Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

SESGOS DE GÉNERO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (*)

Miguel Ángel Sánchez Huete
Profesor Agregado
Universitat Autònoma de Barcelona
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6915-273X

Recibido: Mayo, 2022
Aceptado: Julio, 2022

https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.4

RESUMEN

El objeto de este artículo es analizar los sesgos de género presentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello partimos de constatar la existencia de sesgos en la regulación tributaria, y de la necesaria beligerancia de la norma tributaria en las políticas de equidad. Así se analizan tanto el gravamen de los productos de higiene femenina, como el de los servicios de cuidados asociados al rol de la mujer.

Palabras clave: sesgos, discriminación, género, exención, IVA.

(*) El presente trabajo es fruto proyecto de investigación financiado por el Instituto de Estudios Fiscales "Sesgos de género en las normas tributarias. Detección y propuestas para el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido" realizado entre 2021 y 2022.

GENDER BIASES IN VALUE-ADDED TAX

Miguel Ángel Sánchez Huete

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the gender biases present in the Value-Added Tax. To do so, we start from the existence of biases in tax regulation, and the necessary belligerence of the tax regulation in equity policies. In this ways, both the taxation of feminine hygiene products and care services associated with the role of women are analyzed.

Keywords: bias, discrimination, gender, exemption, VAT.

SUMARIO

1. Introducción. 2. La problemática del sesgo y su diferenciación de la discriminación. 2.1. La discriminación directa e indirecta. 2.2. Los sesgos de género. 3. El Impuesto sobre el Valor Añadido y los sesgos del consumo. 3.1. La subjetivizacion como criterio de equidad. 3.2. Los productos de higiene femenina. 3.2.1. *Límites a los tipos reducidos*. 3.2.2. *Notas sobre la situación en España y en otros país*es. 3.2.3. *Una posible solución para España*. 3.3. Los servicios de cuidado. 3.3.1. *La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y los ámbitos a considerar*. 3.3.2. *El riesgo de la exención a entidades privadas lucrativas*. 4. Consideraciones finales. 4.1. Políticas tributarias equitativas y sesgos de género. 4.2. Los sesgos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Existe un amplio consenso en el reconocimiento de la igualdad entre hombres y mujeres como valor, principio y derecho subjetivo. Y también de la prohibición de su lesión a través de la discriminación. Hablar de discriminación y género requiere delimitar el punto de partida que afirma que no existe una plena y efectiva igualdad. De aquí se deriva la necesidad de una acción, también normativa, tanto para combatir las manifestaciones subsistentes de discriminación por razón de sexo como para promover la igualdad real entre mujeres y hombres.

La acción normativa se fundamenta constitucionalmente en tres deberes para los poderes públicos. Son mandatos, particularmente los dirigidos al legislador, que derivan de los art. 14 y 9.2 de la Constitución, y que comportan eliminar situaciones de discriminación e introducir diferencias de tratamiento para procurar un trato igualitario de situaciones diversas. Dichos mandatos suponen afirmar, el primero de ellos, la prohibición de la discriminación por razón de sexo o por cualquier otra circunstancia o condición personal o social. El segundo, la remoción de los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de una igualdad real y efectiva. Y el tercero, la promoción de las condiciones para la efectividad de la igualdad reconocida.

Se exige, así, no solamente el abolir discriminaciones sino acciones positivas que conformen una nueva situación de igualdad real entre personas y grupos. Ello conlleva otorgar tratos equitativos que tengan presente las diferencias existentes entre esas personas y grupos. No cabe duda de que la realidad desigual ha de ser modificada con políticas y medidas equitativas, medidas que pretenden más que una discriminación un trato diverso de las situaciones que también son disimiles.

En este contexto la regulación efectuada por la norma tributaria no resulta indiferente, pues impacta en la igualdad a través de la capacidad económica, y en el género en su función de ordenación extrafiscal. Este impacto de los sistemas fiscales se pone en evidencia de manera particular en recientes Resoluciones del Parlamento de la Unión Europea.

De un lado, la Resolución de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales –Resolución P8_TA-PROV(2019)0014 (2018/2095(INI))–, que pone de relieve la preexistencia de sesgos de género en la regulación tributaria y la necesidad de una información desglosada para poder apreciar su existencia. Dicha Resolución reclama a los Estados y a la Comisión que efectúen evaluaciones periódicas de impacto de género de las políticas fiscales desde la perspectiva de igualdad, y que los Estados miembros compartan buenas prácticas en el diseño de sus mercados laborales y sistemas fiscales. Para ello, y como *prius,* la información y su desglose resultan cruciales. Es necesario una mayor y mejor información en parámetros relevantes para la intervención en políticas de equidad. Así se plantea la necesidad de recogida de datos sobre bases individuales del hogar y de los patrones de consumo. Es ésta sin duda una norma no vinculante pero destinada a tener una gran influencia en el legislador estatal y en la aplicación normativa.

De otro lado, la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 21 de enero de 2021 sobre la estrategia de la Unión para la igualdad de género –2019/2169(INI)–. En ella se afirma que las políticas fiscales tienen diferentes repercusiones en los distintos tipos de hogares; hace hincapié en que la fiscalidad individual puede ser fundamental para lograr la equidad fiscal para las mujeres; subraya los efectos negativos de determinadas formas de imposición fiscal sobre las tasas de empleo y la independencia económica de las mujeres, y señala que las políticas fiscales deben optimizarse para reforzar los incentivos a la participación de las mujeres en el mercado de trabajo. También llama la atención sobre las posibles consecuencias negativas de la imposición conjunta para la brecha de género en materia de pensiones; subraya el impacto de la pobreza menstrual en muchas mujeres europeas, resultado de los costosos productos de higiene menstrual y los altos niveles de imposición de éstos en muchos Estados miembros. Sobre las anteriores consideraciones la mencionada Resolución insta a los Estados miembros a que tomen medidas contra esta forma de discriminación fiscal indirecta y contra la pobreza menstrual (1).

Tales orientaciones ponen de relieve que en el ámbito tributario queda mucho por hacer y, sobre todo, a la hora de analizar el impacto de género en tributos no subjetivos como el Impuesto sobre el Valor Añadido. Hasta la fecha la preocupación se ha centrado, principalmente, al referirse al Impuesto sobre el Valor Añadido, al estudio del gravamen aplicable a los productos de higiene femenina. Sin perder de vista tal cuestión, cabe ampliar el objeto de estudio teniendo presente las recomendaciones anteriores, y particularmente la Resolución de 15 de enero de 2019, que supone contemplar los sesgos que generan las normas en la realidad social vivida.

La tributación impacta de manera diferente en cada una de las personas obligadas a su pago dependiendo de sus circunstancias económicas, sociales, culturales, e incluso, biológicas –Comité de personas expertas (2022: 113)–. Acotar y determinar cuáles han de ser relevantes en la determinación de la carga tributaria es una tarea ardua. No obstante, si lo que se pretende es analizar la norma tributaria y las implicaciones que posee con relación al género, se han de adoptar dos perspectivas. Una, que parta del análisis

(1) Apartado 56 de la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 21 de enero de 2021 sobre la estrategia de la Unión para la igualdad de género (2019/2169 (INI)).

de la norma jurídica en sí, de su sentido y las correlaciones que posee. Supone, principalmente, analizar la lógica y principios de ordenación del ámbito tributario, pero también considerar el papel que en tal contexto posee el valor, principio y derecho que constituye la igualdad reconocida en el ordenamiento constitucional. Y, la otra perspectiva, que contemple las funciones que la norma tributaria cumple en la ordenación de la sociedad y, en concreto, sus repercusiones con relación a la atribución de roles y papeles a los miembros de la comunidad por razón de su sexo –Sánchez (2020)–.

Se ha de partir de la existencia de mandatos normativos superadores de un estado de cosas inequitativo, en que perviven desigualdades entre hombres y mujeres. Lo cual nos lleva a hablar de la necesidad de eliminar los sesgos en materia de género, en la medida que supongan elementos que dificultan o impidan conseguir la igualdad. La detección de tales sesgos exige interrogarnos sobre su sentido ¿Qué son? ¿Están prohibidos? ¿Son evidencias de discriminación? Es preciso aquilatar el sentido propio del sesgo, y evaluar la diversidad del trato que origina pues, como veremos, no siempre constituye la discriminación que el ordenamiento prohíbe.

Las anteriores reflexiones sirven de base para acotar nuestro objeto de estudio en torno al Impuesto sobre el Valor Añadido para analizar los sesgos de género existentes. Ello conlleva el reto de evaluar, a través de los indicadores en los que habitualmente se manifiestan las desigualdades –ámbito del cuidado y del trabajo dentro y fuera del hogar–, los impactos de género de un impuesto en donde las circunstancias personales y familiares no son tenidas en cuenta para cuantificar su importe. Dicho análisis ha de hacer posible la detección de los eventuales sesgos existentes, la evaluación de su trascendencia, y el establecimiento de pautas propositivas con relación a eventuales políticas normativas tributarias.

2. LA PROBLEMÁTICA DEL SESGO Y SU DIFERENCIACIÓN DE LA DISCRIMINACIÓN

El principio de igualdad no impide las desigualdades, únicamente aquéllas que son prohibidas expresamente por el art. 14 de la CE, y siempre que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables (2). Indica el Tribunal Constitucional que: «Este principio (referido a la prohibición de discriminación del art. 14 de la CE) no prohíbe al legislador contemplar la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas o darle un tratamiento diverso, porque la esencia de la igualdad consiste, no en proscribir diferenciaciones o singularizaciones, sino evitar que estas carezcan de justificación objetivamente razonable en el marco de la proporcionalidad de medios […]» (3).

La discriminación supone introducir una diferencia, o no eliminarla, sin que exista justificación, pero ¿bastaría entonces aducir razones para que una discriminación se considere justificada? La relevancia o irrelevancia de la diferencia que se introduce resulta una elección de valor; no son meras diferencias objetivas, pues sin duda entre hombres y muje-

(2) STC 197/2000, de 24 de julio, FJ 5º.
(3) STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3º.

res existen diferencias, pero ello no quiere decir que todas sean relevantes. En definitiva, el juicio de relevancia para establecer que un trato es discriminatorio se efectúa por una elección de valor que aparece históricamente condicionada –Bobbio (1993: 72-74)–.

El art. 14 de la CE contiene un claro mandato de equiparación al afirmar que las condiciones y circunstancias que indica no pueden ser tenidas en cuenta para establecer una diferencia. Las diferencias entre las personas basadas en el nacimiento, raza, sexo, religión, opinión, o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, no resultan relevantes para efectuar tratos desiguales, no justifican una desigualdad. En consecuencia, la conducta discriminatoria se cualifica por el resultado peyorativo para el sujeto que la sufre, que ve limitados sus derechos o sus legítimas expectativas por la concurrencia en él de un factor cuya virtualidad justificativa ha sido expresamente descartada por la Constitución, por su carácter atentatorio a la dignidad del ser humano (4).

2.1. La discriminación directa e indirecta

Según la inmediatez en su verificación la discriminación puede ser directa o indirecta.

La discriminación directa es la situación en que se encuentra una persona que sea, haya sido, o pudiera ser, tratada en atención a su sexo de manera menos favorable que otra en situación comparable –art. 6 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad mujeres y hombres (en adelante LOI)–. El legislador tributario no establece un régimen diferenciando el sexo de los destinarios y las destinatarias. La norma expresamente no determina quién ha de contribuir por razón del sexo o del rol social que se ocupa. Ahora bien, el hecho de que el sexo no determine directa e inmediatamente la carga tributaria no quiere decir que resulte inocuo. Pues en la tributación existen tratos diferenciadores que pueden llevar a discriminar de manera indirecta o implícita. En tal caso la diferencia se establece no directamente en relación con la circunstancia personal o social que indica el art. 14 de la CE, sino con la posición social o económica ocupada habitualmente por el individuo, es una forma refleja y mediata de diferenciar.

La discriminación indirecta es también discriminación, posee los mismos efectos y resulta prohibida, aunque su manifestación sea diversa. Se considera discriminación indirecta por razón de sexo la situación en que una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros pone a personas de un sexo en desventaja particular con respecto a personas del otro, salvo que dicha disposición, criterio o práctica puedan justificarse objetivamente en atención a una finalidad legítima y que los medios para alcanzar dicha finalidad sean necesarios y adecuados –art. 6.2 de la LOI–. Éste es un concepto ampliamente desarrollado en el ámbito laboral –Perán (2009)– (5). También la jurisprudencia

(4) STC 197/2000, de 24 de julio, FJ 5º.

(5) El mismo aparecía recogido en el art. 2 de la Directiva 97/80/CE, del Consejo, de 15 de diciembre de 1997, también el art. 2 de la Directiva 2006/54/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2006, relativa a la aplicación del principio de igualdad de oportunidades e igualdad de trato entre hombres y mujeres en asuntos de empleo y ocupación. Necesaria referencia en derecho antidiscrimintorio resulta la reciente ley española 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación.

del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tratado la temática aludiendo a medidas que, aunque estén formuladas de manera neutra, perjudican a un porcentaje muy superior de mujeres que de hombres, a menos que la medida controvertida esté justificada por factores objetivos ajenos a cualquier discriminación por razón de sexo (6).

La anterior doctrina sobre la discriminación indirecta ha sido acogida por nuestro Tribunal Constitucional indicando que para que ésta tenga lugar es necesario que exista una norma, o una interpretación, o aplicación de ésta, que produzca efectos desfavorables para los integrantes de uno u otro sexo (7). Ahora bien, tal juicio demanda algunos aspectos a considerar.

El primero, que el objeto de comparación no son los individuos, sino los grupos sociales en que se ponderan estadísticamente sus diversos componentes individuales; «es decir, grupos entre los que alguno de ellos está formado mayoritariamente por personas pertenecientes a una de las categorías especialmente protegidas por el art. 14 CE, en nuestro caso las mujeres» (8).

El segundo, que cuando se denuncia la discriminación indirecta no se exige aportar, como término de comparación, la existencia de un trato más beneficioso atribuido única y exclusivamente a los varones; basta que exista, «en primer lugar, una norma o una interpretación o aplicación de la misma que produzca efectos desfavorables para un grupo formado mayoritariamente, aunque no necesariamente de forma exclusiva, por trabajadoras femeninas […]» (9).

El tercer aspecto, se requiere que los poderes públicos no puedan probar que la norma, que dispensa una diferencia de trato, responde a una medida de política social justificada por razones objetivas, y ajena a toda discriminación por razón de sexo. En suma, para que quepa considerar vulnerado el derecho y mandato antidiscriminatorio consagrado en el art. 14 CE debe producirse un tratamiento distinto y perjudicial de un grupo social formado de manera claramente mayoritaria por mujeres u hombres, respecto de bienes relevantes y sin que exista justificación constitucional suficiente que pueda ser contemplada como posible límite al referido derecho.

De especial utilidad para determinar la existencia de la discriminación indirecta resulta acudir a los datos estadísticos. A tal fin en el ámbito judicial se puede recabar informe o dictamen de órganos competentes como reconoce el art. 13 de la LOI. Este aspecto posee relación con la obligación de que los poderes públicos introduzcan, a la hora de elaborar sus estudios y estadísticas, la variable de sexo incluyendo indicadores que permitan un mejor conocimiento de las diferencias de roles y situaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene una consolidada doctrina sobre la admisión de los datos estadísticos para cuestionar el carácter no discriminatorio de una norma –Cordero (2012: 2)–. En esta línea, si bien con una especial incidencia en los sesgos de género, la Resolución del Parlamento de la Unión Europea de 15 de

(6) De interés la Sentencia del Tribunal de Justicia 8 de mayo de 2019, asunto C-161/18: *Villar Láiz* donde recoge la doctrina anterior.

(7) STC 22/1994, de 27 de enero, FJ 4º.

(8) STC 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 7º.

(9) STC 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 7º.

enero de 2019 demanda a los Estados miembros una mayor información segregada para apreciar la variable de género.

2.2. Los sesgos de género

El sesgo, en general, y el de género, en particular, resulta un concepto que progresivamente ha ido adquiriendo un mayor protagonismo y uso en diversos ámbitos. De ahí el interés por analizar su significado y delimitarlo de la idea de discriminación. También, y de forma asociada, se ha de poner de relieve la utilidad de las fuentes informativas que permiten su detección.

El Diccionario de la Real Academia define sesgo con una pluralidad de acepciones de las que podemos destacar: «1. adj. Torcido, cortado o situado oblicuamente. […] 6. m. Curso o rumbo que toma un negocio. […] 7. m. Estad. Error sistemático en el que se puede incurrir cuando al hacer muestreos o ensayos se seleccionan o favorecen unas respuestas frente a otras». De tales ideas puede apuntarse una delimitación del término sesgo de género como indicio con el que de manera indirecta o velada se pretende favorecer la pervivencia o establecimiento de situaciones de inequidad en la relación entre hombres y mujeres.

Los sesgos pueden apreciarse tanto ante situaciones o tratos que aparentemente supongan un beneficio como ante aquellas situaciones que no lo sean. El beneficio en tales supuestos será aparente y/o parcial, como pensamos que sucede con relación a la deducción tributaria establecida en el IRPF de la mujer trabajadora por hijo o hija a cargo (10). En tal nota el sesgo posee una clara relación con la discriminación indirecta, por su apariencia inocua o neutra.

La discriminación indirecta y el sesgo tienen en común ese carácter silencioso o poco evidente de su expresión, así como su ubicuidad en diversos ámbitos. Tal aspecto ha llevado, en ocasiones, a su no diferenciación hablando de forma indistinta de sesgo expreso o directo y sesgo indirecto –ver Stotsky (2005)–. De manera concreta, el considerando K de la Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión también alude a sesgos de género explícitos e implícitos con plena equiparación a la discriminación «[…] las políticas fiscales podrían tener sesgos de género explícitos o implícitos; que un sesgo sea explícito significa que una disposición fiscal se dirige directamente a hombres o a mujeres de una manera distinta, mientras que un sesgo implícito supone que la disposición se aplica teóricamente por igual a ambos pero, en realidad, existe una discriminación, ya que esa política interactúa con patrones de comportamiento o ingresos cuyo impacto sobre cada género es di-

(10) Es una medida (art. 81, Deducción por maternidad de la LIRPF) que asocia tres aspectos que han de darse: la filiación, la guarda, y la actividad laboral. Como hemos afirmado la eficacia de tal medida en clave de igualdad de género es dudosa, ya que afirma implícitamente que la mujer, además de trabajar, ha de cuidar los hijos menores. Con ello se perpetúa en el papel tradicional de cuidadora a la mujer, aumentando las tareas que ha de desempeñar y consolidando roles que habría que superar. Pero también se posterga, y excluye, al varón de las tareas de cuidado de las que tradicionalmente se ha visto relegado. Ver Sánchez (2021).

ferente […]» (11). No obstante, entendemos que cabe diferenciar la discriminación –sea directa o indirecta– respecto del sesgo.

El sesgo no siempre evidencia una discriminación, para que sea tal ha de cumplir los requisitos analizados, esencialmente, la inexistencia de otro interés legítimo que justifique la diferencia de trato. El sesgo constituye indicio de la discriminación, no es discriminación en sí. No entenderlo de este modo supone introducir un concepto cuya utilidad no alcanzamos a ver respecto a los existentes de discriminación directa e indirecta. También el sesgo puede detectarse en dos momentos: en la creación de la norma –sesgo legal o normativo– y en el momento de su aplicación –sesgo aplicativo– especialmente relevante en nuestros días en los procesos de inteligencia artificial –Amunátegui (2020: 58)–.

En consecuencia, el sesgo de género en clave tributaria resulta un trato, fruto de un criterio, disposición o práctica respecto de una persona o colectivo por razón de su pertenencia a uno u otro género, que origina una inequidad, o apunta a su existencia, aunque no siempre dé lugar a una discriminación. El sesgo es un aspecto relacionado con la prueba, asociado a la idea de indicio, pero que no supone la constatación de una discriminación. Es elemento indicativo de la posible existencia de un trato diferencial por razón de género que puede ser inequitativo.

En todo caso el sesgo es indicio de inequidad que pone en alerta el mandato de los poderes públicos para eliminar los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de la igualdad del art. 9.2 de la CE. Permite detectar el cumplimiento del deber –en puridad deberes– de los poderes públicos a promover las condiciones, con acciones equitativas, para que la igualdad y libertad sean reales y efectivas, a remover los obstáculos que dificulten o impidan su plenitud, y a facilitar la participación ciudadana. Resulta así que el sesgo no impide la existencia de una justificación del indicio de inequidad que apunta; pueden existir otros derechos y valores en liza que han de ser aquilatados. Los conflictos de derechos y valores resultan inevitables en contextos de pluralismo democrático, y nunca son fáciles de resolver pues exigen ponderar y equilibrar su confluencia. Ahora bien, eso sí, el sesgo es testimonio de que los tratos equitativos no se están dando, poniendo de manifiesto el incumplimiento del deber público del art. 9.2 de la CE.

La importancia del sesgo reside precisamente en ser un instrumento para evitar, alertando, tratos discriminatorios. Actúa como elemento preventivo para mitigar las consecuencias lesivas que supone la discriminación, y evidencia normalmente el incumplimiento del deber establecido en el art. 9.2 de la CE. Es así como los sesgos de género, aun no resultando discriminatorios, se plantean como indicios que dificultan la igualdad real y efectiva, y constatan la vulneración por los poderes públicos del deber asociado a procurar una igualdad real y efectiva. Como coordenadas fundamentales para analizar el impacto de las políticas fiscales en las desigualdades de género es básico la detección de discriminaciones no justificadas –también sesgos– y el análisis causal de los efectos diferenciales de las políticas tributarias –Comité de personas expertas (2022:112)–. En este punto, y en el ámbito de la detección, acotar los sesgos resulta un aspecto fundamental.

(11) Resolución P8_TA-PROV(2019)0014, del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión (2018/2095(INI)).

Frecuentemente los sesgos se evidencian de manera indirecta u oblicua por lo que la información estadística, sensible en clave de género, resulta básica, en especial la que facilita los patrones de renta y consumo. En tal perspectiva la norma tributaria se explica y aplica con relación a un contexto socioeconómico concreto que ha de tenerse muy presente. Y no se trata de efectuar interpretaciones económicas de la norma jurídica sino de adoptar las perspectivas acogidas en el art. 3.1 del Código civil relativas a tener en cuenta su finalidad y la realidad social del tiempo de su aplicación.

El Parlamento Europeo en su Resolución de 15 de enero de 2019 efectúa una petición (n.º 27) a la Comisión y a los Estados miembros para que «efectúen evaluaciones periódicas del impacto de género de las políticas fiscales desde una perspectiva de igualdad de género, centrándose en el efecto multiplicador y el sesgo implícito para garantizar que no exista ningún rasgo discriminatorio directo o indirecto en ninguna política fiscal de la Unión».

La Recomendación del Consejo de 20 de julio de 2020, en relación con el Programa Nacional de Reformas de 2020 de España, indica dos aspectos a considerar (12). De un lado, la necesidad de reforzar las infraestructuras esenciales, en donde el sistema sanitario ocupa un papel importante, cuestión que atañe al rol de cuidado. Y, de otro lado, mejorar la cobertura y la adecuación de los regímenes de apoyo a la familia. En definitiva, dentro las orientaciones generales para políticas económicas que se efectúa en el marco del art. 121.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), el Consejo destaca dos ideas clave: el reforzar las infraestructuras esenciales vinculadas con el sistema sanitario –aunque la redacción pudiera dar otras interpretaciones más genéricas (13)–, y el mejorar los regímenes de apoyo a la familia (14). Tales fines poseen un claro impacto de género por atañer al cuidado, ya sea, con relación a la calidad de la sanidad y de los servicios, o ya sea, por afectar a la familia.

3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LOS SESGOS DEL CONSUMO

En el Estudio sobre Igualdad de género y fiscalidad en la Unión Europea de 2017 se pusieron de relieve los efectos inequitativos que el IVA origina en las mujeres (15). De éstos podemos destacar diversos aspectos.

(12) Recomendación del Consejo de 20 de julio de 2020 relativa al Programa Nacional de Reformas de 2020 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad para 2020 de España (2020/C 282/09).

(13) El apartado 1 de la Recomendación habla *in fine* de: «Reforzar la capacidad y resiliencia del sistema sanitario en lo relativo a los trabajadores sanitarios y a los productos médicos y las infraestructuras esenciales». Pudiera interpretarse que reforzar alude a dos contenidos, la capacidad y resiliencia del sistema sanitario y a las infraestructuras esenciales. En tal supuesto la recomendación sería más amplia pudiendo alcanzar a una pluralidad de servicios públicos.

(14) El apartado 2 alude a: «Respaldar el empleo mediante medidas encaminadas a preservar los puestos de trabajo, incentivos eficaces a la contratación y el desarrollo de las capacidades. Reforzar la protección por desempleo, en particular para los trabajadores atípicos. Mejorar la cobertura y la adecuación de los regímenes de renta mínima y de apoyo a la familia, así como el acceso al aprendizaje digital».

(15) Departamento Temático C del Parlamento Europeo: *Gender equality and taxation in the European Union* (Igualdad de género y fiscalidad en la Unión Europea) (2017): 43-44.

El primero, y como presupuesto, la falta general de datos desglosado por género para evaluar y medir adecuadamente el impacto que posee la carga tributaria en los patrones de consumo.

El segundo, constata que la mujer posee, en términos generales, menores ingresos que los hombres. Tal aspecto aparece asociado al hecho de que gasta un mayor porcentaje de sus ingresos en concretos consumos relacionados al cuidado y asociados al rol. Ello genera un efecto regresivo en la carga tributaria que supone el IVA, al no poder diferenciarse convenientemente estas situaciones.

Y, el tercer aspecto, pone de relieve algunos efectos perniciosos del incremento de los impuestos de consumo. Un IVA más elevado en productos y servicios asociados al cuidado y al hogar supone el incremento de los precios que pueden hacer más atractiva la producción familiar, incentivando a las mujeres que trabajaban fuera a reasignar el tiempo de trabajo en el hogar. Es así como los mayores impuestos al consumo hacen que la producción de tales servicios en el seno familiar sea de mayor interés, empujando a la mujer a dicho trabajo no remunerado e invisibilizado en el hogar. En tal escenario el rol social compele a la mujer a que renuncie al trabajo fuera del hogar y retorne al trabajo no remunerado en el seno de éste.

Lo anterior creemos que evidencia la existencia de una realidad económica, sociológica y biológica diversa que precisa de una solución tributaria equitativa, acorde a su singularidad.

Existe una realidad económica, acotada por el hecho de que las mujeres son el colectivo que menores ingresos posee, y mayores demandas de consumos específicos presenta. Tal nota afecta por partida doble a la medición de su capacidad económica, pues la mayor necesidad en bienes y servicios –de los cuales no puede sustraerse por imperativo del rol– se conjuga con los menores recursos poseídos.

Sociológicamente, se constata como el grupo mujeres presenta unas pautas de concretos consumos asociados al rol vinculados al cuidado. Éste es un aspecto en donde las pautas de género compelen de manera forzosa al consumo de determinados productos y servicios.

Las mujeres, y por cuestiones estrictamente biológicas, poseen necesidades básicas específicas relativas a la higiene. Con dicha nota aparece el elemento biológico, el sexo, presentando un elemento singularizado y que, sin duda, condicionantes de género predeterminan su trato –De la Fuente (2016)– (16).

Antes de tratar la temática sobre los consumos en productos de higiene femenina o el gravamen de los servicios de cuidado, se nos plantea la posibilidad de subjetivar el gravamen que supone el IVA.

3.1. La subjetivización como criterio de equidad

El IVA se define como un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo –art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

(16) En la misma línea el informe realizado por Institut per a l'Estudi i la Transformació de la Vida Quotidiana evidencia sesgos de género del IVA.

(en adelante LIVA)–, nada indica sobre su carácter real o sobre su consideración objetiva. Tales aspectos resultan criterios de clasificación y ordenación doctrinal que permiten connotar y delimitar las principales características de los impuestos. Son así notas que ayudan a la explicación y agrupación de los impuestos más que aspectos determinantes –jurídicamente determinantes– del impuesto en cuestión.

En tal sentido la doctrina, y por todos Menéndez Moreno, acostumbra a ordenar y clasificar los impuestos atendiendo a diversos criterios: según la situación descrita en el hecho imponible, se habla de impuestos personales y reales y, según los criterios de cuantificación de la deuda, pueden ser subjetivos y objetivos. Si bien se admite que pueden existir impuestos personales que sean subjetivos y objetivos, e impuestos reales que pueden ser subjetivos u objetivos, aunque se constata que lo frecuente será que los impuestos personales sean a su vez subjetivos –Menéndez (2018: 119-120)–. Así resulta que la subjetividad a la que se alude no resulta consustancial o intrínseca al impuesto por el hecho de que su objeto de gravamen sean personas o bienes, derechos o actividades.

Que un impuesto atienda aisladamente a la cosa o su producto, prescindiendo de la situación personal del titular de la actividad o del bien –impuesto real–, no impide que pueda modularse en función de las condiciones del contribuyente. Este proceso de subjetivación supone considerar y contemplar el aspecto personal y familiar que conlleva la realización del hecho imponible. No supone alterar el hecho imponible del tributo, pero sí intervenir sobre los aspectos que permiten su cuantificación.

Para conseguir tal efecto, y nos referimos al IVA, sería necesario modular su gravamen sobre la base de concretos consumos significativos que evidencien una mayor necesidad, o que la conjunción de cargas personales y/o familiares manifiesten indirectamente menor capacidad. Efectuar estudios estadísticos y económicos sobre las necesidades de hogares empobrecidos, generalmente familias monoparentales a cargo de mujeres, o consumos vinculados a necesidades básicas del cuidado, no cubiertas por servicios públicos, resultan necesarios para medir la capacidad contributiva.

Se trata, por tanto, de que en los elementos que modulan la cuantificación del impuesto –base imponible, tipo, cuota– se introduzcan aspectos que permitan tener en cuenta las circunstancias personales físicas y familiares del sujeto pasivo. Son expresivos los ejemplos que plantea la bonificación a familias numerosas del IBI (art. 74.4 de la LHL) o la exención a las personas discapacitadas del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica [art. 93.1.e) de la LHL].

Evitar o corregir los sesgos de género que pueda tener el IVA pasa por hacerlo más subjetivo a través de tener en consideración las circunstancias personales y familiares que concurren, y que resultan determinantes para el gravamen de la capacidad económica. Cabe recordar que no se ha de gravar toda capacidad de pago evidenciada, ha de gravarse la capacidad contributiva, aquella que resulta después de descontar los recursos necesarios para la supervivencia –Sainz (1993: 107-110)–.

En definitiva, no resulta un axioma o un presupuesto normativo la imposibilidad de que el IVA pueda considerar los aspectos personales y familiares del sujeto que soporta su carga. Es un impuesto susceptible de ser subjetivado sobre la base de considerar aspectos intrínsecamente personales o elementos familiares, si bien de manera refleja.

Supone actuar sobre consumos y servicios asociados al rol de género asignado. La subjetividad deriva de aprehender las pautas de consumo características de colectivos a los cuales se pretende favorecer, por soportar una excesiva carga, o por verse compelidos de forma obligatoria –obligatoriedad social propia del género, que no jurídica– a tales consumos. Supone medir la capacidad económica de forma indirecta, a través de consumos indicativos de las características personales y familiares del sujeto contribuyente (17).

3.2. Los productos de higiene femenina

Los productos para la higiene femenina resultan imprescindibles para su salud, bienestar, y capacidad de desarrollo. Tal nota les hace acreedores de la consideración de básicos a efectos de su gravamen por el IVA, tanto para adecuarlos a la capacidad económica como para permitir el acceso a tal consumo por las implicaciones que posee.

El carácter básico resulta indiscutible por su necesidad cotidiana al aparecer vinculado al hecho biológico de ser mujer. Refuerza dicho carácter las consecuencias que conlleva para otros ámbitos de relación. En este sentido existen experiencias que evidencian cómo la ausencia de tales medios de higiene y salud no tan sólo dificultan, sino que llegan a imposibilitar la educación, el trabajo y el desarrollo (18). En esta orientación tanto la educación como el trabajo constituyen derechos que han de ser preservados en su ejercicio y que la ausencia de tales productos dificulta.

Como medidas acordes para tratar tal situación se plantea el establecimiento o la creación de un tipo 0% o un tipo superreducido para su consumo. Tales medidas, en principio, resultan las más adecuadas por los efectos distorsionadores que puede resultar de la exención. La exención en el IVA supone, como regla general, la imposibilidad de deducirse el IVA soportado, lo que acostumbra a provocar un aumento de precio para compensar tal situación. La aplicación de tipos reducidos o tipos 0% –en puridad exenciones con derecho a deducir el IVA soportado– no perjudica dicha posibilidad de deducción, no generando dicho efecto distorsionador.

El establecimiento de tipos 0% o tipos reducidos no resulta inédita en España, este tratamiento es el otorgado por el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) a tales productos. También, y desde 1 de enero de 2021, en Reino Unido se aplica el tipo del 0% al IVA a dichos consumos (19). Ahora bien, tales territorios tienen en común que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. De ahí la necesidad de explicitar, de un lado, las limitaciones normativas y aplicativas que supone dicha Directiva. De otro lado, analizar la regulación existente en España a tales

(17) No se entiende muy bien al *Libro Blanco* cuando afirma que el objetivo del IVA es exclusivamente recaudatorio cuando seguidamente indica cuatro finalidades asignadas a los tipos, algunas tan claramente extrafiscales como la de facilitar el consumo de bienes y servicios de primera necesidad. Comité de personas expertas (2022: 149 y 155).

(18) Ver Informe: *Hacia una mejor inversión en la salud y la higiene menstrual enero 2021*. Disponible en: [https://thecaseforher.com/wp-content/uploads/2021/02/making-the-case-spanish.pdf].

(19) Ver: [https://www.gov.uk/government/news/tampon-tax-abolished-from-today].

consumos, contextualizándola con la existente en otros Estados de la Unión Europea. Y, por último, reflexionar sobre las alternativas posibles, de manera que se aquilaten tanto los límites que impone la Directiva como las posibilidades normativas de la ley nacional.

3.2.1. *Límites a los tipos reducidos*

La Directiva 2006/112/CE establece como regla general la aplicación de un tipo impositivo normal que será fijado por cada Estado miembro. En su art. 96 afirma que: «Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios».

A tal regla general se prevé la posibilidad de fijar algunos tipos inferiores. Se reconoce que los Estados podrán fijar uno o dos tipos reducidos, si bien se predetermina el ámbito de discrecionalidad del legislador para la fijación de los mismos. Cuantitativamente, indica el artículo 99.1, que los tipos reducidos no pueden ser inferiores al 5%. Este 5% resulta así un umbral máximo para fijar tipos reducidos, no pudiendo ser inferior al mismo. De manera cualitativa, la posibilidad de establecer tipos reducidos se vincula a las categorías que figuran en el Anexo III de la Directiva (20). En este último sentido en el anexo se alude a concretos consumos sensibles en clave de género a considerar.

En el apartado 3 se refiere a los productos farmacéuticos utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina.

En el apartado 10 con relación al suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social.

En el apartado 17 alude a la prestación de asistencia sanitaria y dental.

La finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA –señala la doctrina del Tribunal de Justicia de la UE– consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios (21).

En la actualidad la posible existencia de un tipo cero o tipo reducido –inferior al 5%– constituye una excepción temporal otorgada a ciertos Estados miembros sobre la base de que dichos tipos ya estaban en vigor antes del 1 de enero de 1991, limitándose a los bienes a los que se aplicaban por aquel entonces. Así el art. 110 de la Directiva indica que aquellos países que el «1 de enero de 1991 concedían exenciones con derecho a deducción

(20) El artículo 98 afirma que: «1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. 2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III. 3. Al aplicar los tipos reducidos establecidos en el apartado 1 a las categorías que se refieren a bienes, los Estados miembros podrán utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías».

(21) Ver la sentencia de 9 de marzo de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 22 y jurisprudencia allí citada.

del IVA […] o aplicaban tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido podrán mantenerlos». Este es el caso de España que tiene un tipo del 4%, Irlanda (4,8%), Italia y Francia (4%) o Luxemburgo (3%), entre otros. De ahí que, en su forma actual, el Derecho de la Unión no permite la aplicación de un "tipo cero de IVA" a los productos de higiene femenina (22).

No obstante se está tramitando una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido {SWD(2018) 7 final} – {SWD(2018) 8 final} COM(2018) 20 final. La propuesta permitirá a los Estados miembros actuar con mayor flexibilidad a la hora de fijar los tipos, e incluye la posibilidad de aplicar cualquier tipo reducido del IVA.

La modificación proyectada supone que el artículo 98 de la Directiva autorice a los Estados miembros a aplicar un máximo de dos tipos reducidos, no inferiores al 5%. No obstante, también se les permitirá aplicar un tipo reducido para el que no se requiere el mínimo del 5%, y una exención con derecho a deducción del IVA. El precepto proyectado afirma que: «Artículo 98.1. Los Estados miembros podrán aplicar un máximo de dos tipos reducidos. Los tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no será inferior al 5%. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán aplicar, además de los dos tipos reducidos, un tipo reducido inferior al mínimo del 5% y una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior. 3. Los tipos reducidos y las exenciones aplicados conforme a los apartados 1 y 2 solo beneficiarán al consumidor final y se aplicarán para perseguir, de manera consistente, un objetivo de interés general. Los tipos reducidos y las exenciones contemplados en los apartados 1 y 2 no se aplicarán a los bienes o servicios de las categorías que figuran en el anexo III bis».

Al amparo de la anterior norma sería posible la existencia de tipos 0% en el IVA, aunque la aprobación de tal disposición resulta incierta. La modificación pretendida resulta estructural en la lógica del IVA, pues el establecimiento de una mayor libertad en la fijación de tipos conlleva una menor armonización sobre dicho impuesto. Se originaría lo que podríamos denominar una "desarmonización" de este tributo.

Recientemente también estamos viendo cómo la necesidad de aplicar tipos cero a diversos productos ha llevado a urgentes modificaciones. Así las Directivas que permiten adoptar medidas específicas, excepcionales, y temporales, con relación a concretos tipos aplicables vinculados a los consumos de la pandemia del COVID-19 (23). De manera concordante, y a su amparo, el gobierno español estableció un tipo impositivo del Impuesto so-

(22) Ver Petición n.º 1124/2015, presentada por D. S., de nacionalidad británica, sobre la reducción al 0% del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que se aplica a los productos de higiene femenina. Comisión de Peticiones. Parlamento Europeo 27.7.2020. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/PETI-CM-587603_ES.pdf].

(23) La Directiva (UE) 2020/2020 del Consejo, de 7 de diciembre de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a medidas temporales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para el diagnóstico *in vitro* de esta enfermedad en respuesta a la pandemia de COVID-19 y la Directiva (UE) 2021/1159 del Consejo, de 13 de julio de 2021, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19.

bre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y centros hospitalarios (24). Es una medida temporal, y sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que está siendo objeto de prórroga (25).

El anterior estado de cosas enfatiza el hecho de que las posibilidades de los Estados son limitadas, pues aparecen condicionadas por la normativa de la Unión Europea.

3.2.2. *Notas sobre la situación en España y en otros país*es

La ley sobre el IVA española prevé tres tipos impositivos aplicables: el general del 21%, el reducido del 10% y el reducido –coloquialmente también llamado superreducido– del 4%.

En España se aplica al consumo de los productos de higiene femenina el tipo reducido del 10% del IVA, aunque se ha de matizar, pues no a todo el Estado español se aplica el IVA. Así, no se aplica en Canarias, en donde rige el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) el cual posee un tipo 0% para tales productos. En Ceuta y Melilla tales productos tributan al 7% de su Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

En países de la Unión Europea en los que se aplica el IVA el tratamiento es muy variado. La disparidad de su régimen, al margen de las sensibilidades y opciones políticas, depende de la persistencia de tipos reducidos inferiores al 5% con anterioridad al 1 de enero 1991.

Sumariamente se observa que en los porcentajes más elevados destacan los de Hungría con el tipo del 27%, Suecia, Dinamarca y Croacia con el 25% y Finlandia con el 24%. Los gravámenes más frecuentes son aquellos en los que el tipo aplicable fluctúa entre el 6% a 10% (26). Así puede apreciarse una notable disparidad que cabe agrupar en diversos tramos para apreciar el rango de gravamen existente:

Tipo 0% – 2 países;

Tipo 3% a 5,5% – 4 países;

Tipo 6% a 10% – 13 países;

(24) Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.

(25) Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores. También por la D.A. 1ª del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables.

(26) Según los tipos aplicables según Anexo III en relación con el 3 de Productos farmacéuticos en *VAT rates applied in the Member States of the European Union Situation at 1st January 2021*. Disponible en: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf].

Tipo 11% a 20% – 3 países;

Tipo 21% a 27% – 5 países.

El tratamiento dispensado denota que generalmente no se considera a tales productos como básicos. Pues en la actualidad, y de acuerdo con la Directiva del IVA, puede aplicarse el tipo reducido del 5%, y en muchos de estos países no se efectúa.

En definitiva, y pesar de la conveniencia de fijar tipos impositivos lo más reducidos posibles, dada la importancia y necesidad de tales productos, se observa una resistencia a su fijación. Sin duda es preciso un mayor compromiso de los Estados de la Unión Europea para una aplicación de tipos reducidos, pues con la regulación actual es posible una reducción de muchos de ellos. Ahora bien, el régimen tributario dispensado, aun siendo indicio claro de inequidad, puede ser compensado con activas políticas de gasto público –de entregas gratuitas– como pondremos de relieve.

3.2.3. *Una posible solución para España*

Como venimos exponiendo las mujeres presentan patrones de consumo peculiares derivados no tan solo de los roles tradicionales de asistencia y cuidado sino también de sus características biológicas, cuyo trato no resulta inocuo en clave de género. En tal contexto cabe considerar los sesgos existentes derivados de concretos consumos asociados a la higiene femenina.

Se afirma que el gravamen del IVA de los productos de higiene femenina precisa una especial consideración (27). Ello es indubitado por aparecer vinculado al hecho biológico de ser mujer. Pero también por sus implicaciones para el acceso a la educación y a la posibilidad de efectuar un trabajo fuera del hogar, fundamentales en la lucha contra la segregación que supone el género. El tipo impositivo establecido en la actualidad para tales productos es del 10% contrasta con el 4% destinado a productos considerados como básicos. A fin de subsanar tal estado de cosas se ha anunciado su modificación –su gravamen al 4%– si bien aún no ha tenido lugar (28).

(27) La Resolución del Parlamento en su apartado 21 alude a la pobreza menstrual y lamenta que los productos higiénicos femeninos y los productos y servicios para el cuidado de niños, personas mayores o personas con discapacidad no se consideren aún productos básicos en todos los Estados miembros. Es por lo que pide a todos los Estados miembros que eliminen los llamados "impuestos por cuidados y tampones" aprovechando la flexibilidad introducida en la Directiva sobre el IVA y aplicando exenciones o un tipo de IVA del 0% a dichos bienes básicos esenciales. Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión (2018/2095(INI)).

(28) Dicha modificación ya se ha realizado pues el presente artículo se cerró con anterioridad. En este sentido y mediante el art. 78 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 se suprime la letra b) del apartado uno.1.6º y se añade el punto 7º al apartado 1.dos. En virtud de tal modificación se aplica el tipo del 4% a las entregas de compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales. Modificaciones necesarias, pero no suficientes como sustentamos.

Sin duda los productos de higiene femenina, compresas, tampones, copas menstruales y productos similares son productos básicos, por su carácter imprescindible en la vida de las mujeres. Dicho carácter deriva del hecho de que la higiene femenina no es una opción, la menstruación es una cuestión estrictamente biológica; existe, no es social, cultural o discutible u opinable su existencia. Además de su necesidad intrínseca –biológica–, posee implicaciones –relacionales– en ámbitos como la educación y el trabajo como indicamos. Precisamente en Ruanda se eliminó el gravamen de tales productos por el hecho de que la pobreza menstrual obligaba a las mujeres y niñas a no acudir a la escuela o al trabajo –Isimbi (2020)–. Son así productos fundamentales, tanto para la vida autónoma personal como para el desarrollo vital en el contexto social.

El no tener en cuenta tal carácter, efectuando un trato acorde, supone una diferencia no justificable y peyorativa hacia las mujeres. Es esta una diferencia que pivota no tanto en los roles del género como en el sexo de la contribuyente –aunque asociado–, pues dicho trato se efectúa por razón de que las mujeres utilizan tales productos.

Es un trato diverso, en consideración de otros consumos que integran el tipo aplicable del 10% y que resultan opcionales –o no tan imprescindibles–, como son los consumos de flores y plantas de carácter ornamental o el acudir a un espectáculo o los servicios de hostelería (29). Es también un trato peyorativo, pues establece un gravamen superior con relación a otros productos equiparables en su necesidad –gravados al 4%– como los libros, periódicos y revistas.

Sobre la base de lo anterior el tratamiento tributario deparado supone un sesgo intolerable que origina una discriminación. Es este un trato inequitativo susceptible de ser considerado como discriminación indirecta. Discriminación en cuya calificación cabe considerar los requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional al aplicar el test del juicio de igualdad en la ley o ante la ley del art. 14 de la CE a las normas tributarias:

1.º Existencia de una diferencia de trato. La igualdad que el artículo 14 CE implica que a los supuestos de hecho iguales han de serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean también iguales. Han de considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la introducción en uno de ellos de un elemento o factor que permita diferenciarlo de otro se encuentre carente de fundamento racional y sea, por tanto, arbitraria.

2.º Idoneidad del término de comparación. Homogeneidad de las situaciones jurídicas o identidad sustancial entre las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación para ilustrar la desigualdad denunciada.

3.º Existencia de una justificación objetiva y razonable. Verificación de si la diferencia de trato dispensada por el legislador ofrece una justificación objetiva y razonable. Se

(29) «Artículo 91. Tipos impositivos reducidos. Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes: 1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: […] 6.º Los siguientes bienes: […] b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.[…]». El apartado 8.º de tal precepto alude a: «Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención». También ver art. 91.Uno.2, 2º y 6º de la LIVA.

trata de apreciar la lógica interna de la norma cuestionada comprobando si existe o no una correspondencia lógica entre los criterios adoptados por la norma para introducir diferenciaciones y la razón de ser.

4.º Adecuación y proporcionalidad. Verificación de si las consecuencias jurídicas de la diferenciación son adecuadas y proporcionadas con relación a dicha justificación o a la finalidad perseguida.

5.º Criterio de la normalidad o generalidad de los casos, empleado a menudo a propósito del "juicio de razonabilidad" respecto del criterio de diferenciación adoptado por la norma y el fin perseguido por aquélla, implícito en todo juicio de igualdad –Rodríguez (2010: 276 y ss)–.

De tales criterios destacan dos a considerar: la valoración de la identidad sustancial entre las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación, y la existencia de una justificación objetiva y razonable de la diferenciación. Sobre los anteriores ha de calificarse a dicho gravamen como discriminatorio, con argumentos relativos tanto a su criterio de comparabilidad como de la justificación del gravamen.

En primer lugar, el criterio de comparabilidad evidencia el trato diverso de los productos de higiene femeninos con relación a otros productos considerados básicos, a los que se aplica un tipo superreducido del 4% –art. 91. Dos de LIVA–.

Redunda en el carácter básico de tales productos su repercusión en otros valores y derechos que pueden verse lesionados o fragilizados. Señalábamos la educación y la salud como aspectos relevantes, pero también, y en no menor medida, aparecen relacionadas cuestiones vinculadas a la intimidad personal, a la libertad ambulatoria, o al acceso a un trabajo. En cada contexto socioeconómico se evidencian con una mayor o menor virulencia las implicaciones personales y sociales que posee el acceso a los productos de higiene femenina –Siri & Maria (2017)– (30).

En el plano de la comparabilidad también, y a la hora de considerar la importancia de los productos de higiene femenina, el legislador español lo equipara al asignado a «8.º Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención» –art. 91.Uno de LIVA–. Equiparación a todas luces inadecuada y errónea, pues o sobra tal mención, o sobra la de los productos de higiene femenina como sustentamos.

En segundo lugar, por lo que respecta al criterio de la justificación del gravamen. El tratamiento asignado no se justifica por la persecución de otros objetivos y valores amparados constitucionalmente dignos de protección, al margen de la mera recaudación. En consecuencia, al no existir motivación alguna, diversa a la recaudatoria para justificar de manera objetiva y razonable dicho gravamen, éste resulta discriminatorio.

(30) Existen numerosos estudios que evidencian la importancia que los productos de higiene femenina poseen en la vida cotidiana de la mujer. Cabe considerar algunos de los referidos al continente africano: *Girls in Control: Compiled Findings from Studies on Menstrual Hygiene Management of Schoolgirls*. Disponible en: [https://snv.org/cms/sites/default/files/explore/download/snv_girls_in_control_baseline_report.pdf].

En definitiva, el gravamen establecido a los productos de higiene femenina del 10% supone un trato discriminatorio al resultar productos básicos. Es preciso adecuar tal tratamiento como mínimo, y hasta que no exista modificación de la Directiva del IVA, aplicando el tipo atenuando del 4%. Aun así, tal gravamen se ha de considerar excesivo por lo que tal medida se ha de complementar. El complemento resulta el suministro gratuito de tales productos de higiene en centros educativos, laborales y asistenciales. En la línea de lo previsto en la ley aprobada por el Parlamento Escocés que asegura la provisión gratuita y obligatoria de tales productos por las autoridades locales, organismos específicos de servicio público y proveedores de educación (31).

La posibilidad de entrega gratuita que se plantea es una medida no tributaria, pues opera a través del gasto público, lo cual evidencia nuevamente la estrecha trabazón entre ingreso y gasto público. Desde tal perspectiva se podría incluso modular su tratamiento sobre la base de considerar una mínima carga tributaria siempre que exista una amplia red de entrega gratuitas a los colectivos más necesitados o sensibles. O sea, la existencia de la carga tributaria se justificaría en la medida que las entregas gratuitas existentes sean de tal magnitud que aseguren la distribución a todos los colectivos de mujeres que se vieran especialmente afectadas por carecer de una suficiente capacidad económica. Se trata de combinar ingresos y gastos públicos de forma dinámica en función de la evolución (capacidad-necesidad) del colectivo al que va destinado.

3.3. Los servicios de cuidado

Mientras que en el anterior apartado nos planteábamos la incidencia del IVA en el consumo de productos específicos, asociados a la variable biológica de la mujer, en este otro analizaremos el tratamiento que reciben los consumos relacionados con el rol de género de la mujer, vinculados al cuidado.

Existen patrones de consumo singulares asociados directamente con los roles asignados, roles que condicionan e impactan en la conducta de sus consumidoras. En este sentido se evidencia una mayor dependencia de la mujer respecto consumos en donde el cuidado de los otros está presente, y que se interrelacionan con los de educación y salud. Dicha situación, tal y como expresa el informe realizado por Institut per a l'Estudi i la Transformació de la Vida Quotidiana o la Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión anteriormente analizados, lleva a que las mujeres gasten más en el mantenimiento del hogar, la vivienda, la salud y los cuidados a los otros.

Tales consumos evidencian sesgos de género, pues el rol social asignado está muy presente en la tarea de cuidado. Ahora bien, la detección de un sesgo no comporta la discriminación, aunque sí alerta de su posible existencia. De ahí la necesidad del estudio de la normativa del IVA para ver cómo contempla tales realidades y la eventual coexistencia de otros fines que puedan justificar el trato asignado. Ello comporta un especial estudio

(31) *Period Products (Free Provision) (Scotland) Bill*, de 12 de enero de 2021. Disponible en: [https://www.parliament.scot/-/media/files/legislation/bills/current-bills/period-products-free-provision-scotland-bill/stage-3/bill-as-passed-period-products-free-provision-scotland-bill.pdf].

de los beneficios fiscales reconocidos con relación a los servicios vinculados al cuidado, incluyendo los de educación y salud. Pues los beneficios tributarios han de procurar la pretendida subjetivación de la carga tributaria del impuesto objetivo que resulta el IVA. A tal fin la regulación de las exenciones resulta básica, pues como afirma Sainz (1993: 110): «La subjetivización de los impuestos se logra, fundamentalmente, mediante exenciones y, sobre todo, a través de aquellas que tienden a exonerar la renta mínima necesaria para la existencia». Procede así analizar el régimen jurídico establecido en la LIVA español.

3.3.1. *La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y los ámbitos a considerar*

Sobre las previsiones de la Directiva del IVA el legislador español regula las exenciones aplicables. De las menciones contenidas en las exenciones del art. 20 de LIVA cabe agrupar, por su especial incidencia en ámbitos del cuidado del rol de género de la mujer, las siguientes:

a) Ámbito del cuidado sanitario

- Hospitalización y asistencia sanitaria. Estableciéndose su prestación por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.
- Asistencia por profesionales médicos o sanitarios en relación con prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.
- Prestación de servicios de estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales.
- Transporte de enfermos.

b) Ámbito del cuidado y prestaciones sociales

- Prestaciones de la Seguridad social.
- Prestaciones de servicios de asistencia social. A este respecto se ha de destacar su especial incidencia en las políticas de cuidado y asistencia dado los ámbitos a los que aluden.

c) Educación y cultura

- Educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños.
- Educación física.
- Prestaciones relacionadas con la cultura.

Tanto la Directiva del IVA como correlativamente la LIVA muestran una gran amplitud en la exención de las prestaciones de servicios relacionados con el cuidado. Ello comporta que las consumidoras no tendrán que pagar el IVA. Si bien, y dado las críticas vertidas con relación al gravamen de tales productos, es necesario puntualizar algunos aspectos.

Es preciso diferenciar claramente entre el precio o coste del servicio –que puede ser mayor o menor en dichas prestaciones– y el gravamen tributario del mismo, pues precio y tributo poseen lógicas y criterios de determinación diversos. El precio supone el valor asignado por el mercado al bien o servicio para su adquisición, mientras que el tributo mide la capacidad económica, el esfuerzo contributivo. Uno y otro precisan de actuación financiera diversa, convergiendo en sus implicaciones de gasto público. La contención del precio puede efectuarse si la Administración presta los servicios de manera gratuita o por un importe reducido, es una intervención a través del gasto público. La disminución del tributo supone una menor recaudación mediante la creación de beneficios fiscales, con una clara repercusión en los recursos disponibles y gasto futuro.

Sobre lo anterior se han de considerar dos aspectos.

El primero, se refiere principalmente a políticas de gasto público –con efecto reflejo en la exención del LIVA– y que alude a la conveniencia de mayores servicios de asistencia social. La vis expansiva de políticas de asistencia social posee una clara relevancia en las tareas de cuidado que desarrolla mayoritariamente la mujer, y en las posibilidades de realizar un trabajo fuera del hogar. Con relación a las prestaciones sociales a cargo de la Seguridad social, y de los servicios de asistencia exentos de IVA, las políticas de gasto son básicas. En esta línea también la exención permite una amplia cobertura.

El segundo aspecto, mira al carácter del prestador y a la fijación de precios, pues la exención puede generar un aumento en el mismo.

3.3.2. *El riesgo de la exención a entidades privadas lucrativas*

La exención supone una perturbación en la lógica del impuesto, y tensiona la posibilidad de una repercusión económica –no jurídica– del empresario que soporta IVA. Tal riesgo a la repercusión económica deriva de que la exención conlleva tanto la no repercusión del IVA, como la desaparición del derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios asociados a la actividad exenta. Situación que convierte *de facto* al sujeto pasivo en consumidor final, alterando la lógica de la neutralidad del impuesto –ver Alonso y Tovillas (2015: 424)–.

Las exenciones presentan el riesgo, por su vinculación al mecanismo de la deducción, de que acaben por originar un aumento del precio. Existe un principio fundamental del sistema del IVA que afirma el derecho de deducir el IVA previamente soportado, ello presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas por las que se repercute. Así resulta que únicamente las operaciones por las que se repercute el impuesto pueden generar el derecho de deducción del IVA soportado que gravó la adquisición de los productos y los servicios utilizados para la realización de dichas operaciones. En consecuencia, según la lógica del sistema creado por la Directiva IVA, la deducción del impuesto soportado está vinculada a la percepción del impuesto repercutido (32).

(32) Síntesis del apartado 41 a 44 de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 28 de noviembre de 2013 (*1) En el asunto C-319/12, *Minister Finansów y MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa.*

En definitiva, la exención jurídica del IVA tiene como efecto reflejo fomentar la repercusión económica del IVA soportado ya que éste actúa como un costo más. El eventual incremento de precios, a consecuencia de la exención, dificulta de esta manera el acceso al consumo básico que representa. Pero también puede incentivar a que la mujer continúe reproduciendo las tareas domésticas o de cuidado, pues puede resultar más rentable continuar o retornar a tales tareas que efectuar una actividad laboral fuera del hogar.

El riesgo ante tal elevación de precios puede conjurarse a través del control directo o indirecto en su fijación. El hecho de que el prestador sea una entidad pública comporta una actuación con lógicas diversas a las propias del mercado, alejadas del lucro buscado por los agentes que en el actúan. Ahora bien, muchas de las exenciones contemplan la posibilidad de que las prestadoras sean entidades privadas, bien reconociendo de manera expresa tal posibilidad, bien de manera tácita al no exigir cualidad alguna al agente prestador.

La intervención de entidades privadas se admite expresamente por la Directiva en relación con las posibilidades de diseño de algunas de las más importantes exenciones. Afirma en su artículo 133 que los Estados miembros podrán subordinar la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias condiciones. Así se alude a que no deben tener por objeto la consecución sistemática de beneficio, a que su gestión sea filantrópica, al aplicar precios autorizados y a que exención no debe distorsionar la competencia

Sobre la base de la habilitación de la Directiva para la conformación de las exenciones, la LIVA española prevé la existencia de entidades privadas prestadoras. Así cabe acotar en relación con los ámbitos anteriormente referidos:

a) Con relación al cuidado sanitario

El apartado 2º habla de entidades privadas con régimen de precios autorizados o comunicados. El desarrollo de este precepto en el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre afirma que «se entenderá por precios autorizados o comunicados aquellos cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún Órgano de la Administración». La entidad o establecimiento en régimen de precios autorizados o comunicados ha de haber cumplido las obligaciones que le resultan exigibles por el hecho de estar sometida su actividad al régimen de precios comunicados de ámbito autonómico, de acuerdo con lo que al respecto se establezca en la normativa aplicable en dicha materia vigente en la Comunidad Autónoma que corresponda (33).

En los apartados 3º, 5º y 15º no existe limitación alguna a ser prestadas por entidades privadas, ni se prevé control de precios. Con relación a las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, la Directiva admite la posibilidad de ser condicionadas subjetivamente si se trata de "condiciones sociales comparables".

(33) Consulta número: V2520-08 – Fecha: 30/12/2008.

b) Con relación al cuidado y a las prestaciones de la seguridad y asistencia sociales

El apartado 7º al aludir a la Seguridad social remarca que no existe contraprestación, no existe precio, al poseer la lógica de la cotización.

El apartado 8º habla de establecimientos privados de carácter social y con ello se desvincula el lucro de sus fines, conjurándose así el riesgo de que se aumenten precios con lógicas de mercado.

c) Con relación a la educación y cultura

El apartado 9º en la educación habla de entidades privadas autorizadas para el ejercicio, sin que ello suponga de forma automática un control del precio. El art. 7 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido afirma que: «Tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 9, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos competentes en la materia».

El apartado 13º refiere como entidades prestadoras, además a entidades de derecho público, a una serie de entidades: «b) Federaciones deportivas. c) Comité Olímpico Español. d) Comité Paralímpico Español. e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social». En tales entidades parece primar un carácter social por lo que previene fluctuaciones de precio con lógicas de mercado.

En el apartado 14ª se alude a entidades y establecimientos de carácter social.

El carácter social de las entidades y establecimientos a las que alude genéricamente en la exención del LIVA posee exigencias específicas contempladas en el art. 20.Tres de LIVA que supone una declaración de tal carácter por la Administración tributaria. De los requisitos que se exige aparece el de carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. Del procedimiento para su declaración el art. 6 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, afirma que las «entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal. El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos».

De lo anterior puede observarse cómo el tratamiento otorgado al consumo en servicios relacionados con el cuidado no origina tratos discriminatorios en clave de género. No obstante, conviene tomar algunas cautelas propositivas, de un lado, la política de beneficios fiscales efectuada con las exenciones precisa combinarse con políticas de gasto público con la prestación de servicios sociales, a través de la Seguridad social y de los servicios asistenciales. De otro lado, y en aras a evitar los efectos económicos nocivos de

algunas exenciones, conviene extremar las cautelas en relación con el lucro perseguido por las entidades privadas prestadoras.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Sobre los anteriores análisis hemos de sintetizar una serie de reflexiones en torno a las políticas equitativas fiscales, a los sesgos y a su detección en la normativa sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido analizada.

4.1. Políticas tributarias equitativas y sesgos de género

4.1.1. Las políticas de igualdad resultan un imperativo –ético, jurídico, social y económico– y la información segregada resulta su presupuesto básico. Dicho imperativo se evidencia de manera clara en los mandatos constitucionales destinados a evitar la discriminación, remover los obstáculos que dificulten la igualdad, y a promover medidas para su consecución. La igualdad entre mujeres y hombres ha de ser un objetivo independiente de los marcos económicos, en muchos casos, excesivamente relevantes en las políticas fiscales.

4.1.2. En las políticas de género no basta con un enfoque normativo, abstracto, y aparentemente aséptico. Es preciso tomar en consideración el contexto sociológico de partida en donde los estándares del género se perpetúan, y analizar críticamente aquellos roles asociados tradicionalmente al hombre o a la mujer. Así resulta oportuno contemplar las áreas del cuidado, el trabajo en el hogar y fuera del mismo, para indagar eventuales sesgos.

4.1.3. Atendiendo a los mandatos normativos existentes, la inacción normativa supone una actividad beligerante. La falta de perspectiva de género en las políticas fiscales consolida las disparidades existentes entre mujeres y hombres, crea desincentivos para la incorporación y permanencia de las mujeres en el mercado laboral, y reproduce los roles de inequidad tradicionales.

4.1.4. Los sesgos de género son indicios de inequidad que ponen en alerta el mandato de los poderes públicos para que eliminen los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de la igualdad. Ahora bien, el sesgo no siempre evidencia una discriminación, para que sea tal ha de cumplir diversos requisitos, esencialmente, la inexistencia de otro interés legítimo que justifique la diferencia de trato. Se ha de poder probar que la norma que dispensa una diferencia de trato responde a una medida de política social justificada por razones objetivas, ajenas a la diferencia peyorativa que evidencia.

4.1.5. La importancia del sesgo reside precisamente en ser un instrumento para evitar, alertando, tratos discriminatorios. Actúa como elemento preventivo para mitigar las consecuencias lesivas que supone la discriminación. Y aquí la existencia de una información segregada, de calidad, y sistemática, actúa como instrumento para detectar sesgos y evaluar las eventuales discriminaciones.

4.1.6. Pero el sesgo también actúa como elemento de detección del incumplimiento de los deberes de los poderes públicos a promover las condiciones para que la igualdad y

libertad sean reales y efectivas. Permite evaluar el cumplimiento del deber –en puridad deberes– de los poderes públicos a: a) promover las condiciones, con acciones equitativas, para que la igualdad y libertad sean reales y efectivas; b) remover los obstáculos que dificulten o impidan su plenitud; y c) la participación ciudadana. Resulta así que el sesgo no impide la existencia de una justificación del indicio de inequidad que apunta; pueden existir otros derechos y valores en liza que han de ser aquilatados.

4.2. Los sesgos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

4.2.1. Los sesgos en el IVA ponen de relieve una realidad, económica, sociológica y biológica diversa que precisa de una solución tributaria acorde a su singularidad. En primer lugar, existe una realidad económica acotada por el hecho de que las mujeres son el colectivo que menores ingresos posee y mayor demanda de consumo presenta. En segundo lugar, sociológicamente se constata cómo el grupo mujeres presenta unas pautas de consumo asociados al rol que tradicionalmente ha venido asignándosele vinculado al cuidado. En tercer lugar, y por cuestiones estrictamente biológicas, las mujeres poseen necesidades básicas, específicas, relativas a concretos productos de higiene. Y aquí aparece el elemento sexo presentando un elemento singularizado y que, sin duda, condicionantes de género predeterminan su trato.

4.2.2. Existe un sesgo en el trato fiscal otorgado a los productos de higiene femenina al aplicarse un tipo impositivo que no corresponde al de los productos y servicios considerados como básicos. En España se aplica al consumo de tales productos el tipo reducido del 10% del IVA (ver nota 28), aunque se ha de matizar, pues no a todo el Estado español se aplica el IVA. No se aplica en Canarias, en donde rige el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) el cual posee un tipo 0%. En Ceuta y Melilla tales productos tributan al 7% de su Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

4.2.3. La aplicación de un tipo 0% o tipos reducidos exige una decisión del legislador nacional, pero también del de la Unión europea. La aplicación de tipos reducidos al IVA en la Unión Europea –Directiva 2006/112/CE– aparece sometida a una serie de límites normativos.

4.2.4. El tipo impositivo establecido en el ámbito nacional para tales productos es del 10%, que contrasta con el 4% destinado a productos considerados como básicos. A fin de subsanar tal estado de cosas se ha anunciado su modificación –su gravamen al 4%– si bien aún no ha tenido lugar (ver nota 28). El no tener en cuenta el carácter básico de tales productos, efectuando una tributación acorde, supone una diferencia no justificable hacia las mujeres. El tratamiento deparado supone un sesgo intolerable que origina una discriminación.

4.2.5. Es un trato inequitativo que ha de considerarse como discriminación indirecta. Calificación que tiene presente los requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional al aplicar el test del juicio de igualdad en la ley o ante la ley del art. 14 de la CE a las normas tributarias. De tales criterios destacan dos a considerar: la valoración de la identidad sustancial entre las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación; y la existencia de una justificación objetiva y razonable de la diferenciación.

4.2.6. Como propuesta ante tal situación es preciso, y hasta que no exista modificación de la Directiva del IVA, aplicar el tipo atenuado del 4% previsto por la legislación nacional. Aun así, tal gravamen se ha de considerar excesivo por lo que tal medida se ha de complementar. El complemento resulta el suministro gratuito de tales productos de higiene en centros educativos, laborales y asistenciales. La posibilidad de entrega gratuita que se plantea es una medida no tributaria, pues opera a través del gasto público, lo cual evidencia nuevamente la estrecha trabazón entre ingreso y gasto público.

4.2.7. Al margen del consumo de los anteriores productos también se afirma la existencia de un sesgo que resulta tanto por la demanda existente como por el costo que suponen los servicios asociados al cuidado llevados a cabo por la mujer. En este sentido se pronuncia sobre dicho sesgo el apartado 20 de la Resolución del Parlamento Europeo de 15 de enero de 2019.

4.2.8. Del análisis de la Directiva del IVA y de la LIVA se observa una gran amplitud en la exención de las prestaciones de servicios relacionados con el cuidado. Sintetizando el trato del cuidado en el régimen del LIVA española podemos clasificar su exención atendiendo a diversos ámbitos: a) Ámbito del cuidado sanitario. b) Ámbito del cuidado y prestaciones sociales. c) Educación y cultura.

4.2.9. La existencia de la exención tributaria supone que las consumidoras no tendrán que pagar el IVA. Ello comporta que el enunciado genéricamente como sesgo tributario no resulte discriminación.

4.2.10. No obstante lo anterior, caben efectuar algunas clarificaciones y puntualizaciones para evitar consecuencias inequitativas. La primera, diferenciar claramente entre el precio o coste del servicio y el gravamen tributario del mismo, pues precio y tributo poseen lógicas y criterios de determinación diversos. En segundo lugar, existe un gran número de supuestos de exención del IVA en la prestación de servicios vinculados al cuidado en donde la naturaleza y carácter del ente prestador resulta importante. En tercer lugar, la temática de la exención de las prestaciones realizada por entidades privadas genera una específica problemática, vinculada al eventual aumento de precio. Ello es debido a que la exención supone una perturbación en la lógica del impuesto, y tensiona la posibilidad de una repercusión económica –no jurídica– del empresario que soporta IVA.

4.2.11. El riesgo ante tal elevación de precios puede conjurarse a través del control directo o indirecto en su fijación. El hecho de que el prestador sea una entidad pública comporta una actuación con lógicas diversas a las propias del mercado, alejadas del lucro buscado por los agentes que en él actúan. Ahora bien, muchas de las exenciones contemplan la posibilidad de que las prestadoras sean entidades privadas, bien reconociendo de manera expresa tal posibilidad, bien de manera tácita al no exigir cualidad alguna al agente prestador.

4.2.12. El que sea una entidad privada la prestadora no impide la intervención pública en los precios en base a dos consideraciones. La primera basada en la estructura del prestador, por el hecho de que la entidad no persiga de forma sistemática el beneficio, tenga interés social, o posea una gestión filantrópica. La segunda, por el establecimiento de precios autorizados por autoridades públicas.

BIBLIOGRAFÍA

Alonso González, L. M. y Collado Yurrita, M. Á. (dir.) (2015): *Manual de Derecho Tributario: Parte especial,* Atelier, Barcelona.

Alonso González, L. M. y Tovillas Morán, J. M. (2015): "El Impuesto sobre el Valor Añadido" en L. M. Alonso González y M. Á. Collado Yurrita (dir.): *Manual de Derecho Tributario: Parte especial,* Atelier, Barcelona.

Amunátegui Perelló, C. (2020): *Arcana Technicae. El Derecho y la Inteligencia Artificial*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Bobbio, N. (1993): *Igualdad y libertad*, Ediciones Paidos, Barcelona.

Cordero García, J. A. (2012): "Los datos estadísticos como prueba de discriminación. Módulo de personal no asalariado ¿discriminación por razón de género? (1)", *Impuestos*, n.º 15.

De la Fuente, M. (dir.) (2016): *La fiscalidad en España desde una perspectiva de género.* Informe realizado per Institut per a l'Estudi i la Transformació de la Vida Quotidiana. Disponible en: [https://www.ernesturtasun.eu/wp-content/uploads/2018/01/Informe-Final-Fiscalitat-Imprès.pdf].

Espuny, M.ª J.; Vallés, D. y Velo i Fabregat, E. (coord.) (2020): *La investigación en Derecho con perspectiva de género*, Dykinson, Madrid.

García Calvente, Y. (2012): "El Derecho financiero y tributario ante la exclusión social por razón de género" en I. Merino Jara y E. Manzano Silva (coord.): *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid.

Heim, D. y Bodelón, E. (coord.) (2010): *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, Vol. 1 y 2, Universidad Autónoma de Barcelona.

Isimbi, Y. (January 17, 2020): "Rwanda removes VAT on sanitary products, as the fight to end period poverty continues", *LSE International Development*. Disponible en: [https://blogs.lse.ac.uk/internationaldevelopment/2020/01/17/rwanda-removes-vat-on-sanitary-products-as-the-fight-to-end-period-poverty-continues/].

Menéndez Moreno, A. (2018): *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Civitas, Thomson Reuters, Pamplona.

Merino Jara, I. y Manzano Silva, E. (coord.) (2012): *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid.

Pazos Morán, M. (2010): "Políticas Fiscales y equidad de género" en M. Rodríguez y M. Pazos Morán (dir.): "Fiscalidad y Equidad de Género", *Documentos de Trabajo* (Fundación Carolina), n.º 43.

Perán Quesada, S. (2009): "La prohibición de discriminación indirecta", *Aranzadi Social*, n.º 11.

Rodríguez Bereijo, Á. (2010): "El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial", *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 89.

Rodríguez, M. y Pazos Morán, M. (dir.) (2010): "Fiscalidad y Equidad de Género", *Documentos de Trabajo* (Fundación Carolina), n.º 43.

Ruiz Garijo, M. (2020): "Sesgos de género en la imposición indirecta" en M.ª del M. Soto Moya (coord.): *Fiscalidad y sesgos de género*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Sainz de Bujanda, F. (1993): *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

Sánchez Huete, M. Á. (2020): "La dimensión de género en la investigación jurídico tributaria" en M.ª J. Espuny, D. Vallés y E. Velo i Fabregat (coord.): *La investigación en Derecho con perspectiva de género*, Dykinson, Madrid.

Sánchez Huete, M. Á. (2021): "Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria", *REDF*, n.º 181.

Siri, T. & Maria Hyttel, W. (2017): "Menstrual Health Management in East and Southern Africa" a *Review Paper*. Disponible en: [https://esaro.unfpa.org/sites/default/files/pub-pdf/UNFPA%20Review%20Menstrual%20Health%20Management%20Final%2004%20June%202018.pdf].

Soto Moya, M.ª del M. (coord.) (2020): *Fiscalidad y sesgos de género*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Stotsky, J. (2005): "Sesgos de género en los sistemas tributarios" en M. Pazos Morán: *Política fiscal y género,* Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en: [https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Stotsky.pdf].