto tra uomini e donne. In modo più pratico, anche se brevemente, siamo giunti ad una riflessione più

<sup>8</sup> Sull'impatto di genere nella L.P.G.E. cfr. <http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/Documentacion/Paginas/InformelImpactoGenero.aspx>.

<sup>9</sup> Il miglior lavoro sulle azioni positive è quello di GIMÉNEZ GLUCK, D.: *Una manifestación polémica del principio de igualdad: acciones positivas modernas y medidas de discriminación inversa*, Tirant Monografías, Valencia, 1999, pag. 61 a 85.



specifica: quella sulle azioni positive nel sistema fiscale e sul modo in cui le suddette azioni debbano articolarsi come benefici fiscali o come spesa pubblica.

Occorre anche entrare nel dibattito riguardo la possibilità che l'uguaglianza in generale, e in particolare quella di genere, possa essere un diritto soggettivo autonomo o soltanto un presupposto dell'esercizio di altri diritti, per poi affrontare brevemente l'analisi della tutela costituzionale dell'uguaglianza di genere nella legge e nell'applicazione della legge dei contribuenti, poiché, come è risaputo, questa tutela in materia tributaria è abbastanza particolare<sup>10</sup>.

## **2. Idee principali come conclusioni e centri di discussione**

È veramente importante affrontare il tema dell'uguaglianza tra uomini e donne e la prospettiva di genere nel Diritto finanziario. Questo possiede uno scopo introduttivo, di fissaggio dei concetti che consideriamo basilari e di una presa di posizione su alcuni temi relativi all'oggetto del nostro lavoro.

Siamo convinti che il valore di "uguaglianza", come uno dei valori superiori dell'ordinamento giuridico, contraddistinto dall'obiettivo per il quale gli uomini e le donne devono essere considerati uguali, abbia un triplo campo d'azione politica e giuridica. Da un lato, contiene un mandato revisionista della normativa vigente per l'eliminazione della discriminazione diretta e indiretta come conseguenza dell'azione della trasversalità, come disposto dagli articoli 4 e 15 della L.O.I.; dall'altro, si manifesta come giudizio di ragionevolezza delle diverse normative con lo scopo di eliminare le barriere che impediscono od ostacolano la libertà dei gruppi e degli individui, in particolare delle donne come collettività tradizionalmente discriminata (in questo senso, possiamo considerarlo un fine extrafiscale); e infine, dispone delle regole, dei canoni e degli obiettivi nel lavoro di produzione e applicazione delle norme, essendo parametro di costituzionalità.

---

<sup>10</sup> Il Tribunale Costituzionale ha distinto tra due dimensioni del principio di uguaglianza per concedere o no l'amparo. Solo protegge violazioni del principio di uguaglianza soggettive, che sono collegati a tratti come il sesso o lo stato personale (articolo 14). Nega la dimensione oggettiva, che è nell'articolo 31 della Costituzione, dove l'uguaglianza ha un collegamento con altri principi come la capacità economica. Ciò significa che quasi tutti i problemi in materia di parità di imposta non sono stimati per il Tribunale Costituzionale.



Per quel che riguarda la fiscalità e il bilancio dello Stato, si devono analizzare con maggior attenzione dei percorsi per i quali gli obiettivi di uguaglianza materiale di genere, come garanzia di equità, abbiano una maggiore presenza, consapevoli del fatto che, per questo motivo, non dovrebbe essere trascurata l'applicabilità dei principi di giustizia tributaria stabiliti dall'art. 31.1 C.E. L'"uguaglianza di genere", per sua natura, costituisce un meccanismo chiamato a diminuire il carico fiscale attraverso i benefici fiscali incentivanti (specialmente i tributi qualificati come soggettivi), e allo stesso tempo può essere fondamento o condizione della concessione di sovvenzioni e prestazioni pubbliche. Ciò nonostante, rifiutiamo posizioni profondamente entusiaste o illuse che danno troppo protagonismo alla fiscalità, come se essa fosse causa di problemi o soluzione di tutti i mali.

Data la condizione di svantaggio sociale, politico, economico e lavorativo delle donne, i poteri pubblici dovrebbero esplorare le istituzioni del Diritto che regola il Ministero delle Finanze per potenziare specialmente la loro occupabilità; con la consapevolezza del fatto che per alcuni fini esistono campi normativi più idonei (ci riferiamo al Diritto del Lavoro e a quello pensionistico). In questo senso, si devono affrontare con cautela gli obiettivi di genere nella fiscalità e nel bilancio dello stato e cercare di armonizzarli con altri valori ugualmente da conseguire, come il sostegno dell'atto di riscossione delle imposte, la lotta contro la frode e la semplificazione, nonostante questi siano valori che si potrebbero meglio considerare come subordinati al tema della discriminazione di genere. In particolar modo, il lavoro di semplificazione dell'ordinamento giuridico dovrebbe essere ponderato in base agli obiettivi di uguaglianza, essendo obiettivi prioritari per il legislatore tributario. La crisi economica ha provocato inoltre una diminuzione dell'interesse per l'obiettivo di uguaglianza materiale, soprattutto in materia di spesa pubblica<sup>11</sup>. Pensiamo che una delle grandi sfide dei Tribunali, in

<sup>11</sup> Vid. GALLO, F.: "La semplificazione del sistema tributario e le piccole e medie industrie" in *Rivista di Diritto Tributario*, num. 12/1992, pag. 901-908; CUBERO TRUYO, A.M.: *La simplificación del ordenamiento tributario (desde una perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997; e PITTEN VELLOSO, A.: "Fondamenti e limiti costituzionali della semplificazione tributaria: analisi sistematica alla luce degli apporti tedeschi di dottrina e giurisprudenza", in *Rivista di Diritto*

particolar modo di quelli Costituzionali, è iniziare a valutare la proporzione o sproporzione dei sacrifici in termini di uguaglianza, sui quali ultimamente è già intervenuto il Tribunale Costituzionale Portoghese, in materia di tagli salariali ai funzionari pubblici e ad alcuni pensionati<sup>12</sup>.

Il principio di uguaglianza enunciato nell'art. 14 C.E. accoglie due punti di vista: l'uguaglianza nella legge e nell'applicazione della legge. Il riferimento esplicito a certe cause site nel secondo comma dell'art. 14 (nascita, razza, sesso, religione e pensiero), non è una pura causa esemplificativa sulla quale è proibita la discriminazione (= differenziazione ingiusta). Nella disposizione del Diritto, tali cause esigono uno sforzo nella giustificazione quando il legislatore le utilizza per differenziare<sup>13</sup>. Peraltro, in materia di applicazione del Diritto e in particolare in materia di distinzione di sesso, si è arrivati ad autorizzare il cambiamento dell'onere della prova che, in realtà, per i migliori trattatisti implica un pseudo cambiamento dell'onere da dimostrare, visto che chi adduce discriminazione deve apportare i fatti e il valido termine di paragone.

La prospettiva di genere regolata dalla L.O.I. si riflette specialmente nei procedimenti di elaborazione delle norme, per quanto le disposizioni di carattere generale e i piani di speciale rilevanza economica, sociale, culturale e artistica che si sottopongono al Consiglio dei Ministri, debbano includere la relazione obbligatoria sull'Impatto di Genere. Essa non riguarda - e la consideriamo una mancanza - le proposte di legge che avanzano i gruppi nelle Cortes. La maggior parte dei corpi normativi sono accompagnati da un formalismo e segnalano che

*Tributario*, num. 10/2007.

<sup>12</sup> Sentenza num. 353, 5 luglio 2012, che ha ribadito la Sentenza 5 Aprile 2014. Dichiarò incostituzionale, assumendo un sacrificio sproporzionato in termini di uguaglianza, l'eliminazione di pagare un extra ai funzionari e qualche i pensionati. Vid. ALESSIA, S.-DARIO, S.: "Riduzione di retribuzione dello Stato: intervento sulla spesa o "contribuzione agli oneri pubblici?" in *Dialoghi Tributarî*, num. 1/2013, pag. 47.; e VILLALBA LAVA, M.: "Comentario a la S.T.C. portugués 353/2012, de 5 de julio, que declara inconstitucional la supresión de las pagas extraordinarias de vacaciones y Navidad de los empleados públicos y jubilados durante los años 2012, 2013 y 2014", in <http://pdfs.wke.es/9/2/7/4/pd0000079274.pdf> (ultima visita il 27/05/2014).

<sup>13</sup> Lo dice la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, *Casi Cusan e Fazzo contro l'Italia*, Sentenza di 7 gennaio 2014, C.E.D.H 2014/2, ap. 63, *Schuler-Zraggen contro la Svizzera*, 24 giugno 1993, ap. 67, tra altre.

le disposizioni sono prive di impatto. Secondo la giurisprudenza<sup>14</sup>, è necessario qualche formalismo per evitare la nullità (delle disposizioni di rango inferiore a quello della Legge), come per esempio una semplice negazione del suo impatto, con una breve relazione. Si consacra la presunzione di veracità del promotore della disposizione o piano, rimanendo nelle mani del ricorrente il compito di apportare dati, per lo meno indiziari, per contrariare l'opinione del proponente<sup>15</sup>. La mancanza di relazioni rigorose in allegato alle disposizioni è una pratica oggetto di critica da gran parte della dottrina più esperta<sup>16</sup>. Ciò nonostante, pensiamo che si dovrebbe affrontare normativamente con più rigore il contenuto di queste relazioni, e allo stesso tempo procedere verso una maggiore obiettività delle stesse, visto che chi valuta l'impatto è il proponente della disposizione. In materia di leggi finanziarie dobbiamo tener presente che, a questo scopo, quelle tributarie non hanno nessuna particolarità sulle altre tipologie, mentre la L.P.G.E. sì. Si discute se debba essere obbligatorio o meno allegare la relazione a questa norma specifica, date le possibili interpretazioni al rispetto. La questione non è stata risolta in sede giurisdizionale. Ci manteniamo a favore dell'opzione per la quale allegarla debba essere obbligatorio. Tale è il metodo utilizzato dal 2009, sebbene riteniamo che l'obbligo della stessa dovrebbe essere presente nell'art. 37 della *Ley General Presupuestaria* (L.G.P.) per evitare nuove posizioni.

Il genere può essere causa di differenziazione nella normativa tributaria e di bilancio attraverso le azioni positive, che in special modo in essa si attiva mediante i benefici fiscali, che dovrebbero valutare maggiormente il principio di capacità economica, il quale risulta essere troppo blando nei confronti di questi temi. Azioni positive che, per essere legittime dal punto di vista costituzionale, devono superare determinati test come quello della ragionevolezza,

<sup>14</sup> Sentenza Audiencia Nacional, 30 giugno 2011; e di 20 maggio 2010.

<sup>15</sup> Lo dice il Tribunale Supremo, in Sentenza 29 febbraio 2012.

<sup>16</sup> LUCAS DURÁN, M: "La perspectiva de género en la programación del gasto público", in MERINO JARA, I.-MANZANO SILVA, E.: *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid, 2012, pag. 215 a 217; GARCÍA CALVENTE, Y.-RUIZ GARIJO, M.: "Una lectura de género de las medidas fiscales en España a favor del emprendimiento. ¿Una nueva oportunidad perdida?", in *Nueva Fiscalidad* núm. 2/2014, pag. 68 a 75; e MONTALBÁN HUERTAS, I.: "Género y reformas legales. (La crisis económica como excusa)", in *Ars Iuris Salmanticensis*, Vol. 1, num. 1, junio 2013, pag. 22 e 23.

dell'obiettività, della razionalità e della proporzionalità.

Secondo la giurisprudenza, soprattutto quella del T.J.U.E<sup>17</sup> (si riferisce specialmente alla materia amministrativa), la preferenza di uno dei due generi, in particolare quello femminile, può essere preferita rispetto all'altro soltanto nel caso in cui ci sia una clausola di apertura che, di fronte all'esistenza di infra rappresentazione (di solito quella femminile), che garantisca ai candidati maschi con uguale attitudine l'ottenimento del beneficio. Ciò nonostante, il nostro T.C. ha segnalato che la protezione della donna non è motivo sufficiente per giustificare un trattamento preferenziale in quanto donna, dove in particolar modo si devono tener presente le azioni protettive, contrarie al principio di uguaglianza<sup>18</sup>. Perciò si dovrebbe evitare un certo paternalismo da parte dello Stato<sup>19</sup>. Non consideriamo inconveniente che, essendo il gruppo delle donne tradizionalmente discriminato,

<sup>17</sup> S.T.J.C.E. di 17 ottobre 1995, Caso Eckhard Kalanke contro Freie Hansestadt Bremen, (T.J.C.E. 1995/172), ap. 16]; e S.T.J.C.E. di 11 novembre 1997 [Caso Hellmut Marschall contro Westfalen, (T.J.C.E. 1997\236)].

<sup>18</sup> S.T.C. 81/1982, di 21 dicembre, F. J. 2° (R.T.C. 1982/81), e la S.T.C. 128/1987, di 16 luglio, F. J. 6° (R.T.C. 1987/128).

<sup>19</sup> Nella dottrina italiana è stata molto attenta sull'azione positive più favorevole per le donne. C'è una vasta letteratura sulla abbiamo avuto la possibilità di consultare nel nostro soggiorno di ricerca presso l'Università di Bologna, in 2014: ALFANO, R.: "La Corte di Giustizia elimina una discriminazione positiva ad effetto negativo sul lavoro femminile", in *Innovazione e Diritto*, num. 7/2008; FRANCO, P.: "Abolizione del regime di incentivo all'esodo", in *Corriere Tributario*, num. 1/2007, pag. 16; "Lavoro dipendente. Continua la "querelle" sulle incentivazioni all'esodo", in *Corriere Tributario*, num. 30/2005, pag. 2373; e "Lavoro dipendente. Possibili discriminazioni nel regime di favore per l'esodo", in *Corriere Tributario*, num. 37/2005, pag. 2939; FICHERA, F.: "Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano", in *Rassegna Tributaria*, num. 1/2013, pag. 211; GAVELLI, G.-VALCARENGHI, G.: "Le regole di deduzione per il personale e di diretta rilevanza dei dati di bilancio si aggiornano nel mod. I.R.A.P. 2013", in *Corriere Tributario*, num. 21/2013, pag. 1639; e "Redditi d'impresa. deducibilità dei costi auto e riallineamento dei valori per i titolari di reddito d'impresa", in *Corriere Tributario*, num. 24/2013, pag. 1910; FALCONIFRANCESCO-MARIANETTI, G.: "Agevolazioni. Parziale e "discriminante" imponibilità I.R.E.P.F. per il rientro dei lavoratori in Italia", in *Corriere Tributario*, num. 11/2011, pag. 926; FERRANTI, G.: "I.R.A.P., la deduzione dalle imposte sui redditi dell'I.R.A.P. relativa al costo del lavoro", in *Corriere Tributario*, 1/2012, pag. 12; e "I.R.E.S. La deduzione dalle imposte sui redditi dell'I.R.A.P. relativa al costo del lavoro: le questioni ancora aperte", in *Corriere Tributario*, 10/2012, pag. 697; PANZERA DA EMPOLI, G.: "Le spese per il personale da ritenere "imponibili" ai fini dell'I.R.A.P. deducibile dal reddito d'impresa", in *Corriere Tributario*, num. 16/2013, pag. 1251; PACE, A.: "L'incidente di costituzionalità nelle liti sulle agevolazioni fiscali: profili processuali" in *Rassegna Tributaria*, num. 1/2007, pag. 25; PROCOPIO MASSIMO, A.: Cessazione del rapporto di lavoro e agevolazioni tributarie" in *G.T.-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, num. 46/2007, pag. 724; ed "Finanziaria 2008. La progressiva trasformazione dell'I.R.A.P. in tributo regionale" in *Corriere Tributario*, num. 46/2007, pag. 3794; e PERLINI, L.-POLLARI, N.: "Armonizzazione limitata della disciplina dei redditi da lavoro dipendente, ai fini fiscali e contributivi, ovvero la largamento delle basi imponibili", in *Rassegna Tributaria*, num. 1/1998, pag. 130.

vengano adottate misure di azione positive a favore dei maschi, come succede con la detrazione nell'imposta lorda delle Comunità Autonome dall'I.R.P.F. in Castiglia e León per corresponsabilità familiare, regolata dall'art. 5.3 della Legge dei Tributi ceduti da tale Comunità Autonoma (Decreto Legislativo n.1/2013 del 12 dicembre)<sup>20</sup>. Converrebbe che il legislatore tributario sfruttasse e tenesse maggiormente conto delle possibili azioni positive fiscali, per le quali i beneficiari diretti siano i maschi, per stimolarle anche loro a incaricarsi delle responsabilità di tutela.

Per noi, le azioni positive di genere non hanno lo stesso adattamento in tutte le categorie tributarie. Si adattano maggiormente alle tasse rispetto ai tributi di taglio sinallagmatico. Tra le tasse, non tutte presentano la stessa ricettività, ma soprattutto quelle soggettive, specialmente nell'I.R.P.F. per la loro natura a trattenere fonti di reddito delle persone fisiche secondo le loro circostanze e anche altri, come l'Imposta sulle Società. In materia di tasse, la ricezione di azioni positive per genere non deve avere la stessa facilità. Consideriamo difficile l'osservanza della caratteristica "sesso" nelle tasse per uso esclusivo o speciale del dominio pubblico e nei contributi speciali. È possibile, sebbene le opzioni non siano tante, valutare la caratteristica di genere nelle tasse per i servizi essenziali e più facilmente nelle tasse per i servizi non essenziali e non prestati dal settore privato.

Le azioni positive di genere si articolano fondamentalmente nel Diritto Tributario attraverso i benefici fiscali incentivanti che, come caratteristica generale, possono essere sostituiti dalla spesa pubblica diretta. Per noi, il legislatore tributario deve fare un uso responsabile dei benefici fiscali e della spesa pubblica, tenendo conto soprattutto del principio di capacità contributiva e contribuendo con il progetto di tali benefici di dotare il sistema fiscale di una maggiore progressività. In ogni caso, in relazione alla soddisfazione degli obiettivi di "uguaglianza materiale di genere", salvo in caso di situazioni di necessità degli implicati, ci pronunciamo a favore del beneficio fiscale di fronte alla spesa

---

<sup>20</sup> Si tratta di una deduzione per la paternità.

pubblica diretta. Allo stesso modo, per una questione di equità, pensiamo che, per essere attivati come benefici fiscali, con carattere generale dovrebbero rimanere preferibilmente nell'imposta e non nella base; sono apprezzate certe virtù nelle detrazioni-prestazioni o detrazioni reversibili (in realtà, pagamenti a carico del beneficio fiscale come nella detrazione per maternità regolata all'articolo 81 LIRPF), la cui applicazione dell'ammontare totale non viene condizionata dalla sufficienza di base su cui applicarla e che si possono realizzare sebbene convertano in negativo l'imposta. Alcuni benefici fiscali possono attivarsi anche nella conformazione dei rendimenti netti, soprattutto dei rendimenti per attività economiche, come stimolo per l'assunzione e l'imprenditorialità femminile. D'altra parte, consideriamo che, in materia di promozione dell'occupabilità delle donne, l'utilizzo del Diritto finanziario dovrebbe occupare una posizione posteriore al Diritto del lavoro e a quello pensionistico, dove, secondo noi, viene svolto in modo più plausibile il test di adeguamento mezzo-fine delle possibili azioni positive con tali obiettivi.

Infine, consideriamo l'uguaglianza come un diritto fondamentale e considerato singolarmente all'interno di ogni Comunità Autonoma, e non una semplice condizione di soddisfazione per altri diritti<sup>21</sup>. Lo è anche la sua specificazione nel sesso. Nonostante la protezione particolare attraverso la tutela costituzionale dell'uguaglianza tributaria quando si tratta di violazioni che sorgono dalla stessa legge tributaria, crediamo che sarebbe apprezzabile la tutela da parte del Tribunale costituzionale nel caso in cui il fondamento sia il sesso, essendo un'infrazione soggettiva del principio di uguaglianza tributaria. Tuttavia, la sfida non risiede tanto nell'affrontare tale discriminazione diretta di genere che sorge dalla legge

---

<sup>21</sup> Non è questa una posizione unanime nella dottrina e giurisprudenza. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo parla della uguaglianza (regolata nel articolo 14 del Convenzione di Roma) come una semplice soddisfazione per altri diritti. Cfr. Sentenza di 18 luglio 1993, apar. 22, e Sentenza di 7 gennaio 2014, apar. 53. Seconda questa opinione, CASCAJO CASTRO, J. L.: "*Derechos invocables en el recurso de amparo*" in GARCÍA HERRERA, M.A. (Coord.): *El constitucionalismo en la crisis del Estado social*, Universidad del País Vasco, Servicio de Publicaciones, Zarautz (Guipuzkoa), 1997, pag. 62. Crede nel carattere autonomo dell'uguaglianza DíEZ-PICAZO, L.M.: "*Sobre la igualdad ante la ley*" in AA.VV.: *La democracia constitucional, Estudios en homenaje al Profesor FRANCISCO RUBIO LLORENTE*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, pag. 472.



tributaria, bensì apprezzare in sede costituzionale la discriminazione indiretta<sup>22</sup> di genere che si trova in essa, trovandosi in un capitolo più chiaro.

D'altro canto, sebbene disuguaglianze considerate come discriminazione perché non seguono in modo arbitrario il precedente giudiziario o amministrativo si possano apprezzare nell'ambito di applicazione delle norme, non siamo a conoscenza di nessuna risoluzione giudiziaria né amministrativo-tributaria che abbia avuto come causa la discriminazione di genere.

<sup>22</sup> La definizione di "discriminazione indiretta" si trova nell'articolo 6 L.O.I. ed significa che un trattamento normativo apparentemente neutro, in realtà provoca discriminazione reale per le donne. È la carica principale della dichiarazione congiunta (modalità matrimoniale) nell' I.R.P.F. come opzione dei coniugi, secondo alcuni autori. Si dice che beneficia ai matrimoni più disuguali, in particolare, dove lavora un solo coniuge, è per questo costituisce un impedimento al lavoro delle donne. Vid. G. STOTSKY, J.: "Sesgos de género en los sistemas tributarios", in PAZOS MORÁN, M. (Dir<sup>a</sup>): *Política Fiscal y Género*, I.E.F., Madrid, 2005, pag. 48; GUSTAFSSON, SIV.S.: "Impacto de género de los impuestos sobre la renta. Desincentivos al trabajo de las mujeres casadas producidos por la tributación conjunta", in PAZOS MORÁN, M.: *Política Fiscal y Género*, I.E.F., Madrid, 2005, pag. 79-80; PAZOS MORÁN, M.: "Género e Impuesto sobre la Renta (I.R.P.F.) en España. Propuestas de reforma", in PAZOS MORÁN, M. (Dir<sup>a</sup>): *Política Fiscal y Género*, I.E.F., Madrid, 2005, pag. 7 e 8; DE VILLOTA, P.-FERRARI, I.: *La individualización de derechos fiscales y sociales en España: un modelo alternativo*, Instituto de la Mujer, serie Estudios, num. 68, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2000; DE VILLOTA, P.: "Impuestos y gastos sociales en la política presupuestaria. Especial referencia a Canadá y España", in PAZOS MORÁN, M. (Dir<sup>a</sup>): *Política Fiscal y Género*, I.E.F., Madrid, 2005, pag. 129; RUIZ GARIJO, M.: "Tributación conjunta y sesgos de género", in *Nueva Fiscalidad*, num. 7/2006, pag. 9. Tuttavia, noi abbiamo sostenuto altrove una posizione agnostica su questa carica, soprattutto dalla facoltatività della dichiarazione congiunta. È soprattutto perché se è vero che gli individui non rinunciano i propri diritti, un'altra cosa è che conoscano quali sono. Non c'è uno studio che dimostri che i contribuenti hanno una conoscenza della dichiarazione congiunta, di conoscere i pro ei contro dal suo status giuridico e beneficio economico. Cfr. il nostro lavoro IGLESIAS CARIDAD, M.: *El tratamiento fiscal de la mujer trabajadora y emprendedora en el IRPF*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016.