



Deducción en el impuesto sobre sociedades para fomentar la paridad de género en los consejos de administración de empresas: ¿una oportunidad perdida?

Manuel Lucas Durán

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá

Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

Extracto

El proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 propuso la instauración de una deducción en el impuesto sobre sociedades para empresas que tengan consejos de administración con paridad de género. Tales presupuestos fueron rechazados y la medida propuesta quedó en papel mojado. Sin embargo, se trata de una idea de un cierto interés que podría volver a plantearse en un futuro. En el presente artículo se analiza el marco sociológico de la malograda ventaja tributaria que pretendía introducirse y que justificaría la misma, así como los elementos básicos del beneficio fiscal propuesto y, finalmente, las posibles mejoras en la redacción de la deducción proyectada y su deseable evolución para encuadrar otras situaciones no estrictamente contempladas en la misma para el caso de que volviera a plantearse en un futuro.

Palabras clave: igualdad de género; consejos de administración paritarios; beneficios fiscales; impuesto sobre sociedades.

Fecha de entrada: 27-01-2019 / Fecha de aceptación: 01-02-2019 / Fecha de revisión: 15-02-2019

Cómo citar: Lucas Durán, M. (2019). Deducción en el impuesto sobre sociedades para fomentar la paridad de género en los consejos de administración de empresas: ¿una oportunidad perdida? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 5-50.



Tax credit in corporate tax to promote gender equality in corporate boards: a missed opportunity?

Manuel Lucas Durán

Abstract

The bill of national budget act for 2019 proposed a tax credit in corporate tax for enterprises with gender equality in their corporate boards. That bill was rejected and that measure remained dead letter. Nevertheless, it was an interesting idea that could be revisited in the next future. This paper analyses the sociological frame for the intended fiscal benefit and its justification, as well as the basic elements of the proposed tax credit and, finally, the possible improvements in the wording of such measure and its ideal future evolution to include circumstances not strictly referred to in it if reconsidered in the future.

Keywords: gender equality; corporate boards; tax benefits; corporate tax.

Citation: Lucas Durán, M. (2019). Deducción en el impuesto sobre sociedades para fomentar la paridad de género en los consejos de administración de empresas: ¿una oportunidad perdida? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 5-50.



Sumario

1. Introducción
 2. Incentivos a la igualdad de género en el ámbito de la fiscalidad empresarial
 - 2.1. Fiscalidad e igualdad de género
 - 2.2. Incentivos tributarios e igualdad de género: especial referencia al ámbito de la fiscalidad empresarial
 3. La propuesta de deducción por paridad de género en consejos de administración de empresas
 - 3.1. Antecedentes
 - 3.2. Norma propuesta
 - 3.3. Ámbito de aplicación del precepto proyectado
 - 3.3.1. Ámbito temporal
 - 3.3.2. Ámbito subjetivo
 - 3.3.3. Ámbito objetivo
 - 3.4. Consideraciones críticas sobre la deducción propuesta
 4. Posibles mejoras técnicas en la redacción del beneficio fiscal analizado
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Notas: Quisiera agradecer a las profesoras Adoración Pérez Troya y Asunción Ventura Franch por facilitarme algunas referencias que me han sido de gran utilidad para la elaboración del presente trabajo.

Las afirmaciones vertidas en el presente artículo en modo alguno vinculan a la institución de procedencia del autor.

1. Introducción

Está fuera de toda discusión que la igualdad de género es, hoy en día, un objetivo prioritario de las políticas públicas. Más complejo es, no obstante, determinar qué medidas pueden idearse y resultan más adecuadas para alcanzar un fin tan noble.

La igualdad de género se proyecta sobre todos los ámbitos de los sectores público y privado y, desde luego, la dirección de empresas no es en modo alguno una excepción. Es cierto que el artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (LO 3/2007) se refiere a esta cuestión, pero con tintes tan difusos y tenues que su obligatoriedad como norma jurídica dista de ser clara. Por ello, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para 2019 propuso la incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) de un nuevo artículo (el 38 bis) con el objeto de incentivar fiscalmente la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración de grandes empresas. Los presupuestos fueron rechazados pero, ciertamente, han alumbrado una idea que podría reconsiderarse en un futuro.

Habida cuenta de tal circunstancia, se ha estimado conveniente realizar un comentario apresurado de lo que pudo haber significado el fallido precepto en cuanto que, hasta donde conozco, supone una vía novedosa en el marco de los países de nuestro entorno, habida cuenta sobre todo de que –como se indicará más adelante– la mayoría de tales Estados han optado por sistemas de cuotas obligatorias y bajo amenaza de sanción jurídica en tales órganos de gobierno empresarial. Se ha aprovechado la ocasión para valorar la medida proyectada y, asimismo, poner de manifiesto lo que pudieran reputarse incorrecciones en la redacción del precepto o posibles redacciones alternativas al mismo, así como la evolución que podría experimentar en el tiempo tal artículo si se aprobara una medida similar en un futuro.

Sin embargo, antes de entrar en el análisis del fallido artículo 38 bis de nuestra LIS, se ha considerado necesario enmarcar tal medida en un ámbito más amplio: el diseño de la fiscalidad empresarial para favorecer la igualdad de género. Se trata de una línea de investigación –conocida como *fiscalidad de género*–¹ que lleva varios años desarrollándose en

¹ Sobre el particular *vid.*, entre otras obras, Pazos Morán (2005 y 2009), así como Merino Jara y Manzano Silva (2011).

la Academia y en diversos sectores públicos y privados, y de la cual se pueden inducir una serie de principios generales que servirán, sin duda, para analizar y valorar los beneficios fiscales reconocidos con el objeto de garantizar que las mujeres y los hombres sean cada vez más iguales, hasta lograr la erradicación de discriminaciones de todo tipo.

El trabajo que ahora se presenta queda estructurado en los siguientes epígrafes: después de esta breve introducción (epígrafe 1), se introducen unas notas sobre cómo la fiscalidad empresarial puede ponerse al servicio de la igualdad de género (epígrafe 2); seguidamente, se analiza la medida prevista en el proyecto de LPGE para 2019 de incluir un artículo 38 bis en la actual LIS (epígrafe 3); a continuación se propone una redacción alternativa del artículo 38 bis de la LIS, así como su posible evolución en el tiempo (epígrafe 4); el estudio finaliza con una serie de conclusiones (epígrafe 5) y con un listado bibliográfico.

2. Incentivos a la igualdad de género en el ámbito de la fiscalidad empresarial

2.1. Fiscalidad e igualdad de género

La lucha para lograr la igualdad de género debe analizarse, necesariamente, utilizando una perspectiva transversal, lo cual conlleva analizar desde todos los puntos posibles las acciones a favor del empoderamiento de las mujeres en múltiples ámbitos, superando así situaciones históricas de discriminación que hoy en día no pueden tolerarse.

Desde la transversalidad en que están inmersas las políticas de igualdad de género, la disciplina del Derecho Financiero y Tributario no puede en modo alguno despreciarse². En particular, la fiscalidad y la ordenación de la actividad financiera pública que ella implica se logra desde dos ramas diferenciadas: la de los ingresos públicos, por un lado, y la del gasto público, por otro.

² Probablemente uno de los primeros hitos en la vinculación de la fiscalidad con la igualdad de la mujer lo constituyó la Declaración de Pekín de 1995, en cuyo apartado 165 f) proponía «[r]evisar los sistemas nacionales de *impuestos sobre la renta y de impuestos sobre la herencia* y los sistemas de seguridad social con objeto de eliminar cualquier posible discriminación contra la mujer» (cursivas mías), postulando igualmente en su apartado 205 c) la conveniencia de: «[e]mprender actividades centradas en la reforma jurídica con relación a, entre otras cosas, la familia, las condiciones de empleo, la seguridad social, el impuesto sobre la renta, la igualdad de oportunidades en la educación, las medidas positivas para promover el adelanto de la mujer, y la percepción de actitudes y de una cultura favorables a la igualdad, y también promover una perspectiva de género en las reformas jurídicas de las políticas y los programas». Sobre el particular *vid.*, últimamente, la Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión [2018/2095(INI)].

Probablemente, la actuación más eficaz desde el ámbito de la fiscalidad se ha de producir desde la rama del gasto público³, ámbito que tiene una mayor proyección transformadora toda vez que financia la realización de obras públicas o la provisión de servicios públicos de todo tipo entre los que se encuentran los de cuidados (a menores y dependientes) que consuetudinariamente la sociedad ha asignado a las mujeres, o bien los de educación en un reparto igualitario de las tareas familiares y domésticas, siendo así que tales políticas fomentan una mayor corresponsabilidad entre géneros y, consecuentemente, ratios más elevadas de igualdad entre mujeres y hombres en las empresas a todos los niveles (acceso a un puesto de trabajo, retribución salarial, promoción, etc.). Y ello por no hablar de la necesaria equiparación de los permisos parentales de ambos progenitores, que permitiría acabar con discriminaciones laborales de todo tipo derivadas de la vinculación casi exclusiva de las labores de cuidados de la prole común a la mujer en los estadios más tempranos de la vida de descendientes, y que –paralelamente– conllevaría un desembolso público notable durante el tiempo de la suspensión del contrato de trabajo de los padres por igual término que el de las madres, habida cuenta además de la consabida brecha salarial de género. O, por citar un último ejemplo, es igualmente relevante la emisión adecuada de informes de impacto de género en la programación anual de las cuentas públicas de las distintas administraciones españolas (tanto a nivel estatal, como autonómico o local) o, en fin, de las posibilidades existentes en la configuración de un gasto público de género en la ejecución de los presupuestos públicos (como, por ejemplo, en relación con las subvenciones y contratos públicos)⁴.

Ello no obstante, y aun siendo conscientes de la mayor fuerza transformadora de un adecuado gasto público en clave de género, lo cierto es que el mismo se encuentra vinculado en gran medida a los presupuestos anuales de los distintos entes públicos y, por ende, imbuido del voluntarismo político que, en cada momento, ostenta el gobierno de turno. Además, en el marco en que se encuadra el presente trabajo (emprendimiento femenino y empoderamiento de la mujer en la gobernanza de empresas) no resultan claras las medidas de gasto público que podrían diseñarse, a no ser, claro está, de las oportunas subvenciones públicas finalistas dirigidas a potenciar el emprendimiento de mujeres o bien cuando se tome en consideración, en las propias bases de subvenciones y pliegos de contratación pública, las condiciones de igualdad de género en las empresas, desde los puestos menos retribuidos a los mejor pagados.

Ciertamente, la instrumentación de medidas fiscales a través de ventajas tributarias conlleva indudables ventajas: así, en primer lugar, la inmediatez en la aplicación del beneficio, pues frente a solicitudes y procedimientos de concesión y pago de ayudas públicas que pueden prolongarse excesivamente en el tiempo contrasta el disfrute efectivo de la aplica-

³ Cfr. Lucas Durán (2012a y 2017).

⁴ Sobre el particular *vid.* Lucas Durán (2012a). En relación con la obligación general de los informes de impacto de género en la producción normativa *vid.*, entre otros, Lousada Arochena (2004), Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer (2004), así como Macías Jara (2018).

ción de un beneficio tributario, el cual suele tener una tramitación más ágil: generalmente es aplicado por el propio contribuyente al elaborar la declaración-liquidación del tributo en cuestión (por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– o en el impuesto sobre sociedades –IS–), conllevando la efectividad de un menor ingreso fiscal sin mediar una decisión administrativa, y ello sin perjuicio de eventuales comprobaciones tributarias que podrían sobrevenir con posterioridad; pero, además –si el beneficio tributario está bien configurado– puede conceder una gran seguridad jurídica a los beneficiarios y, lo que es acaso más importante: no produce efectos tributarios adversos, pues mientras que una subvención será considerada, por lo general, una riqueza para quien la recibe (debiendo tributarse por su percepción salvo que se declare exenta en el correspondiente impuesto sobre la renta), quien se beneficia de una exoneración fiscal no debe tributar por dicho beneficio económico. Por esta razón algunos beneficios tributarios se han instrumentado en nuestro ordenamiento jurídico como pagos parciales y mensuales que se corresponden con una desgravación fiscal, como es el caso de la deducción en el IRPF por hijas o hijos menores de tres años, o por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo⁵.

Consecuentemente, es posible diseñar medidas tributarias (beneficios fiscales en determinados impuestos) que permitan dirigir una suerte de subvenciones finalistas para premiar logros en la igualdad empresarial y que, al requerir la aprobación legal y exigir una derogación expresa posterior, pueden tener una vigencia menos voluble si se compara con los avatares presupuestarios que han de reiterarse cada año. A tales ventajas tributarias, en cuanto que afecten al empoderamiento de las mujeres tanto en el emprendimiento como en la gobernanza de las empresas, nos referimos en los epígrafes que siguen.

2.2. Incentivos tributarios e igualdad de género: especial referencia al ámbito de la fiscalidad empresarial

Hoy en día resulta pacífica, desde una perspectiva jurídica, la posibilidad de instaurar acciones positivas –directas o indirectas, como se verá seguidamente– con un determinado sesgo de género dirigidas a lograr una mayor igualdad entre hombres y mujeres⁶. De hecho,

⁵ Cfr. artículos 81 y 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

⁶ Así, el artículo 4.1 de la Convención sobre la Eliminación de toda forma de Discriminación contra la Mujer, aprobada por Naciones Unidas en 1979 (ratificada por España en 1984 y publicada en el BOE de 21 de abril de 1984) recoge que «[l]a adopción por los Estados Partes de medidas especiales de carácter temporal encaminadas a acelerar la igualdad de facto entre el hombre y la mujer no se considerará discriminación en la forma definida en la presente Convención, pero de ningún modo entrañará, como consecuencia, el mantenimiento de normas desiguales o separadas; estas medidas cesarán cuando se hayan alcanzado los objetivos de igualdad de oportunidad y trato». En nuestro derecho interno, el artículo 11.1 de la LO 3/2007 pone de manifiesto que «[c]on el fin de hacer efectivo el derecho constitucional de la igualdad, los Poderes Públicos adoptarán medidas específicas en favor de las mujeres para corregir situaciones patentes de

el legislador estatal y los legisladores autonómicos han aprobado diversas medidas fiscales generalmente bien acogidas por la doctrina⁷. En cualquier caso, el análisis de constitucionalidad desde la perspectiva del principio de proporcionalidad constituye un límite jurídico bajo el prisma del cual toda medida de acción positiva (y particularmente de naturaleza fiscal, en el ámbito que ahora analizamos) ha de ser enjuiciada, como se indicará seguidamente⁸.

Pues bien, en el ámbito de las acciones fiscales positivas de naturaleza directa ya acometidas, baste recordar en el marco estatal la regulación del IRPF que prevé una deducción por maternidad de 1.200 euros anuales (la cual podrá abonarse también a razón de 100 € por mes) para las mujeres con actividad laboral, empresarial o profesional, aplicable durante los tres años siguientes al parto o la adopción. Tal beneficio tributario se ha incrementado –a partir del ejercicio 2018– en 1.000 euros por gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados⁹. Las medidas referidas pretenden incentivar –o, al menos, no desincentivar de forma evidente– las actividades de las mujeres en el entorno empresarial (ya sea como emprendedoras o bien como parte de la estructura de las empresas, incluyendo a sus más altos niveles), si bien tienen probablemente un impacto limitado¹⁰. Y, desde luego, cuando las rentas de la mujer (ya sean laborales o bien empresariales o profesionales) ascienden a determinados umbrales, tales beneficios tributarios podrían considerarse como meramente testimoniales y con una eficacia reducida.

Por otro lado, y en el ámbito de las acciones fiscales de naturaleza indirecta, cabe recordar lo dispuesto también en el IRPF, como medida que resulta acorde con la igualdad efectiva entre mujeres y hombres, y referida a la renuncia expresa del legislador a considerar como rendimiento en especie los servicios de guardería y educativos que las empresas

desigualdad de hecho respecto de los hombres», siendo así que «[t]ales medidas, que serán aplicables en tanto subsistan dichas situaciones, habrán de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo perseguido en cada caso». Del mismo modo, en el ámbito de la Unión Europea, puede mencionarse la Recomendación del Consejo de 13 de diciembre de 1984, relativa a la promoción de acciones positivas en favor de la mujer (84/635/CEE); el artículo 157.4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea indica que «[c]on objeto de garantizar en la práctica la plena igualdad entre hombres y mujeres en la vida laboral, el principio de igualdad de trato no impedirá a ningún Estado miembro mantener o adoptar medidas que ofrezcan ventajas concretas destinadas a facilitar al sexo menos representado el ejercicio de actividades profesionales o a evitar o compensar desventajas en sus carreras profesionales»; o, por citar un último ejemplo, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge asimismo en su artículo 23 *in fine* que «[e]l principio de igualdad no impide el mantenimiento o la adopción de medidas que ofrezcan ventajas concretas en favor del sexo menos representado».

⁷ Vid. en particular Ruiz Garijo (2011), Jiménez Navas (2012) y Manzano Silva (2012).

⁸ Vid. sobre el particular el reciente Auto de nuestro Tribunal Constitucional (ATC) 119/2018, de 13 de noviembre. Para otros análisis de la problemática de las acciones positivas *vid.*, entre otras, Barrere Unzueta (2003) o Balaguer Callejón (2018).

⁹ Cfr. apartado 2.º del ya citado artículo 81 de la LIRPF.

¹⁰ Vid. Lucas Durán (2015).

pongan a disposición de quienes para ellas trabajan¹¹. Y todo porque, habida cuenta de la actual división del trabajo familiar en clave de género que aún subsiste en grandes sectores de la sociedad española, dichas medidas favorecen sin duda la integración laboral, empresarial y profesional de la mujer.

Pero no solo en el ámbito del IRPF se han adoptado disposiciones tendentes a la igualdad efectiva entre hombres y mujeres en relación con sus empleadores. También el IS ha recogido históricamente algunas medidas indirectas dirigidas a lograr una mayor igualdad de género, como la deducción que incentivaba a las empresas a prestar el servicio de educación infantil a los hijos e hijas de su personal¹², beneficio fiscal que tristemente sucumbió ante los reajustes económicos ocurridos en los últimos años como consecuencia de la última crisis recientemente vivida y, acaso también, como resultado de una escasa sensibilidad de género en la configuración de las políticas fiscales. Así, en la medida en que no exista una prestación pública de calidad que haga innecesaria la intervención privada que en tal beneficio fiscal se incentivaba, debería a mi juicio haber subsistido en nuestro sistema tributario, al menos para la educación preescolar, máxime cuanto más alejados nos encontremos de los efectos de la crisis económica iniciada en 2008 y que se ha prolongado casi una década.

Hay quien ha propuesto, incluso, acciones positivas directas que aumenten el gravamen del IS a las empresas que se aparten de las políticas de igualdad de género y, por otro lado, reduzcan dicho gravamen para quienes demuestren un trato igual entre mujeres y hombres¹³. Ello podría ocurrir, por ejemplo, con las empresas que hayan obtenido el distintivo «igualdad en la empresa»¹⁴ o, de algún otro modo, prueben haber adoptado medidas para garantizar la igualdad entre hombres y mujeres en relación con todos los puestos de una determinada empresa (incluyendo las funciones de alta dirección y su propio consejo de administración), como por ejemplo elaborando y aplicando planes de igualdad¹⁵. En esta línea se incardina la propuesta de deducción por participación de mujeres en consejos de administración de empresas que es comentada en el próximo epígrafe, adonde ahora nos remitimos.

Adicionalmente, es preciso indicar que en el ámbito autonómico también se han recogido una serie de medidas que pueden considerarse como directa o indirectamente adecua-

¹¹ Artículo 42.3 d) y g) de la LIRPF.

¹² Artículo 38.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de mayo, y derogado a partir del 1 de enero de 2011 de acuerdo con lo dispuesto en la disposición derogatoria 2.ª 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹³ *Vid.* Fernández Amor (2010).

¹⁴ *Cfr.* artículo 50 de la LO 3/2007 y Real Decreto 1615/2009, de 26 de octubre, por el que se regula la concesión y utilización del distintivo «Igualdad en la Empresa». Sobre el particular *vid.* Castellano Burguillo (2010), así como Melero Bolaños y Núñez-Cortés Contreras (2011).

¹⁵ *Cfr.* artículos 45 a 49 de la LO 3/2007. Sobre el particular *vid.*, entre otras, Serrano García (2008), así como Fabregat Monfort (2018).

das para lograr la igualdad de género en relación con la empresa¹⁶, como las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras¹⁷, por disfrutar el permiso de paternidad¹⁸, por gastos de guarderías¹⁹, por cuidado de hijos o hijas menores²⁰, o bien para familias monoparentales²¹.

¹⁶ Vid. Manzano Silva (2012).

¹⁷ Vid., en particular, el artículo 8 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo autonómico 1/2008, de 25 de septiembre (según redacción por Ley autonómica 19/2010, de 22 de diciembre); el artículo 3.sexto de la Ley del Principado de Asturias 4/2009, de 29 de diciembre, de Medidas Administrativas y Tributarias de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2010 (modificado en su cuantía por la Ley autonómica 13/2010, de 28 de diciembre); o el artículo 3 de la Ley autonómica 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. En Andalucía tal figura se preveía en el artículo 9 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, si bien fue derogada por el Decreto-Ley autonómico 1/2010, de 24 de marzo. Dichos incentivos fueron declarados inconstitucionales (cfr. la Sentencia del Tribunal Constitucional –STC– 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5.º; STC 197/2012, de 6 de noviembre de 2012, FJ 4.º) al prohibirse por la normativa estatal de financiación de comunidades autónomas referidos beneficios fiscales anudados a una categoría específica de renta, y consiguientemente fueron derogados (por cuestiones generales de coordinación tributaria entre legislación estatal y autonómica que no tienen que ver con las acciones positivas a favor de la mujer).

¹⁸ Vid., en particular, el artículo 5 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo castellano-leonés 1/2013, de 12 de septiembre, prevé un beneficio fiscal instaurado por una deducción máxima de 750 euros por disfrute del periodo de suspensión del contrato de trabajo o de interrupción de la actividad por paternidad o del permiso de paternidad; cuando el permiso no coincida con el máximo legal permitido, la deducción será de 75 euros por semana completa.

¹⁹ Cfr., particularmente, el artículo 12 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo canario 1/2009, de 21 de abril; artículo 1.3. del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto legislativo murciano 1/2010, de 5 de noviembre; o el artículo 4.1 e) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre; así como el artículo 2.8 del Texto Refundido de la Ley cántabra de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio.

²⁰ Cfr., particularmente, el artículo 14 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo andaluz 1/2018, de 19 de junio; el artículo 5.5 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo gallego 1/2011, de 28 de julio; o el artículo 5 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo castellano-leonés 1/2013, de 12 de septiembre, prevé esta deducción para los supuestos en que ambos progenitores por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros infantiles. Aunque no tiene un sesgo directo de género, resulta evidente que tal beneficio fiscal facilitará la integración de las mujeres en el mercado laboral.

²¹ Cfr., en particular, el artículo 10 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo andaluz 1/2018,

En todo caso, las acciones fiscales positivas para promover la igualdad de género, en cuanto que –al menos formalmente– propugnan un trato diferente entre quienes deben considerarse iguales (hombre y mujer), deben superar un escrupuloso examen del principio de proporcionalidad, acuñado por el Tribunal Constitucional español (*vid.* desde una perspectiva general y *ad exemplum* la STC 207/1996, de 16 de diciembre, así como, en el particular ámbito de las acciones positivas a favor de la mujer, el ATC 119/2018, de 13 de noviembre, antes citado²²). En particular, la medida debe concebirse como idónea para producir los fines pretendidos, necesaria en el sentido de que no haya otra vía de conseguir el fin sino por medio de tal ruptura de la igualdad formal en *pro* de una mayor igualdad material y, finalmente, superar un juicio de proporcionalidad en sentido estricto, esto es, en virtud del cual se determine que el sacrificio de la igualdad que tal medida implica debe resultar proporcionado con los fines que se pretenden conseguir, pues no sería cabal producir un daño mayor al bien que se persigue.

Dicho lo anterior, el diseño de un sistema tributario adecuado desde la perspectiva de igualdad de género no solo conlleva adoptar medidas de acción positivas –de naturaleza temporal– para incentivar conductas deseables en el ámbito que nos ocupa²³; sino que también han de identificarse sesgos negativos de género²⁴ –en el ámbito, esencialmente, de la imposición directa– respecto de los cuales la doctrina científica es prácticamente unánime al considerar que el sistema de tributación conjunta o familiar en el IRPF (arts. 82-84 LIRPF)

de 19 de junio, antes citado; el artículo 12 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo asturiano 2/2014, de 22 de octubre; el artículo 11 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo canario 1/2009, de 21 de abril (introducido por la disp. final octava.Ocho de la Ley canaria 7/2017, con efectos a partir de 2017); el artículo 4.Uno d) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos (redacción actual dada por el art. 12.Uno de la Ley valenciana 13/2016, en vigor desde 2017); así como el artículo 2.9 del Texto Refundido de la Ley cántabra de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio.

²² Resume el fundamento jurídico 6.º *in fine* de dicha resolución la doctrina del Tribunal Constitucional al indicar: «se extrae de la reiterada doctrina de este tribunal sobre la constitucionalidad de acciones positivas en favor de la mujer, las siguientes notas definitorias: (i) su fundamento constitucional es el artículo 9.2 CE, y su límite el derecho a la no discriminación del artículo 14 CE; (ii) para su exigibilidad es preciso una concreción normativa previa; (iii) la medida en todo caso debe resultar proporcionada; (iv) su vigencia se presupone temporal hasta que desaparezca la situación de desigualdad material que la propició; y (v) en el ámbito de procedimientos selectivos en la función pública, no puede suponer la conculcación de los principios constitucionales de mérito y capacidad (art. 103.3 CE)».

²³ Se estaría, en tal caso, en el ámbito de la extrafiscalidad de las normas tributarias. Sobre el particular *vid.*, por todos, Varona Alabern (2009).

²⁴ Sobre sesgos negativos de género, tanto explícitos como implícitos, *vid.* los reveladores estudios de Stotsky (1996).

perjudica la inserción de la mujer en el mercado de trabajo y ayuda a reproducir modelos de segregación de género en relación con el trabajo familiar, con las consecuentes derivas ya mencionadas²⁵.

Y, del mismo modo, en el ámbito de la normativa tributaria de las comunidades autónomas, deben destacarse también algunas medidas que no se consideran especialmente adecuadas para la realización de la igualdad de género, dado que tienen un carácter compensatorio y pudieran beneficiar el mantenimiento de una situación tradicional de reparto de cargas y trabajos en la familia. Ello ocurre, por ejemplo, en la deducción aprobada por la Comunidad Valenciana por la realización de labores no remuneradas en el hogar siempre que haya dos o más descendientes en la unidad familiar, beneficio fiscal que asciende a un total de 153 euros en la declaración conjunta del IRPF y que ha resistido incólume el paso del tiempo a pesar de las agrias críticas doctrinales que ha merecido²⁶. Con tal deducción, en definitiva, y pese lo ridículo de su importe, se podría incentivar –de ser mayor su cuantía– el mantenimiento de los roles tradicionales en la familia: hombre proveedor y mujer cuidadora. Por tal motivo, medidas como la tributación conjunta (salvo, quizá, en supuestos muy reducidos de renta, normalmente provenientes de pensiones de personas jubiladas) o deducciones fiscales por labores no remuneradas en el hogar deberían eliminarse, a fin de no propiciar tales conductas y, al mismo tiempo, con el objeto de no dedicar unos montos dejados de percibir por las arcas públicas –a veces en absoluto despreciables– al mantenimiento de las desigualdades de género²⁷.

3. La propuesta de deducción por paridad de género en consejos de administración de empresas

3.1. Antecedentes

La participación de las mujeres en los consejos de administración ha sido deficiente a lo largo del tiempo. No en vano ha de recordarse que el artículo 75 de la LO 3/2007 prevé, de forma tenue, lo siguiente:

²⁵ Cfr., entre otras referencias bibliográficas, Villota y Ferrari (2004), Carbajo Vasco (2005), Ruiz Garijo (2006), Soler Roch (2006), Pazos Morán (2009), Villota Gil-Escoín (2011).

²⁶ Artículo 4.1 i) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, introducida por la Ley valenciana 9/1999, de 30 de diciembre, y redacción actual por artículo 54 de la Ley valenciana 5/2013, de 23 de diciembre.

²⁷ En la memoria de beneficios fiscales de los presupuestos para 2018, últimos aprobados al cierre de este trabajo, se presupuestó el monto de la reducción en la base imponible por tributación conjunta en 1.117.440.000 euros, lo que supone una séptima parte de los beneficios fiscales reconocidos en el ámbito del IRPF, superando en más de 300.000.000 de euros la deducción por maternidad, y superando los otros dos grandes beneficios fiscales, cuales son la deducción (en régimen transitorio) por adquisición de vivienda habitual, así como la de familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

Las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada procurarán incluir en su consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres en un plazo de ocho años a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Lo previsto en el párrafo anterior se tendrá en cuenta para los nombramientos que se realicen a medida que venza el mandato de los consejeros designados antes de la entrada en vigor de esta ley.

El precepto transcrito debe entenderse complementado con la disposición adicional primera de la citada LO 3/2007, la cual indica que «[a] los efectos de esta ley, se entenderá por composición equilibrada la presencia de mujeres y hombres de forma que, en el conjunto a que se refiera, las personas de cada sexo no superen el sesenta por ciento ni sean menos del cuarenta por ciento»²⁸.

Por su parte, el artículo 540 texto refundido de la Ley de sociedades de capital²⁹ (TRLSC), en redacción dada por la Ley 31/2014 (de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de sociedades de capital para la mejora del gobierno corporativo), exige que el informe anual sobre gobierno corporativo que deberán hacer público las sociedades anónimas cotizadas contenga «información sobre las medidas que, en su caso, se hubiesen adoptado para procurar incluir en su consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres, así como las medidas que, en su caso, hubiere convenido en este sentido la comisión de nombramientos».

Pues bien, como se deriva de forma meridiana del transcrito artículo 75 de la LO 3/2007, el legislador español ha sido ciertamente cauto –quizá en exceso– al incluir en la citada norma una serie de recomendaciones o aspiraciones que, como tales deseos, no deberían acaso haberse aprobado en una norma jurídica en la medida en que no resulten exigibles³⁰.

²⁸ Sobre el particular, *vid.* Sevilla Merino y Romaní Sancho (2018).

²⁹ Aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio.

³⁰ En el extremo solo podríamos reconocer que el verbo «procurarán» contenido en el artículo 75 de la LO 3/2007 tiene un efecto jurídico, aunque limitado, si se considerara –en interpretación conjunta con el art. 9.2 de la Constitución– que un consejo de administración de empresa incumplidor de la paridad en cuyos últimos nombramientos de consejeros no se haya siquiera propuesto una candidata al mismo, no ha «procurado» tal medida y, por ende, el nombramiento en cuestión (después de incumplimientos reiterados a lo largo, por ejemplo, del plazo de 8 años que prevé la LO 3/2007) podría considerarse nulo por contravenir una norma con rango de ley (*vid.* sobre el particular Senent Vidal [2018, pp. 901-902] quien resume acertadamente el estado de la cuestión (con referencias bibliográficas recogidas, en su mayoría, al final de este trabajo): «Por lo que respecta a la cuestión de la eventual obligatoriedad del cumplimiento del artículo 75 LOI se dan, básicamente, tres posiciones doctrinales. La opinión mayoritaria [Campuzano, 2007, pp. 191 y 192; Farias, 2008, pp. 530 y 534; Márquez, 2009, pp. 283 y 284; Valpuesta, 2007, p. 25] considera que la norma no tiene carácter imperativo y que, por tanto, estaríamos ante una mera "recomendación", en sintonía con muchas de las acciones de RSE en general y con las de gobierno corpora-

Ciertamente, de no pretenderse una norma obligatoria, parece más razonable la referencia incluida en el artículo 540 del TRLSC, previamente transcrito, el cual solo exige información fidedigna de las medidas adoptadas por las empresas para alcanzar la presencia equilibrada en los consejos de administración, de manera que los *stakeholders* o *personas interesadas* en la empresa (accionistas, proveedores, consumidores, etc.) puedan adoptar las decisiones que estimen pertinentes.

Con todo, los códigos de buen gobierno dictados hasta ahora sí han reflejado la necesidad de que, progresivamente y a medio plazo, los consejos de administración de las empresas resulten cada vez más paritarios³¹. Y particularmente, algunos sectores aca-

tivo en particular. Otra interpretación (Huerta 2009, 352-322 [sic], seguida por Tobías 2017, 51) estima en cambio que "el artículo 75 acoge una obligación de resultado", esto es, que la sociedad "tendrá que llevar a cabo" la incorporación de mujeres a sus consejos. Finalmente, una posición intermedia (Embíd 2008, 340-344; Leñena 2010, 1238; Pérez Troya 2012, 151 y 2013, 54; Escribano 2015, 661), a la que nos sumamos, entiende que "nos encontramos ante una obligación de medios, cuyo satisfactorio cumplimiento está vinculado al empleo de la diligencia debida por parte de las sociedades afectadas por la norma"³¹). Con todo, se trata de una interpretación quizá forzada del precepto comentado que, probablemente, no seduzca en exceso a jueces y tribunales. De hecho, la ineficacia del precepto referido parece haberse reconocido en la Proposición de Ley para garantizar la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B núm. 306-1, de 7 de septiembre de 2018), en la que se propone una modificación del artículo 75 de la LO 3/2007, que pasaría a tener la siguiente redacción: «La composición del consejo de administración de las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias deberá cumplir con el principio de presencia equilibrada a partir del año 2023». En el preámbulo de la norma proyectada se indica al respecto que «[l]a presencia o composición equilibrada se aplica de nuevo a los consejos de administración de las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias, en la medida que la medida promocional efectuada en el artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, no ha sido funcional para garantizar la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres en su composición, como muestran los datos más recientes disponibles. Por este motivo se reforma su redacción para establecer una obligación para que se cumpla con el principio de presencia equilibrada en el año 2023. También se introduce una modificación en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, para incluir la presencia equilibrada entre los criterios de nombramiento de los titulares de órganos superiores y directivos de la Administración General del Estado».

³¹ Así, el Código de buen gobierno de sociedades cotizadas (Comisión Nacional del Mercado de Valores, mayo de 2006) –y en el mismo sentido su actualización de junio de 2013– indicaron sobre el particular que «[l]lograr una adecuada diversidad de género en los Consejos de Administración no constituye solo un desafío en el plano de la ética, de la política y de la "responsabilidad social corporativa"; es también un objetivo de eficiencia que las sociedades cotizadas deben plantearse, al menos a medio plazo. Desaprovechar el potencial talento empresarial del 51 % de la población –las mujeres– no puede ser económicamente racional en el conjunto de las grandes empresas de nuestro país. La experiencia de las últimas décadas, en las que hemos asistido a una creciente incorporación de la mujer al mundo empresarial así lo acredita. Se trata ahora de hacer un esfuerzo adicional para que esa presencia llegue a la alta dirección y a los Consejos de Administración de las sociedades cotizadas. En atención a esta circunstancia, el Código invita a las sociedades con escasa presencia femenina en sus Consejos a que hagan un esfuerzo deliberado por buscar posibles candidatas cada vez que deba cubrirse alguna vacante en el Consejo, especialmente para puestos de independientes». Y por ello, en su recomendación número 15, se recogía

démicos, imbuidos en la transversalidad que propugnan los estudios de género, se han planteado la oportunidad de establecer cuotas obligatorias en los consejos de administración de las empresas³².

En lo que respecta a nuestro país, tal y como se ha reflejado en el informe *Mujeres en los consejos de administración de las empresas cotizadas* (elaborado por Atravia en colaboración con IESE Business School), en enero de 2018 había 258 consejeras en todo el mercado continuo, que suponen el 19,15 % del total de los 1.347 miembros existentes en los consejos de administración del total de las empresas consideradas. Existen, sin embargo, diferencias entre el Ibex 35, donde hay 106 consejeras (el 23,66 %) de un total de 448 miembros y las restantes 98 empresas del continuo, en las que hay 152 mujeres (el 16,91 %) de un total de 899 miembros³³. Y también se constatan diferencias que no pasan desapercibidas en función del tamaño de las distintas empresas, como se desprende de los siguientes cuadros (los artículos citados se refieren a la LO 3/2007):

que «cuando sea escaso o nulo el número de consejeras, el Consejo explique los motivos y las iniciativas adoptadas para corregir tal situación; y que, en particular, la Comisión de nombramientos vele para que al proveerse nuevas vacantes:

- a. Los procedimientos de selección no adolezcan de sesgos implícitos que obstaculicen la selección de consejeras;
- b. La compañía busque deliberadamente, e incluya entre los potenciales candidatos, mujeres que reúnan el perfil profesional buscado».

Por su parte, la recomendación número 14 del Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas de febrero de 2015, que sustituye los códigos anteriormente citados (disponible en <https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_buen_gobierno.pdf>, consultado el 22 de enero de 2019) ha dado un paso más en dicho ámbito al aconsejar «[q]ue el consejo de administración apruebe una política de selección de consejeros que:

- a) Sea concreta y verificable.
- b) Asegure que las propuestas de nombramiento o reelección se fundamenten en un análisis previo de las necesidades del consejo de administración.
- c) Favorezca la diversidad de conocimientos, experiencias y género»; así como «[q]ue el resultado del análisis previo de las necesidades del consejo de administración se recoja en el informe justificativo de la comisión de nombramientos que se publique al convocar la junta general de accionistas a la que se someta la ratificación, el nombramiento o la reelección de cada consejero»; y, finalmente, «[q]ue la política de selección de consejeros promueva el objetivo de que en el año 2020 el número de consejeras represente, al menos, el 30 % del total de miembros del consejo de administración», siendo así que «[l]a comisión de nombramientos verificará anualmente el cumplimiento de la política de selección de consejeros y se informará de ello en el informe anual de gobierno corporativo».

³² *Vid.*, entre otros, Terjesen, Sealy y Singh (2009), Martin, Scott, Roper y Warren-Smith (2009), así como Pérez Troya (2013).

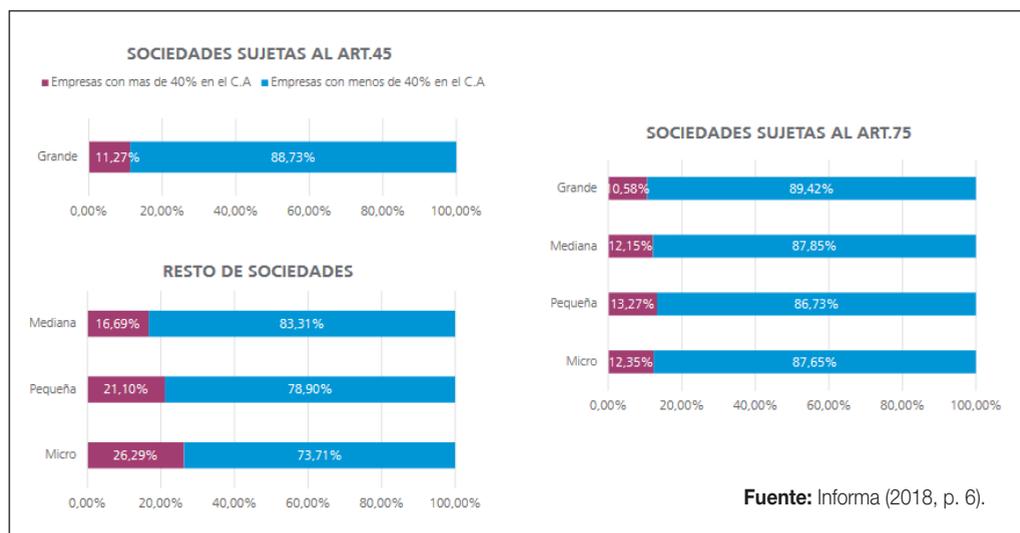
³³ Atravia e IESE Business School (2018, p. 6).

Cuadro 1. Participación de las mujeres en los consejos de administración de empresas

	Sociedades Estudiadas	Sociedades con más de 40 % de mujeres en su CA	% Sociedades con más de 40 % de mujeres en su CA
Sociedades sujetas a art. 45 (Plan Igualdad)	2.786	314	11,27 %
Sociedades sujetas a art. 75	14.436	1.773	12,28 %
Resto Sociedades	927.100	238.669	25,74 %
Total Sociedades estudiadas	942.242	240.536	25,53 %

Fuente: Informa (2018, p. 3).

Cuadro 2. Distribución por tipos de sociedades de la participación de mujeres en los consejos de administración de empresas



De hecho, ni siquiera las empresas en las que participa significativamente el Estado cumplen con los requisitos de participación paritaria, pues de «[l]os Consejos de Administración de las empresas con participación estatal están compuestos por hombres en un 68,08 % en 2018 y no ha sufrido variación notable desde el 2016», siendo así que «[d]e las 1.676 empresas analizadas [por Informa], solo el 20,23 % tiene más de 40 % de mujeres en su consejo»³⁴ tal y como queda evidenciado en el siguiente cuadro:

³⁴ Informa (2018, p. 5).

Cuadro 3. Porcentaje de empresas con participación estatal en las que las mujeres alcanzan un 40 % de participación en los consejos de administración

Estatales	Nº de Empresas	%
Más de 40% mujeres	339	20,23%
Menos de 40% mujeres	1.337	79,77%
Total	1.676	100,0%

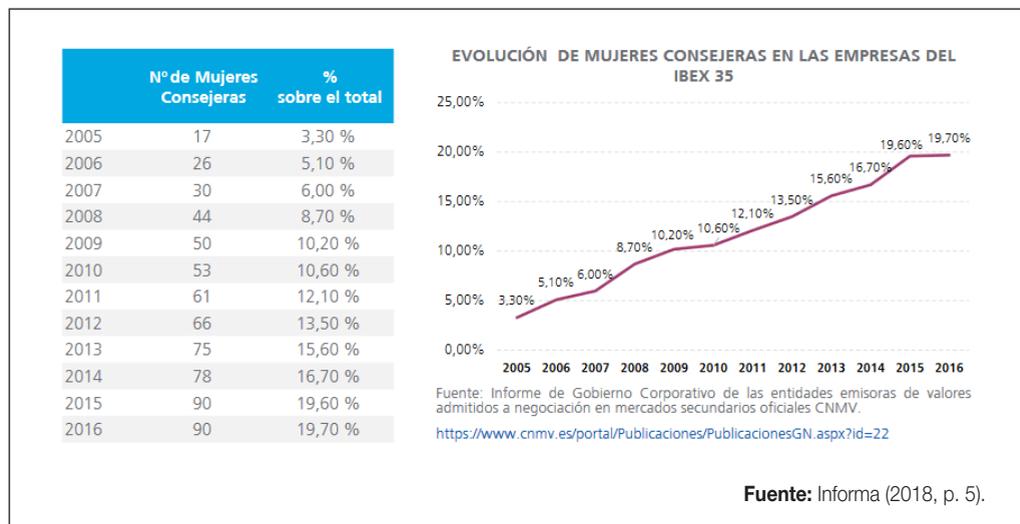
Fuente: Informa (2018, p. 5).

Y aunque se percibe un claro aumento en los últimos años de la participación de la mujer en tales órganos directivos, como se muestra en el cuadro 4 siguiente, todavía se está lejos de la presencia paritaria que la Comisión Nacional del Mercado de Valores reconoce como recomendable en 2020 (un 30 %) y, desde luego, de las previsiones imaginadas por el Consejo de Europa³⁵, la Unión Europea³⁶ y nuestra propia LO 3/2007 (un 40 %).

³⁵ Así, la Recomendación CM/Rec (2007)17 del Comité de Ministros a los Estados miembros sobre las normas y los mecanismos de igualdad entre mujeres y hombres (adoptada por el Comité de Ministros el 21 de noviembre de 2007, durante la 1011.ª reunión de los representantes de los ministros) recoge que «[l]os elementos que indican la voluntad política de los Estados y su compromiso a favor de la igualdad entre mujeres y hombres en este sentido son principalmente los siguientes: [...] vi. adopción/existencia e implementación de medidas jurídicas y administrativas para promover la participación equitativa de las mujeres en la toma de decisiones económicas, incluida la implementación de planes a favor de una participación equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración y otras estructuras de toma de decisiones de las instituciones económicas y financieras y de las empresas privadas» (apartado 30), siendo así que «[p]ara conseguir una participación equitativa de mujeres y hombres, debe alcanzarse una tasa de participación del 40 % como mínimo por cada sexo como umbral de paridad» (apartado 32 *in fine*).

³⁶ Así, en la Resolución del Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2012, sobre la igualdad entre mujeres y hombres en la Unión Europea - 2011 (2011/2244(INI), Diario Oficial de la Unión Europea C251 de 31 de agosto de 2013) dicho órgano «reitera [...] su llamamiento de 2011 para que se presenten en 2012 propuestas legislativas que incluyan la introducción de cuotas con el fin de aumentar la representación femenina en los órganos de gestión de las empresas hasta el 30 % en 2015 y el 40 % en 2020, teniendo en cuenta, al mismo tiempo, las responsabilidades de los Estados miembros y sus peculiaridades económicas, estructurales (es decir, relacionadas con el tamaño de las empresas), jurídicas y regionales». La Comisión Europea presentó el 14 de noviembre de 2012 la *Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines* [COM(2012) 614 final], entendiendo como adecuada una paridad del 40 %, como se detalla con mayor amplitud seguidamente.

Cuadro 4. Evolución de mujeres consejeras en las empresas del Ibex 35



Además, existen grandes diferencias entre distintos sectores empresariales, siendo así que mientras en las empresas de bienes de consumo, financieras, tecnológicas o energéticas la presencia de mujeres es mayor, en las de construcción o servicios inmobiliarios el equilibrio entre sexos es muy reducido³⁷. Y, por otro lado, no conviene olvidar que «solo el 4,76 % de consejeras pertenece a la tipología de ejecutivas. En 2016 eran el 4,7 % y en 2015 apenas superaban el 4 %. Analizando en detalle vemos que el Ibex va más atrasado en consejeras ejecutivas que el resto del continuo: el selectivo tiene un 3,77 % de consejeras ejecutivas, frente al 5,48 % de ejecutivas existentes en las 98 empresas restantes analizadas»³⁸. En definitiva, se percibe una gran desproporción entre el peso que ostentan mujeres y hombres en los máximos órganos de dirección de las empresas.

En el ámbito de la Unión Europea es preciso destacar la *Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines de 14 de noviembre de 2012* [COM(2012) 614 final, antes citada]³⁹ que prevé, para las grandes empresas, una presencia del género menos representado de un mínimo del 40 % de

³⁷ Cfr. Atrevia e IESE (2018, pp. 5-10).

³⁸ Cfr. Atrevia e IESE (2018, p. 5)

³⁹ Sobre el particular *vid.*, entre otras, Huerta Viesca (2013), Carrasquero Cepeda (2015) y Pérez Troya (2016).

los administradores no ejecutivos; y respecto de las empresas cotizadas, tal propuesta de directiva prevé la obligación de asumir compromisos individuales en relación con la representación de ambos géneros entre los administradores ejecutivos, que deberá alcanzarse a más tardar el 1 de enero de 2020, o el 1 de enero de 2018 cuando las empresas cotizadas sean empresas públicas. Y, lo que resulta muy relevante: se prevé en tal propuesta de directiva la obligación para los Estados miembros de fijar sanciones efectivas, proporcionales y disuasorias que pueden ser pecuniarias (multas administrativas) o determinar «la nulidad o anulación, pronunciada por un órgano judicial, del nombramiento o elección de los administradores no ejecutivos cuando se haya realizado de forma contraria a las disposiciones nacionales adoptadas» para trasponer la directiva. En el contexto de dicha propuesta se recoge, en particular, que no se trata de una iniciativa aislada, pues «[e]l Parlamento Europeo ha pedido reiteradamente a las empresas y los Estados miembros que incrementen la participación de las mujeres en los órganos de toma de decisiones y ha invitado a la Comisión a presentar propuestas legislativas para alcanzar la masa crítica del 30 % de mujeres miembros de los órganos de gestión en 2015 y el 40 % en 2020 [véanse p. ej., la Resolución de 6 de julio de 2011, sobre las mujeres y la dirección de las empresas (2010/2115 (INI)), y la Resolución de 13 de marzo de 2012, sobre la igualdad entre mujeres y hombres en la Unión Europea –2011 (2011/2244 (INI))]»⁴⁰. Por lo demás, en ámbitos más globales, se perciben tendencias similares a las indicadas en España y en la Unión Europea: existe por lo general una notoria menor representatividad de las mujeres en los consejos de administración de las empresas⁴¹.

Adicionalmente a todo lo indicado, es preciso constatar que el número de mujeres directivas (esto es, no pertenecientes al consejo de administración de una sociedad pero que ejercen funciones de alta dirección en las empresas) es, asimismo, reducido. De manera que puede concluirse que el sexo femenino no ha alcanzado cuotas relevantes en los puestos donde se toman las decisiones empresariales más relevantes y –paralelamente– donde se tienen mayores retribuciones salariales. Así, se ha puesto de manifiesto que en 2018, «[d]e las 152.471 empresas con un comité de dirección, el 65,32 % no cuentan con ninguna mujer mientras solo el 9,49 % no cuentan con un directivo. La tasa de empresas sin ninguna directiva se reduce a 46,64 % en las empresas obligadas en elaborar un Plan de Igualdad»⁴². Ello puede verse meridiano en el siguiente cuadro (con referencias a preceptos de la LO 3/2007):

⁴⁰ Sobre el particular *vid.*, asimismo, Jourová (2016).

⁴¹ Deloitte (2017).

⁴² Informa (2018, p. 10).

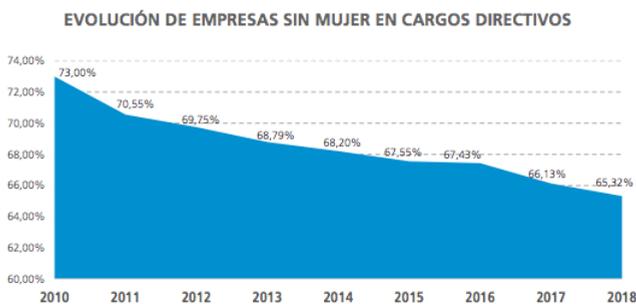
Cuadro 5. Mujeres directivas en las empresas

Numero de cargos Funcionales	Total Sociedades				Sociedades sujetas a art. 45			
	Sociedades con cargos Mujeres	% Sociedades con mujer directiva	Sociedades con cargos Hombres	% Sociedades con hombre directivo	Sociedades con cargos Mujeres	% Sociedades con mujer directiva	Sociedades con cargos Hombres	% Sociedades con hombre directivo
Ningún cargo directivo	99.587	65,32 %	14.469	9,49 %	1.269	46,64 %	102	3,75 %
Con 1 directivo	21.805	14,30 %	24.859	16,30 %	782	28,74 %	430	15,80 %
Con 2 directivos	14.892	9,77 %	24.950	16,36 %	431	15,84 %	480	17,64 %
Con 3 directivos	8.109	5,32 %	28.478	18,68 %	176	6,47 %	557	20,47 %
Con 4 directivos	4.835	3,17 %	27.771	18,21 %	47	1,73 %	474	17,42 %
Con 5 directivos	2.083	1,37 %	16.695	10,95 %	14	0,51 %	290	10,66 %
Con 6 directivos	821	0,54 %	9.301	6,10 %	1	0,04 %	222	8,16 %
Con 7 directivos	254	0,17 %	3.829	2,51 %	1	0,04 %	102	3,75 %
Con 8 directivos o más	85	0,06 %	2.119	1,39 %	0	0,00 %	64	2,35 %
Total	152.471	100,00 %	152.471	100,00 %	2.721	100,00 %	2.721	100,00 %

Fuente: Informa (2018, p. 10).

Y todo ello aun cuando en los últimos años ha aumentado el número de mujeres directivas en las empresas y, por otro lado, la brecha de género en este ámbito se ha reducido tenuemente. En efecto, como señala Informa, «[d]esde 2010 se aprecia un aumento continuo de la presencia de las mujeres en los comités de dirección. En los últimos ocho años, el porcentaje de las empresas sin directiva cayó en 6,68 puntos porcentuales: en 2010, el 73 % de las empresas analizadas no tenía ninguna directiva, mientras esta cifra es de 65,32 % este año»⁴³. Todo ello se aprecia en el siguiente cuadro:

Cuadro 6. Evolución de mujeres directivas en las empresas



Fuente: Informa (2018, p. 10).

⁴³ Informa (2018, p. 10).

Dicho lo anterior, lo ciertamente deseable sería, en opinión de quien escribe, la aprobación sin paliativos de cuotas en los consejos de administración de las empresas (especialmente, en las grandes), con una sanción jurídica clara (ya sea en forma de multa pecuniaria o de nulidad o anulabilidad del nombramiento de miembros del consejo de administración realizado en contra de las cuotas legalmente previstas), con el objeto de romper así el conocido como «techo de cristal» de las corporaciones empresariales hegemónicas en nuestra economía⁴⁴. De hecho, es preciso indicar que no se trataría ni mucho menos de la primera experiencia en el derecho comparado en estos ámbitos⁴⁵. Tal medida sería un relevante

⁴⁴ Sobre la constitucionalidad de tales cuotas, *vid.* Fabregat Monfort (2011).

⁴⁵ Así, en *África*, existen cuotas únicamente en **Kenia**, cuya Constitución requiere que ningún sexo ocupe más de dos tercios de los puestos de los consejos de administración en las empresas públicas o en las que el Estado tenga participación mayoritaria. En *América*, por lo general, no existen cuotas de mujeres en consejos de administración, aun cuando cabe realizar las siguientes matizaciones: en **Argentina**, aunque no requiere cuotas para las mujeres en los consejos sí exige, al menos, que el 30 % de las candidaturas sean ocupadas por mujeres (Ley 24-012 de cupo femenino o Ley de género); en **Canadá** existe desde 2011 una cuota del 50 % de cuota de género en los consejos de administración para las empresas públicas de Quebec; en **Colombia** se aprobó en 2000 un cuota del 30 % para empresas públicas (propiedad del Estado, participadas mayoritariamente por el Estado o entidades gubernamentales). En *Asia*, **India** introdujo en 2013 la obligación de que los consejos de administración de empresas cotizadas tuvieran al menos una mujer; **Israel** exige desde 1999 que si el consejo de administración está conformado solo por miembros de un sexo, cualquier nuevo nombramiento de consejero no ejecutivo deberá ser del otro sexo; y, por otro lado, requiere desde 1993 –aunque al parecer con poca efectividad– que las empresas públicas tengan igual número de representantes de ambos sexos; **Malasia** aprobó en 2011 (y con efectos a partir de 2016) –aunque acaso con poca efectividad también– cuotas del 30 % para los consejos de administración y altos cargos de empresas con más de 250 empleados; en **Taiwán** las empresas y fundaciones públicas deben tener al menos un tercio de mujeres en sus consejos de administración. Finalmente, y en lo que respecta a *Europa*, **Alemania** aprobó en 2015 legislación fijando cuotas de un 30 % a partir de 2016, siendo así que las empresas que no cumplan tal requisito necesitan nombrar mujeres en los consejos de administración o dejar tales puestos vacantes; en **Austria** existen a partir de 2018 cuotas del 30 % en las empresas participadas mayoritariamente por el Estado; en **Bélgica** se aprobaron cuotas de un tercio para las empresas cotizadas y para algunas empresas estatales, siendo así que tales cuotas son obligatorias a partir de 2017 para las grandes empresas y desde 2019 para las pequeñas y medianas empresas; en **Francia** desde 2017 existen cuotas del 40 % para a) las empresas cotizadas, b) para empresas no cotizadas cuyos activos superen, durante tres años consecutivos, los 50 millones de euros y que tengan más de 500 trabajadores (cifra que se reducirá a 250 trabajadores en 2020), así como c) para las organizaciones gubernamentales (sobre algunos aspectos históricos de la regulación francesa *vid.* Huerta Viesca, 2011); en Grecia se fijaron desde el año 2000 cuotas de un tercio para los miembros nombrados por el Estado en empresas públicas o participadas por el mismo; en **Islandia** existen desde 2010 cuotas del 40 % en las empresas públicas de más de 50 trabajadores, siendo así que desde 2013 tal requerimiento se extiende al resto de sociedades mercantiles; en **Italia** desde 2011 se fijaron cuotas de un tercio para las empresas cotizadas, que en 2012 se extendieron, con efectos desde 2013, a las empresas públicas, fijando multas en caso de incumplimiento o, incluso, la posibilidad de sustitución de consejeros por el ente italiano regulador de los mercados de capitales; **Noruega** fue el país pionero en este ámbito pues a partir del 2005 tanto sus empresas públicas (a nivel estatal o intermunicipal) y privadas (incluyendo a las grandes cooperativas) deben contar con una representación de cada sexo de, al menos, 40 % en sus consejos de administración (con regulaciones específicas cuando el consejo tenga de 2 a 9

salto cualitativo en la lucha por la igualdad de género al que se resisten muchas empresas y también facciones políticas de corte liberal y conservador.

Por ello, y ante la falta de una voluntad política clara –o, por mejor decir, en la ausencia de los consensos parlamentarios que permitan establecer cuotas de género en los consejos de administración–, se ha propuesto recientemente un incentivo fiscal, tal vez como paso previo a la obligatoriedad de cuotas en los consejos de administración, para beneficiar a las empresas que logren alcanzar la paridad de sexos en sus máximos órganos de gobierno. Dicha medida tributaria se analiza en los epígrafes que siguen.

3.2. Norma propuesta

Una de las novedades que ha recogido el proyecto de LPGE para el año 2019⁴⁶ es la contemplada en el artículo 67 del articulado de la norma actualmente tramitada en el Parlamento, y que lleva por título «Fomento de la igualdad de género». Dicho precepto proyectado, referido al IS, reza así:

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2019 que no hayan concluido a la fecha de entrada en vigor de esta ley, y con vigencia indefinida, se añade un nuevo artículo 38 bis en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

Las entidades que incrementen el número de mujeres en su Consejo de administración hasta cumplir con lo establecido en el artículo 75 y en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, podrán deducir de la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incremento el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a tales consejeras».

Por su parte, la exposición de motivos que contenía el citado proyecto de LPGE para 2019 indicaba, en relación con tal medida, que la finalidad de la misma era «incentivar la presencia equilibrada de hombres y mujeres en dichos órganos de decisión, incorporando de esta forma la perspectiva de género al impuesto».

miembros), pudiendo llegarse, en caso de incumplimiento de la norma, a la disolución de la sociedad; en **Portugal** a partir de 2018 se exigen a) cuotas del 33 % para las empresas públicas y b) del 20 % para las empresas cotizadas, umbral este último que se elevará al 33,3 % a partir de 2020. *Vid.* sobre el particular la completa comparativa que realiza Deloitte (2017).

⁴⁶ Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), XII Legislatura, Serie A, de 16 de enero de 2019.

Es sabido que tales presupuestos fueron rechazados por el Parlamento y la medida quedó en papel mojado. Sin embargo, se trata de una idea que podría ser revitalizada en un futuro por partidos políticos de diferente signo que quieran reclamar políticas con sesgo de género a favor de mayores cuotas de poder decisorio para las mujeres. Por tal motivo se ha creído oportuno analizar su tenor, tal y como fue propuesto por la LPGE para 2019, y plantear vías de mejora para el caso de que se desentierre en años venideros. A ello dedicamos los siguientes epígrafes de este trabajo.

3.3. Ámbito de aplicación del precepto proyectado

La estructura de la deducción propuesta es –en principio– sencilla, debiéndose aclarar una serie de ámbitos (temporal, subjetivo y objetivo) determinantes para su correcto entendimiento.

3.3.1. Ámbito temporal

En primer lugar, el referido beneficio fiscal hubiese sido aplicable a los periodos impositivos del IS que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2019. Es sabido que el citado tributo no tiene un periodo impositivo unívoco, como sí ocurre en otros impuestos directos (*v. gr.* IRPF, cuyo ámbito temporal de gravamen es normalmente igual al año natural), sino que cada empresa puede disponer de un periodo impositivo distinto en función del ejercicio económico de su actividad (art. 27 LIS).

Ello no obstante, la mayoría de las empresas tienen, por elección propia, un periodo impositivo igual al año natural (esto es: iniciado cada año el 1 de enero y que concluye el 31 de diciembre del mismo). Consecuentemente, la mayoría de las empresas que tengan periodo impositivo igual al año natural hubieran podido practicarse la deducción ahora analizada para el ejercicio de 2019, esto es, habría sido liquidable (en la generalidad de los casos, como se ha indicado) en junio de 2020.

3.3.2. Ámbito subjetivo

Adicionalmente, es preciso indicar que la deducción referida, conforme al tenor previsto en el proyecto de LPGE para 2019, no habría sido aplicable a todos los sujetos del IS sino, únicamente, y conforme a la remisión realizada al artículo 75 de la LO 3/2007, a las «sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada». Deben, pues, indicarse qué entes pueden presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada los cuales, por ello mismo, no hubieran podido aplicarse el beneficio fiscal ahora estudiado, quedando reservado el mismo, por ende, al resto de sujetos del IS conforme se indicará más adelante.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 258 del TRLSC:

1. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.
 - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
 - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades perderán la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior⁴⁷.

Consecuentemente, si conforme al precepto transcrito en un determinado ejercicio contable y tributario un sujeto cumple las condiciones precitadas, de tal modo que puede –conforme a la normativa mercantil y contable antes referida– formular abreviadamente su cuenta de pérdidas y ganancias, no podrá aplicarse el beneficio fiscal estudiado. En definitiva, la deducción propuesta que ahora se comenta está dirigida a propiciar la paridad entre hombres y mujeres en los consejos de administración de grandes empresas.

Es preciso indicar que, aunque el artículo 75 de la LO 3/2007 parece claro al indicar que lo que se pretende es la participación equilibrada de mujeres y hombres en los «consejos de administración» de «sociedades mercantiles»⁴⁸, resulta necesario interpretar cada uno de esos términos.

⁴⁷ Y en el mismo sentido *vid.* Plan General de Contabilidad (PGC) –aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre–, tercera parte, I (normas de elaboración de las cuentas anuales), 4.º (cuentas anuales abreviadas), 1.b (cuenta de pérdidas y ganancias abreviada).

⁴⁸ Aun cuando el tenor del precepto se refiere estrictamente a «sociedades», tanto en el título del artículo 75 de la LO 3/2007 como en el preámbulo de la ley, al aludir a la presencia equilibrada de hombres y mujeres en los consejos de administración, se hace referencia a «sociedades mercantiles».

En lo que concierne al primero de ellos, el tenor literal del beneficio fiscal ahora contemplado solo hubiera sido aplicable, en puridad, a los órganos de grandes empresas configurados en forma y con la denominación de «consejo de administración»⁴⁹, si bien un sector doctrinal ha considerado que una interpretación amplia del precepto, conforme a la realidad social que pretende regular (art. 3.1 Código Civil), permitiría ampliar la exégesis de tal término hasta incluir a cualquier tipo de estructura de administración empresarial y no solo de las sociedades mercantiles⁵⁰, y ya sea su composición unipersonal o pluripersonal, colegiada o no, mancomunada o solidaria, monista o dual, aunque con exclusión de algunos órganos o cargos de administración o dirección empresarial (miembros de comisiones delegadas, de consejerías delegadas, presidencia ejecutiva, órganos de control, órganos de alta dirección, etc.) que la propia LO 3/2007 parece excluir implícita o explícitamente por referencia en otros pasajes de la misma norma a tales órganos consultivos, de control o de alta dirección⁵¹.

Por su parte, y en lo que respecta al segundo término mencionado («sociedades mercantiles») también se ha discutido si la aplicación del artículo 75 de la LO 3/2007 debería entenderse circunscrito exclusivamente a sociedades de capital (que es a las que se refiere particularmente el art. 258 TRLSC antes transcrito) o bien podría predicarse de otras sociedades (incluidas las laborales o las civiles), de organizaciones sindicales y patronales, cooperativas, fundaciones, asociaciones, etc.⁵²

Dicho lo anterior, que muestra el estado de la cuestión en relación con los términos que ahora han de interpretarse, es preciso indicar que aun cuando la exégesis del término «consejo de administración» puede resultar polémica, entiendo que –al menos en ámbitos tributarios– los criterios hermenéuticos más ortodoxos abogarían por una interpretación estricta de la expresión controvertida porque, en primer lugar, parece claro del tenor literal de la norma (tal y como se recogía en el proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2019 que ahora comentamos); en segundo lugar, porque resulta acaso lo más apropiado en función de lo previsto en las disposiciones de nuestro ordenamiento que regulan la aplicación de normas tributarias y, en particular, de beneficios fiscales⁵³; y, finalmente, porque habida cuenta de los datos antes referidos el problema de falta de paridad de género en los órganos de dirección empresariales se presenta, esencialmente, en las grandes compañías, de manera que conforme a una interpretación teleológica de la deducción estudiada⁵⁴ –conjuntamente con el art. 75 LO 3/2007– parece razonable entender que es a dicho ámbito al que se dirige el precepto estudiado.

⁴⁹ Así lo han entendido Campuzano Laguillo (2007, p. 194); Embid Irujo (2008, pp. 331-335); Márquez Lobillo (2009, p. 285); Leñena Mendizábal (2010, p. 1245); Pérez Troya (2013, p. 52); y Escribano Gámir (2015, p. 660).

⁵⁰ Cfr. Huerta Viesca (2009, pp. 287 y ss.) y Elósegui Itxaso y Lousada Arochena (2007, p. 262).

⁵¹ Cfr. Senent Vidal (2018, p. 901).

⁵² *Ibidem* Senent Vidal.

⁵³ Cfr. artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

⁵⁴ Cfr. artículo 12 de la LGT en consonancia con lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil.

Y ello nos lleva, indefectiblemente, a analizar qué debemos entender por «sociedades mercantiles», respecto de las cuales el tenor del tan citado artículo 75 de la LO 3/2007 y la remisión que dicho precepto hace a la regulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (TRLSC), pudiera hacer pensar que el ámbito subjetivo del beneficio fiscal estudiado se constriñe exclusivamente a las sociedades de capital (anónima, limitada y comanditaria por acciones, a tenor de lo dispuesto en el art. 1 TRLSC), lo cual permitiría plantear acaso alguna crítica en relación con el principio de igualdad (*i.e.* ¿qué justificación objetiva y razonable permite excluir a otros sujetos del IS de la deducción estudiada?). Además, si seguimos una interpretación sistemática, el propio PGC recoge, en relación con las cuentas anuales abreviadas (y, por ende, de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) que podrán formular las mismas «las sociedades anónimas, incluidas las laborales, [...] las sociedades de responsabilidad limitada, incluidas las laborales, [...] las sociedades en comandita por acciones y [...] las sociedades cooperativas [así como] las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras»⁵⁵, lo cual ampliaría el ámbito subjetivo de la exención; no en vano cabe entender que las mismas sociedades citadas, en el caso de no estar comprendidas en los parámetros ya referidos, habrán de presentar cuentas no abreviadas y, por ende, podrían beneficiarse de la deducción estudiada. En todo caso, parece que los entes sin personalidad jurídica (*v. gr.* fondos de inversión), u otros entes con personalidad jurídica pero no comprendidos en los supuestos anteriores (sociedades colectivas o comanditarias simples con socios que sean personas físicas, asociaciones, fundaciones, etc.) estarían excluidos de la exención por no ser, desde una perspectiva técnica, «sociedades mercantiles».

Otra cuestión que podría plantearse es si, al remitirse el propuesto artículo 38 bis de la LIS –en la redacción del proyecto de LPGE para 2019– al artículo 75 de la LO 3/2007, siendo así que el mismo se refiere esencialmente al ámbito empresarial privado, se está olvidando el artículo 54.2 del mismo texto legal, en virtud del cual «la Administración General del Estado y los organismos públicos vinculados o dependientes de ella observarán el principio de presencia equilibrada en los nombramientos que le corresponda efectuar en los consejos de administración de las empresas en cuyo capital participe». Esto es, cabría preguntarse si la deducción sería exclusiva para las empresas netamente privadas –*i.e.* sin participación pública– o bien también cabría aludir a las empresas públicas o con participación significativa del sector público. Y ello porque, como se ha indicado previamente, desde una perspectiva de derecho comparado se han diferenciado las empresas públicas (o con participación pública), donde parece por lo general más exigible una mayor paridad de género, de los entes privados en los que el sector público no interviene. Pues bien, habida cuenta de que las empresas de titularidad pública directa están exentas del IS⁵⁶, la re-

⁵⁵ Cfr. PGC, tercera parte, I (normas de elaboración de las cuentas anuales), 3.º (estructura de las cuentas anuales).

⁵⁶ Cfr. artículo 9.1 b) de la LIS.

dación amplia del artículo 75 de la LO 3/2007 puede entenderse que comprende también las empresas *participadas* por el sector público (*v. gr.* por la sociedad estatal de participaciones industriales o SEPI)⁵⁷.

En definitiva, hubiese sido acaso más conveniente una mayor precisión en la redacción del precepto que ahora comentamos, en el que podría haberse hecho una descripción clara de los posibles beneficiarios de la deducción analizada a fin de no incurrir en los problemas de constitucionalidad antes referidos (principio de igualdad tributaria). Así, por ejemplo, cabría haber extendido el ámbito subjetivo de la ventaja tributaria examinada a todos los contribuyentes del IS, con lo que se incluiría también, aparte de a las personas jurídicas –excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil–, a las sociedades agrarias de transformación, a las uniones temporales de empresa y a una serie de fondos (de inversión, de capital-riesgo, de regulación del mercado hipotecario, etc.) que, aun sin ostentar personalidad jurídica, son contribuyentes a los efectos de la LIS; y también podría haberse extendido el beneficio fiscal –de forma genérica– a los órganos de dirección de tales entes, con independencia de su denominación. Todo dependerá de la configuración subjetiva que quiera realizar el legislador en el marco –claro está– del precitado principio de igualdad tributaria recogido en nuestra Constitución.

3.3.3. Ámbito objetivo

La condición que ha de verificarse para poder aplicarse el beneficio fiscal estudiado es, conforme al texto de la norma propuesta, «cumplir con lo establecido» en el artículo 75 y en la disposición adicional primera de la LO 3/2007. Estaríamos, en mi opinión, ante una incorrección de la norma: el tenor del primero de los preceptos citados –tal y como se reprodujo previamente– es que las sociedades destinatarias del precepto *procurarán* una presencia equilibrada entre mujeres y hombres y, además, en un plazo determinado (ocho años a partir de la entrada en vigor de la LO 3/2007), lo cual en realidad no conforma una norma jurídica en sentido estricto pues no establece un mandato inequívoco cuyo incumplimiento tendría asociado una sanción jurídica (del tipo que sea), sino meramente un *desideratum* o pretensión⁵⁸. De este modo, podría llegarse a la sinrazón de que las empresas se aplicaran el beneficio fiscal por el mero hecho de «haber procurado» (con referencia a ciertos hechos indiciarios, aunque sin resultados fehacientes y constatables) una paridad de sexos en los consejos de administración de las empresas destinatarias de la norma, elemento volitivo del ente empresarial que sería ciertamente –cuanto menos– difícil de probar, siendo así, además, que tan referida ventaja tributaria tendría una justificación dudosa si no se alcanza el fin último pretendido por la norma, que es la igualdad efectiva entre mujeres y hombres.

⁵⁷ Sociedad que abarca 15 empresas mayoritarias, 9 empresas minoritarias y 100 indirectas.

⁵⁸ *Vid.*, no obstante, lo indicado en la nota a pie núm. 30.

Ciertamente, lo que parecía perseguir la norma propuesta es que se produzca una paridad real, en el sentido de lo indicado en la disposición adicional primera de la LO 3/2007, esto es, que las personas de cada sexo, miembros del consejo de administración de las grandes empresas, no superen el 60 % del total, ni reduzcan su participación por debajo del 40 %. Pero siendo este el fin declarado de la norma propuesta, hubiese sido más razonable que se recogiera así en el precepto pretendido, sin remisiones a otras leyes que pueden oscurecer la redacción del mandato jurídico y conllevar, consecuentemente, problemas exegéticos.

En otro orden de cosas, y en lo que respecta a la cuantificación de la deducción, esta parece, en principio, sencilla: se calcularía multiplicando las retribuciones satisfechas a las consejeras –de cumplirse las condiciones que determinan su aplicabilidad– por el porcentaje del 10 %. Y, además, tal deducción se aplicaría a «la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incremento». Vayamos por partes:

En primer lugar, por «retribuciones satisfechas» debe entenderse todo emolumento –fijo o variable– que reciban las consejeras de grandes empresas (en el sentido antes indicado) que cumplan con las reglas de paridad previstas en el precepto comentado, que serán calificadas a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo (con retención, en la generalidad de los casos, del 35 %) ⁵⁹ y con independencia del concepto en que se hayan reconocido (asistencia, retribución fija, dietas ⁶⁰, etc.) o de la naturaleza de los mismos (dinerarios o en especie). Y todo ello con independencia de que tales retribuciones sean o no deducibles de la base imponible del IS ⁶¹.

En segundo lugar, la norma proyectada indicaba –de forma, acaso, en extremo sencilla– que la deducción podrá aplicarse en el periodo impositivo en que «se produzca dicho incremento». Es difícil vislumbrar fácilmente el sentido del mandato contenido en un precepto tal. Pudiera pensarse, no sin cierto esfuerzo, que el *incremento* al que aludía el precepto es la superación del umbral del 40 % de participación de mujeres en el total de miembros del consejo de administración de la empresa sujeta al IS.

Ahora bien, lo que no indicaba con claridad la norma proyectada –y puede considerarse como una nueva deficiencia de la misma– es cómo computar la paridad en relación con el beneficio fiscal contemplado. Así pues, ¿qué instante debía tomarse en consideración para el cómputo de las mujeres y hombres en el consejo de administración de la empresa-con-

⁵⁹ Cfr. artículos 17.2 e) y 101.2 de la LIRPF.

⁶⁰ Ello, claro está, con independencia de las cantidades que sean declaradas exentas conforme a la normativa vigente (cfr. arts. 17.1 d) LIRPF y 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo).

⁶¹ Sobre las condiciones de deducibilidad de las retribuciones de los consejeros de sociedades, *vid.*, entre otros, Pedreira Menéndez (2016).

tribuyente? Pues bien, como se ha indicado previamente, resultando obligada la sociedad mercantil por el artículo 258 del TRLSC a formular cuentas no abreviadas –lo que requiere que se hayan cumplido las condiciones previstas en dicho precepto durante dos ejercicios consecutivos contados a la fecha de cierre de cada uno de ellos–, podrían aplicarse la deducción las sociedades mercantiles que a la fecha del devengo del IS hubieran mantenido un porcentaje de participación de mujeres en el consejo de administración, a lo largo del respectivo periodo impositivo, de al menos el 40 %.

Sin embargo, resulta lógico pensar que el porcentaje de participación de mujeres y hombres en un consejo de administración varíe a lo largo del tiempo, como consecuencia de bajas de miembros seguidas de las subsiguientes incorporaciones o, simplemente, por la variación en el número de personas que componen dicho consejo de administración. En tales casos en que no haya permanecido invariable en tal órgano (y en un determinado ejercicio y periodo impositivo) el número de mujeres y hombres, ¿cómo se computaría el porcentaje de hombres y mujeres? Si atendemos a lo previsto en otros ámbitos del ordenamiento jurídico-tributario –como sería el caso de las deducciones por creación de empleo previstas en los arts. 37 y 38 LIS⁶², o en las órdenes de estimación objetiva⁶³ o, por poner un último ejemplo, en la normativa reguladora del impuesto sobre actividades económicas⁶⁴–, debería hacerse un prorrateo anual y no tomar estrictamente en consideración el porcentaje en la fecha del devengo del impuesto pues, de otro modo, sería muy fácil burlar dicha norma⁶⁵.

Y, en otro orden de cosas, es preciso indicar que la deducción estudiada variaría asimismo los pagos fraccionados que habrán de realizar las empresas, lo que implicaría a su vez la producción de un efecto inmediato trimestral en la tesorería de la sociedad, tanto mayor cuanto, por un lado, más elevados sean los salarios de las consejeras que otorgaran el derecho al beneficio fiscal examinado y, por otro, mayor fuera el número de mujeres en el referido órgano de control societario⁶⁶.

⁶² Cfr. Alonso Olea, Lucas Durán y Martín Dégano (2009, pp. 392-396).

⁶³ Cfr. artículo 3 de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶⁴ Cfr. regla 14.^a del anexo II del Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

⁶⁵ Así por ejemplo, si en un consejo de administración hay 10 miembros y durante un determinado año ha habido desde el 1 de enero al 30 de marzo 3 mujeres y 7 hombres, siendo así que desde el 1 de abril causa baja un hombre y en su puesto entra una mujer, tendríamos que el porcentaje de mujeres para ese año y en referido consejo de administración sería, suponiendo que el año no es bisiesto: $[3 \times (90/365)]/10 + [(3 + 1) \times (275/365)]/10 = 0,3753$, que multiplicado por 100 nos daría 37,53 %, lo cual no llegaría al 40 % requerido por la norma aun cuando en la fecha de devengo sí se cumpla que el 40 % del consejo de administración son mujeres.

⁶⁶ Cfr. artículo 40 de la LIS.

Por lo demás, ha de estarse a lo dispuesto en las normas comunes previstas para las deducciones contempladas en el capítulo IV del título VI de la LIS, contenidas en el artículo 39 de dicho cuerpo legal, precepto que contempla varias cuestiones relevantes que no deben olvidarse:

- La deducción que planteaba el propuesto artículo 38 bis de la LIS, al igual que las restantes referidas a la realización de determinadas actividades (I+D+i, producciones audiovisuales o creación de empleo), solo se practicaría una vez realizadas las reducciones en la cuota previstas en los capítulos II y III del mismo título (deducciones para evitar la doble imposición internacional, bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y bonificación por prestación de servicios públicos locales).
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota en el periodo impositivo en que se devengaron podrían aplicarse en los periodos impositivos que concluyeran en los 15 años inmediatos y sucesivos, pudiendo diferirse el inicio del cómputo para casos concretos (como sería el caso de las entidades de nueva creación o entidades que saneen pérdidas con aportaciones de nuevos recursos) siempre que no se superara el plazo de prescripción, con lo que el máximo que podrá diferirse el inicio del cómputo de la deducción sería cuatro años.
- El importe de la deducción estudiada –junto con el resto de las previstas en el mismo capítulo, esto es, las referidas a la realización de determinadas actividades– aplicada en cada periodo impositivo no podría exceder, conjuntamente, del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por prestación de servicios públicos. Ello conllevaría que las empresas dedicadas al sector audiovisual, que realizaran inversiones importantes en I+D+i o que crearan empleo y tuvieran derecho a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI al que ahora nos referimos, tendrían menores incentivos fiscales a unos consejos de administración paritarios. Podría plantearse que ello debilitaba la virtualidad de la ventaja tributaria estudiada pues, tratándose de grandes empresas, es lógico que las otras ventajas fiscales –al menos en relación con la deducción en I+D+i– podrían reducir significativamente su cuota íntegra. Es más: al dirigirse la norma propuesta a empresas con facturación elevada y beneficios que pueden ser igualmente abultados, las cuantías que constituirían la base de la deducción examinada serían, a la postre, poco significativas en relación con la cuota íntegra de la entidad. Con todo, acaso podría resultar interesante combinar la deducción propuesta con algún tipo de medida que permitiera aumentar el límite conjunto de la deducción (como prevé de hecho el art. 39.1 *in fine* de la LIS para producciones audiovisuales); o bien permitir un efecto económico inmediato para la empresa, como dispone el apartado 3 del artículo 39 de la LIS en relación con las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que posibiliten la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

- Asimismo, recoge el apartado 6 del artículo 39 de la LIS que «[e]l derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones previstas en este capítulo aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación», señalándose seguidamente que «[t]ranscurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».
- En último lugar, es preciso indicar que la deducción que estudiamos no solo hubiera sido aplicable en el IS –esto es, por sociedades residentes en España– sino también a los establecimientos permanentes ubicados en España de sociedades residentes en otros países, como resulta del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

3.4. Consideraciones críticas sobre la deducción propuesta

Una deducción como la estudiada para el IS es una medida que no se conoce en el derecho comparado, aun cuando sí se ha propuesto por algún sector doctrinal como vía alternativa –o previa– a las cuotas obligatorias de mujeres en los consejos de administración de empresas⁶⁷.

⁶⁷ Cfr. Gjuka (2015, pp. 338-340) quien ha escrito: «Este artículo propone que el Congreso apruebe una ley que otorgaría a las empresas un crédito de impuesto [en el texto original *tax credit*, referido probablemente a una deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades] por cada mujer que elegida como miembro en su consejo de administración. La ley sería implementada como un programa de siete años para incentivar una participación del 20 por 100 de mujeres en los consejos de administración de empresas para 2020 [nótese que el objetivo del 20 por 100 que la autora prevé como incentivable en los Estados Unidos parece ser la mitad que el contemplado en España –donde en 2016 se había alcanzado prácticamente tal umbral– y en la Unión Europea –que ha superado ya dicho umbral–]. [...] La ley sería también limitada en el tiempo, no permitiendo a las empresas aplicarse el crédito de impuesto después de 2020. Hay dos razones para el límite temporal: (1) las empresas estarán más dispuestas a elegir mujeres como miembros de sus consejos de administración cuando el beneficio fiscal es limitado en el tiempo, y (2) para 2020 las empresas se habrán dado cuenta de los beneficios de un gran número de mujeres en sus consejos de administración, de manera que los incentivos tributarios ya no serán necesarios por más tiempo [...] Los créditos de impuesto son generalmente efectivos y beneficiosos financieramente porque minimizan el coste del monto de impuestos que debe pagarse. Consecuentemente, y dado que las empresas se preocupan por lo general de su rentabilidad, los créditos de impuesto ofrecerán incentivos adicionales para elegir mujeres en contraposición a hombres.

Los detractores [de esta idea] pueden argumentar que ofrecer un crédito de impuesto a empresas que elijan mujeres no aumentará realmente la diversidad en los consejos de administración porque las em-

Sin embargo, tal y como se ha indicado ya, la redacción del precepto propuesto dista de ser del todo adecuada en la literalidad que recoge el proyecto de LPGE para 2019.

Así, en primer lugar, entendemos que sería deseable que un eventual artículo 38 bis de la LIS no se remitiera al artículo 75 de la LO 3/2007, por cuanto que este último precepto no fija una obligación jurídica de paridad, sino solo un deseo voluntarista de alcanzarla. Sería acaso más conveniente indicar que, sencillamente, podrán beneficiarse de la ventaja tributaria las empresas destinatarias de la deducción que tengan en su consejo de administración, durante el periodo impositivo que se liquida, una presencia de mujeres de, al menos, el 40 % del total de miembros del referido consejo, o bien que alcancen el equilibrio prescrito en la disposición adicional primera de la LO 3/2007 (remisión probablemente –esta sí– más procedente pues, aunque el precepto tiene carácter orgánico, podría modificarse en un futuro, en cuyo caso la modificación en el art. 38 bis LIS sería automática).

Ahora bien, el análisis jurídico más relevante de la medida estudiada debe hacerse en ámbitos constitucionales y, particularmente, en lo que concierne al principio de proporcionalidad previamente citado. En este sentido, parece que la deducción proyectada y fallida cumple con los tres juicios inherentes en el principio de proporcionalidad: el de *idoneidad* porque resulta en principio adecuada para que las empresas –transitoriamente, y en la medida en que no se exijan obligatoriamente cuotas en los consejos de administración de las empresas– tengan un incentivo económico en lograr la deseada paridad; el de *necesidad* porque, ante la ausencia de consenso político para establecer un sistema de cuotas (los partidos del arco parlamentario más conservadores suelen ver preferible un beneficio fiscal que reduzca

presas pueden elegir mujeres con el único objetivo de beneficiarse de la ventaja fiscal y apartarlas del consejo una vez que hayan recibido el crédito. Sin embargo, apartar miembros de consejos de administración antes de que expire su plazo es generalmente un proceso largo y complicado porque el 70 por 100 de los consejos de administración de empresas tienen límites [mínimos] de plazos para sus miembros. Generalmente, los límites de plazos son de tres años. Y, en particular, la mayoría de los miembros están dos plazos de tres años. Consecuentemente, en la mayoría de las empresas es improbable apartar un miembro electo del consejo hasta que hayan pasado al menos tres años. Además, proponer y elegir miembros del consejo de administración es una tarea que consume tiempo y requiere mucho trabajo; por consiguiente, incluso las pocas empresas que no tengan límites de plazos probablemente no elegirán mujeres con el único fin de beneficiarse del crédito de impuesto.

Los detractores [de la idea propuesta] pueden también argumentar que los créditos de impuesto darán a las empresas un incentivo para elegir mujeres sin tener en cuenta sus cualificaciones. Sin embargo, las entidades ponderosas como es el caso de las empresas no arriesgarán las enormes consecuencias de elegir un miembro del consejo con poca cualificación con el único objetivo de beneficiarse de un crédito de impuesto. Las empresas son muy selectivas con los miembros de su consejo, especialmente cuando estos consisten en un número reducido de miembros que son responsables de gobernar toda la empresa. Por lo demás, este artículo sugiere que el crédito de impuesto debería ser lo suficientemente elevado como para dar a las empresas un incentivo adicional a fin de considerar la elección de mujeres como miembros de consejos de administración pero no tan elevado como para que sea la única razón de elegir mujeres» (traducción realizada por el autor a partir de la versión inglesa del trabajo).

la carga tributaria de las empresas paritarias antes que una imposición), no se conciben otras medidas posibles para aumentar la representación de las mujeres en los órganos directivos de las sociedades mercantiles; y, finalmente, el de *proporcionalidad en sentido estricto* por cuanto que el sacrificio de la igualdad tributaria (entre empresas que ostentan una misma capacidad económica y que tributarán desigualmente) puede entenderse suficientemente justificado por el logro que pretende conseguirse, de manera que el sacrificio de la igualdad tributaria como medida de la imposición se ve más que compensada por la realización de un objetivo de mayor calado (igualdad efectiva de mujeres y hombres en los órganos directivos empresariales como fin extrafiscal requerido por el art. 9.2 de nuestra Constitución), siendo así que puestos ambos principios en una balanza pudiera cabalmente concluirse que debe prevalecer el segundo sobre el primero.

Por otro lado, y en lo que respecta a la habilitación de la deducción estudiada únicamente para las grandes empresas (con exclusión de las pymes), cabría plantear si tal medida podría considerarse una discriminación arbitraria vulneradora de los principios de igualdad contenidos en los artículos 14 y 31 de la Constitución. Sin embargo, tal circunstancia se produciría no solo cuando exista una diferencia de trato (que en estos casos resulta evidente) entre situaciones comparables (lo cual ya no es tan claro), sino cuando, adicionalmente, se entienda que tal desigualdad no tiene una justificación objetiva, razonable y justificada. En el supuesto que contempla la norma proyectada entendemos que no resultaba una completa arbitrariedad carente de sustento lógico distinguir entre grandes empresas, por un lado, y pequeñas y medianas, por otro. En definitiva, lo que se ha constatado en las estadísticas existentes⁶⁸ es que las mayores discriminaciones de género en los consejos de administración de sociedades se producen en las grandes empresas, de manera que un trato diferenciado en función del tamaño no resulta, en mi opinión, del todo injustificado o arbitrario en la medida en que se dirige a atajar una realidad indiscutible.

Cuestión distinta es si el beneficio fiscal debería extenderse a todos los sujetos pasivos del IS con obligación de formular cuentas no abreviadas o que, al menos, alcancen un cierto volumen de facturación o de beneficios (*v. gr.* UTE, fondos de inversión, de pensiones, etc.). Probablemente el principio de igualdad sería en estos supuestos más exigible en cuanto que existiría una mayor comparabilidad y las diferencias de trato pudieran estar menos justificadas.

En cuanto a la oportunidad de incluir tal medida en una ley de presupuestos, es conocido que el artículo 134.7 de nuestra Constitución recoge que «[l]a Ley de Presupuestos no puede crear tributos», si bien «[p]odrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea»⁶⁹. Ello no obstante, la disposición final novena de la LIS (que lleva por título «Ha-

⁶⁸ *Vid.* lo indicado *supra* en el epígrafe 3.2.1 de este trabajo.

⁶⁹ Sobre el particular *vid.*, entre otras, las SSTC 27/1981, de 20 de julio; 65/1987, de 21 de mayo; y 44/2015, de 5 de marzo.

bilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado»), indica que «[l]a Ley de Presupuestos Generales del Estado establecerá los incentivos fiscales pertinentes en relación con este impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica». Consecuentemente, existe –conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional– una ley sustantiva que prevé la aprobación por LPGE de un beneficio fiscal como el ahora estudiado, siempre y cuando se cumplan con los requerimientos que prevé la norma transcrita (conveniencia para la ejecución de la política económica). Pues bien, habida cuenta de las desigualdades manifiestas inferidas de los datos recogidos en este trabajo en lo que respecta a la participación equilibrada en mujeres y hombres en los consejos de administración de sociedades mercantiles, difícilmente puede argumentarse que la política socio-económica de España, así como las normas nacionales y supranacionales, son indiferentes a una mayor participación de las mujeres en los órganos directivos de empresas de nuestro país.

Si cabe alguna crítica que pueda hacerse a la medida estudiada es que, ciertamente, existen otras vías posibles para erradicar de forma más contundente las discriminaciones de género en los consejos de administración de grandes empresas. Me estoy refiriendo, en particular, a la adopción por ley de cuotas obligatorias en tales órganos colegiados como, de hecho, existen en otros países, tal y como se ha indicado anteriormente⁷⁰. Ello resulta más urgente, si cabe, en el ámbito de las empresas públicas o en las que un ente público tenga una participación significativa en su capital, pues más de un 80 % de tales entes ignora la paridad recogida en la ley de igualdad⁷¹. Como se señaló antes, varios países de nuestro entorno recogen obligaciones de paridad de género en los órganos de administración en empresas públicas o de participación pública. Pues bien, aun cuando podría considerarse conveniente que la norma hiciera mención a que el beneficio fiscal es igualmente aplicable en el caso de las empresas que están participadas por entes públicos (v. gr. por la SEPI), lo cierto es que una interpretación cabal del precepto podría llevar sin problemas al mismo resultado, sobre todo habida cuenta del tenor del artículo 45 de la LO 3/2007, tal y como se advirtió.

Sin embargo, ya se ha comentado que mientras que no exista el consenso político suficiente para establecer una obligación legal de paridad (como objetivo más idóneo), nada impide que se adopten –de forma interina– políticas de incentivos fiscales como las que traería la deducción estudiada. Y aunque el artículo 75 de la LO 3/2007 no tiene carácter orgánico y, por ende, pudiera pensarse que los consensos políticos para modificarlo –haciendo obligatorias y no meramente deseables tales cuotas de mujeres en los consejos de administración de empresas– no comportan excesivos problemas, pues la alteración de dicho precepto no requeriría mayorías parlamentarias reforzadas distintas a las que se precisan

⁷⁰ Cfr. nota a pie núm. 45 *supra*.

⁷¹ Según un estudio de CIVIO, de 139 entidades públicas, 110 ignoran la norma y no cuentan en sus órganos directivos con un mínimo del 40 % de mujeres, siendo así que en 18 de ellas sus consejeros son todos hombres (<<https://civio.es/quien-manda/2018/02/05/el-80-de-las-empresas-publicas-ignora-la-ley-de-igualdad-en-sus-consejos-de-administracion/>> (consultado el 30 de enero de 2019).

para aprobar la deducción del artículo 38 bis de la LIS que aquí se comenta, lo cierto es que –como se ha referido– resulta probable que concite más apoyos en el arco parlamentario la aprobación de un beneficio fiscal para empresas con consejos de administración paritarios que fijar cuotas de género en tales consejos de administración, y todo ello aun cuando esta última medida resultaría sin lugar a dudas más económica para las cuentas públicas.

Adicionalmente, y como crítica al precepto ahora comentado, podría achacarse a la norma propuesta y fallida que solo se dirige al empoderamiento de las mujeres en el seno de los consejos de administración de las grandes empresas, pero sin diferenciar entre las funciones (ejecutivas o no) que ostentan las consejeras en tales órganos respecto de los cuales se exige paridad; por otro lado, no se pronuncia la norma sobre otros cargos directivos dependientes de tales consejos, siendo así que en este último ámbito, como se indicó anteriormente, también existe un claro déficit de representación de las mujeres, tanto más cuanto mayores son las empresas.

En fin, a todo lo indicado con antelación también podría añadirse que con la deducción proyectada no se agotaban, ni mucho menos, las acciones positivas que pueden imaginarse en el ámbito del empoderamiento de las mujeres en las empresas, y tampoco en lo que respecta a los órganos donde se toman las decisiones más relevantes de las sociedades mercantiles. Ello no obstante, la medida que pretendía aprobarse y que ha sido objeto de comentario sí que hubiera supuesto una medida que habría beneficiado el empoderamiento de la mujer en las empresas, sin perjuicio de otras muchas que lo potenciarían igualmente.

Así las cosas, pueden concebirse otros beneficios fiscales que serían sin duda beneficiosos para lograr una mayor igualdad efectiva en los procesos de toma de decisiones empresariales, como deducciones similares respecto de los salarios de las mujeres que realicen funciones directivas sin pertenecer a consejos de administración (esto es, en el marco de las relaciones laborales previstas en el RD 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), o bien deducciones reforzadas –por ejemplo del 20 %– para las mujeres en consejos de administración de grandes compañías que ejerzan en los mismos funciones delegadas o ejecutivas. Nuevamente, la oportunidad e impacto económico de tales medidas complementarias debe evaluarse debidamente por el legislador a fin de que los costes fiscales sean asumibles por el Estado.

Queda, sin lugar a dudas, mucho camino por recorrer en la lucha hacia la igualdad de género en las empresas y, particularmente, en los procesos de toma de decisiones en las sociedades mercantiles de mayor tamaño, pero también es una evidencia que –como reza el dicho popular– «se hace camino al andar». Siendo ello así, un primer paso puede llevar a otros sucesivos que permitirán acercarnos a una situación más perfecta desde la perspectiva de paridad entre hombres y mujeres en los órganos de decisión empresarial. Sin embargo, el inmovilismo es la única política que no resulta justificada en la medida en que perpetúa situaciones reconocidamente injustas y, por ello mismo, nos aleja de la idea de igualdad de género que –recordémoslo– no es una opción discrecional sino un mandato constitucional y supranacional.

4. Posibles mejoras técnicas en la redacción del beneficio fiscal analizado

A la vista de todo lo indicado con anterioridad, cabe plantear en un futuro, en caso de que se revitalice la medida, una redacción alternativa del artículo 38 bis de la LIS, aplicable a periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del año de aprobación y que no hayan concluido a la fecha de entrada en vigor de la norma que introdujera tal precepto, con vigencia temporal –v. gr. de 5 años–, que podría quedar configurado como sigue:

Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

Las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades⁷² obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a las mujeres miembros de sus consejos de administración u órganos máximos de dirección⁷³ en los periodos impositivos en los que se alcance una paridad en dicho órgano de gobierno conforme a lo indicado en la disposición primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. La deducción prevista en este artículo ascenderá al 20 por 100 de las retribuciones de las consejeras cuando estas tengan funciones ejecutivas.

Tal redacción estaría vigente, de forma temporal, en tanto no entrara en vigor una modificación del artículo 75 de la LO 3/2007 que exija de forma obligatoria la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración de las empresas.

Como puede comprobarse, se evita en la redacción propuesta una remisión al artículo 75 de la LO 3/2007 en cuanto que ello conlleva, en mi opinión, una serie de resultados exegéticos indeseables, ya referidos: podrían beneficiarse de la deducción quienes meramente «procuren» una igualdad de género en sus máximos órganos de dirección, con las dificultades probatorias que ello conlleva; dificultad en interpretar los sujetos beneficiarios de la

⁷² Si por razones presupuestarias o de política legislativa se quisiera reducir el ámbito de aplicación del beneficio tributario examinado, podría sustituirse el término «entidades sujetas al impuesto sobre sociedades» por el de «sociedades mercantiles», si bien, en tal caso, resultaría necesario aclarar en el propio precepto que por tal expresión deben entenderse (conforme a lo recogido en el PGC, según se indicó) «las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, incluidas en ambos casos las laborales, las sociedades en comandita por acciones y las sociedades cooperativas, así como las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras».

⁷³ De restringirse el ámbito subjetivo del beneficio fiscal conforme a lo indicado en la anterior nota a pie, podría eliminarse la referencia «o a órganos máximos de dirección» toda vez que la mención a los «consejos de dirección» (referidos a sociedades mercantiles) sería suficientemente clara para la aplicación de tal ventaja tributaria.

ventaja fiscal, así como de lo que debe entenderse por «consejos de administración», etc.⁷⁴ No obstante, se mantiene la referencia a la disposición adicional primera de la LO 3/2007 en cuanto que se trata un precepto de dicha norma con carácter orgánico (*vid.* disp. final segunda de la disposición referida), lo cual le otorga una mayor estabilidad y se encuentra en plena consonancia con el derecho comparado y proyectado por la Unión Europea. Además, una remisión así permitiría adaptar la norma fiscal a modificaciones venideras y consensuadas por las fuerzas políticas (por ejemplo, para elevar el porcentaje de paridad), todo lo cual garantiza *pro futuro* una mayor consonancia y sistematicidad del beneficio fiscal estudiado.

Habida cuenta de la vocación de interinidad que se considera deseable para un eventual artículo 38 bis de la LIS que pudiera incluirse próximamente en nuestro ordenamiento, una vez se modificara el artículo 75 de la LO 3/2007 imponiendo –conforme a la corriente más generalizada en los países de nuestro entorno– la obligatoriedad de cuotas de mujeres en los consejos de administración, devendría inaplicable la deducción ahora examinada en los términos inicialmente previstos, toda vez que la paridad en los órganos de gobierno de las sociedades resultaría no solo deseable y, en cuanto tal, incentivada fiscalmente, sino exigible bajo amenaza de sanción⁷⁵. Así, en el caso de la eventual aprobación de cuotas obligatorias de mujeres en consejos de administración, podría variarse y ampliarse el ámbito de la deducción eventualmente prevista en el artículo 38 bis de la LIS, sustituyendo la redacción de tal precepto por el que se propone a continuación:

Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

1. Las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades⁷⁶ obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a las mujeres que ejerzan funciones de alta dirección o que sean miembros de consejos de adminis-

⁷⁴ *Vid. supra* epígrafe 3.2.3.2.

⁷⁵ Existen otros ejemplos de beneficios fiscales temporales que han sido derogados una vez se ha entendido alcanzado un cierto nivel de logros en el ámbito incentivado, como sería el caso de la deducción por inversiones medioambientales prevista durante un tiempo en el IS (art. 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RDleg. 4/2004, de 5 de marzo), o bien los beneficios fiscales previstos en los impuestos municipales sobre bienes inmuebles y sobre construcciones, instalaciones y obras para la incorporación en los edificios de sistemas para la captación y utilización de la energía del sol, que muchas ordenanzas fiscales habilitan solo para el caso en que tales medidas no resulten obligatorias en la normativa vigente (cfr. Lucas Durán, 2012b, pp. 380 y 401). En otros casos, como en el ámbito de la empleabilidad de personas con discapacidad, se ha mantenido el beneficio fiscal previsto en el artículo 38 de la LIS a pesar de las cuotas obligatorias recogidas en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, toda vez que la ventaja tributaria referida se reconoce por el «incremento» de la plantilla de trabajadores con discapacidad, no por lograr un determinado umbral.

⁷⁶ Cabría hacer aquí las mismas reflexiones realizadas en la anterior nota a pie núm. 72.

tración u órganos máximos de dirección⁷⁷ con funciones ejecutivas, siempre que su presencia en tales cargos u órganos sea equilibrada conforme a lo indicado en la disposición primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

2. Se considera personal de alta dirección al personal laboral que, sin estar incluidos en el artículo 1.3 c), del Estatuto de los Trabajadores, ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

O bien, siguiendo el modelo del actual artículo 38 de la LIS, podría aprobarse una deducción fija solo para el año en que se logre un incremento de plantilla de mujeres en puestos de alta dirección (menos costosa para el Fisco), con un tenor similar al que sigue:

Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de X euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de mujeres que ejerzan funciones de alta dirección, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

2. Se considera personal de alta dirección al personal laboral que, sin estar incluidos en el artículo 1.3 c), del Estatuto de los Trabajadores, ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

Como puede fácilmente comprenderse, la definición de lo que ha de considerarse «personal de alta dirección» está tomada del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, si bien excluyendo la mención al Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo, sobre régimen retributivo de los máximos responsables y directivos en el sector público empresarial y otras entidades, que no estén vinculados por una relación mercantil, por cuanto que tales entes estarían en su mayoría exentos del IS conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la LIS, siendo así que lo que eventualmente no estuviera cubierto por la referida exención serían casos marginales que no merecen una regulación *ad hoc*, habida cuenta además de lo indicado en el artículo 52 de la LO 3/2007 y de las normas autonómicas equivalentes.

⁷⁷ Cabría hacer aquí las mismas reflexiones realizadas en la anterior nota a pie núm. 73.

Los dos últimos preceptos transcritos (alternativo uno respecto del otro) deberían tener asimismo un horizonte temporal limitado (*v. gr.* de 5 a 10 años), transcurrido el cual acaso sería el momento de instaurar algún tipo de beneficio fiscal a tanto alzado⁷⁸ o bien, preferiblemente, con carácter proporcional, dado que permite atender mejor al tamaño de cada sujeto pasivo, por ejemplo para aquellos entes a quienes se haya concedido el distintivo empresarial en materia de igualdad previsto en el artículo 50 de la LO 3/2007; y ello porque dicho precepto no solo toma en consideración la presencia equilibrada en los «órganos de dirección» de la empresa (término que podría incluir tanto a consejos de administración como a personal de alta dirección, según se ha definido anteriormente), sino también al resto de grupos y categorías profesionales de la empresa, así como a otras circunstancias adoptadas en pro de la igualdad de género⁷⁹.

Con todo, al igual que el resto de beneficios fiscales referidos anteriormente y en la idea de temporalidad ínsita en las medidas de acción positiva, la deducción respecto de las empresas a las que se haya concedido el distintivo de igualdad que se propone podría tener una duración limitada (*v. gr.* de 5 a 10 años), con el objeto de que al final de dicho periodo se pudiera evaluar el efecto de la misma, siendo así que, una vez se hayan logrado mayores dosis de presencia equilibrada entre mujeres y hombres en los distintos estratos de la empresa, la justificación de dicho beneficio fiscal habría desaparecido de manera sobrevenida. O bien, de no ser así, estarían ya justificadas medidas normativas más directas y coactivas de presencia equilibrada de mujeres y hombres (así como de adopción de planes de igualdad, publicidad no sexista, etc.), en la medida en que se haya ido allanando el camino desde un mero incentivo tributario a una realidad exigida por el ordenamiento vigente (como se ha indicado en reiteradas ocasiones, particularmente por el art. 9.2 de la Constitución) de manera que no comporte ya quebranto alguno a las arcas públicas.

5. Conclusiones

1. Existen varias vías de incentivar fiscalmente el emprendimiento femenino y el empoderamiento de la mujer en la gobernanza de empresas. Las mismas se pueden diseñar desde las dos grandes ramas de que dispone la actividad financiera de los entes públicos: la de los gastos públicos (contratación pública, subvenciones, etc.) y la de los ingresos públicos.

⁷⁸ Sería el modelo del actual artículo 38 de la LIS que instaura un beneficio fiscal fijo por el incremento en la contratación de personas con discapacidad.

⁷⁹ Recoge, en particular, el apartado 4 del citado artículo 50 de la LO 3/2007 que «[p]ara la concesión de este distintivo se tendrán en cuenta, entre otros criterios, la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los órganos de dirección y en los distintos grupos y categorías profesionales de la empresa, la adopción de planes de igualdad u otras medidas innovadoras de fomento de la igualdad, así como la publicidad no sexista de los productos o servicios de la empresa».

2. Entre las últimas medidas citadas (ingresos públicos), destacan –junto con otras posibles– las medidas tributarias, que pueden ofrecer ciertas ventajas frente a su posible alternativa (la subvención): suelen estar dotadas de una mayor estabilidad temporal, al no depender de los avatares de la programación presupuestaria que tienen lugar cada año con grandes dosis de pactismo político; y, por otro lado, conllevan generalmente una exoneración de tributación por la ayuda recibida que no siempre estaría presente cuando se instrumentan tales beneficios en forma de subvención.
3. Las medidas tributarias que comportan acciones positivas deben satisfacer los requisitos que impone el principio de proporcionalidad. Esto es: en cuanto que se oponen a la idea de igualdad formal (para lograr una igualdad efectiva) la ventaja fiscal que se apruebe debe superar el triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto para que la diferencia de trato pueda entenderse objetiva y razonable.
4. Adicionalmente, las medidas de acción positiva suelen tener un carácter temporal pues, cuando se consigan los objetivos que las justificaban (en nuestro caso, una mayor igualdad efectiva entre hombres y mujeres), no estaría justificado su mantenimiento.
5. En el ámbito particular del IS, son varias las medidas que podrían adoptarse en relación con la paridad de género en las empresas, como por ejemplo una deducción fiscal en el IS para empresas que tengan consejos de administración paritarios de mujeres y hombres en el sentido de la disposición adicional primera de la LO 3/2007.
6. En lo que respecta a la particular deducción en la cuota del IS incluida en el proyecto de ley de presupuestos para el año 2019 –y finalmente fallida– para incentivar la paridad de género en los consejos de administración de empresas, se trata de una medida adecuada para lograr la igualdad entre mujeres y hombres en los órganos de gobierno de las sociedades mercantiles, si bien existen deficiencias en la redacción que contenía el referido proyecto de ley presentado en el Congreso, siendo así que deberían evitarse remisiones innecesarias (y técnicamente inadecuadas) al artículo 75 de la LO 3/2007, al menos en la medida en que dicho precepto tenga el tenor actual.
7. Adicionalmente, podrían contemplarse también medidas reforzadas para incentivar que las consejeras de las grandes empresas tengan funciones ejecutivas en los consejos de administración de las sociedades mercantiles (u órganos de dirección de otros entes) y también en las altas funciones directivas de las mismas que dependen directamente de los referidos órganos de gobierno de las empresas.
8. En todo caso, los esfuerzos legislativos deben dirigirse en el medio plazo a aprobar legalmente cuotas obligatorias de paridad en los consejos de administración de empresas, en el sentido ya preconizado por la *Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines* (COM(2012) 614 final). Ello es lo más habitual en los países de nuestro entorno

(v. gr. Portugal, Francia, Italia, Alemania) y no implica quebranto alguno a las cuentas públicas. No obstante, en el tiempo en que tales cuotas obligatorias no se aprueben en nuestro país, puede resultar interesante instaurar –de manera transitoria y limitada en el tiempo– beneficios fiscales que pongan de manifiesto la relevancia del equilibrio de género de los órganos de dirección empresarial.

9. Una vez se aprobaran las referidas cuotas obligatorias –idealmente pocos años después de entrar en vigor una deducción como la estudiada en este trabajo–, un beneficio tributario como el que se contemplaba en el proyectado artículo 38 bis de la LIS quedaría sin efectos y, a partir de ese instante, debería acaso abrirse un nuevo camino para reforzar la paridad de género en las altas funciones directivas de las empresas y en relación con las mujeres que tengan responsabilidades ejecutivas en los consejos de administración de las empresas, siendo así que la deducción que se propuso para el artículo 38 bis de la LIS y que cabe instaurar en un futuro podría perdurar, modificada y transitoriamente, solo para dicho ámbito. Al ser una medida de acción positiva pensada para un tiempo limitado, y habida cuenta de que se trata de un beneficio fiscal con coste indudable para las arcas públicas, la eficacia de la referida ventaja tributaria debería evaluarse durante el tiempo en que estuviera en vigor para postular, en su caso, las modificaciones oportunas.
10. Finalmente, y aun cuando se aprobaran cuotas obligatorias de mujeres en los consejos de administración de empresas –o, eventualmente, en relación con las funciones de alta dirección–, cabría plantearse la posibilidad de que un eventual artículo 38 bis de la LIS subsistiera, temporalmente, como un beneficio tributario para aquellas empresas que hubieran obtenido el distintivo de igualdad de género en el sentido contemplado en el artículo 50 de la LO 3/2007 y normativa de desarrollo, a fin de incentivar que las empresas extiendan la igualdad efectiva entre mujeres y hombres a todos sus ámbitos.

Referencias bibliográficas

- Alonso Olea, B., Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2009). *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Atrevia e IESE Business School. (2018). Informe *Mujeres en los Consejos de las empresas cotizadas*. Madrid.
- Balaguer Callejón, M.^a L. (2018). Acciones positivas para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dirs.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 285-312). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Barrere Unzueta, M.^a Á. (2003). Problemas del Derecho antidiscriminatorio: Subordinación versus discriminación y acción positiva versus igualdad de oportunidades. *Cuadernos electrónicos de filosofía del derecho*, núm. 9, 2003 (Ejemplar dedicado a: *Textos para la discusión en el Seminario «Violencia de género: instrumentos jurídicos en la lucha contra la discriminación de las mujeres»*), Valencia, 26, 27 y 28 de noviembre de 2003).
- Campuzano Laguillo, A. B. (2007). La presencia equilibrada de hombres y mujeres en los consejos de administración de las sociedades mercantiles. En J. Mercader Uguina (Coord.), *Comentarios laborales de la Ley de Igualdad entre mujeres y hombres* (pp. 435-452). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Carbajo Vasco, D. (2005). La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones. En M.^a Pazos Morán (Dir.), *Política fiscal y género*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Carrasquero Cepeda, M. (2015). La propuesta de directiva del Parlamento Europeo y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines, de 14 de noviembre de 2012: ¿un camino a seguir o una oportunidad perdida? *Revista de estudios europeos*, 66, 93-104.
- Castellano Burguillo, E. (2010). El distintivo de «igualdad en la empresa»: a medio camino entre la responsabilidad social empresarial y el cumplimiento de la norma legal. *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, 104, 121-147.
- Deloitte. (2017). *Women in the boardroom. A global perspective*. (5th edition). Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/technology-media-telecommunications/za_Wome_in_the_boardroom_a_global_perspective_fifth_edition.pdf> (consultado el 22 de enero de 2019).
- Elósegui Itxaso, M.^a y Lousada Arochena, J. F. (2007). La participación de las mujeres en los consejos de administración de las sociedades mercantiles. *Revista del Poder Judicial*, 86, 253-284.
- Embid Irujo, J. M. (2008). Los aspectos mercantiles de la Ley Orgánica para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. En T.

- Sala Franco, M.^a A. Ballester Pastor, J. M.^a Baño León, J. M. Embid Irujo, J. M. Goerlich Peset (Coords.), *Comentarios a la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres* (pp. 269-354). Madrid: La Ley – Wolters Kluwer.
- Escribano Gámir, M.^a C. (2015). El acceso de la mujer a los consejos de administración de las sociedades mercantiles: igualdad de género y poder de decisión en el Derecho español. En M.^a J. Morillas Jarrillo, M.^a P. Perales Viscasillas, L. J. Porfirio Carpio (Dir.), *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz* (pp. 649-665). Getafe: Universidad Carlos III de Madrid. Recuperado de <https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/21042/accesomujer_escribanogamir_RIO_2015.pdf> (consultado el 4 de febrero de 2019).
- Fabregat Monfort, G. (2011). ¿Es constitucional imponer cuotas en los Consejos de Administración?: obligatoriedad o voluntariedad en las medidas de acción positiva. *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, 26.
- Fabregat Monfort, G. (2018). Planes y distintivos de igualdad en las empresas. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 743-767). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Farias Batlle, M. (2008). Comentario al artículo 75. En C. Sánchez Trigueros y A. V. Semper Navarro (Coords.), *Comentarios a la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi.
- Fernández Amor, J. A. (2010). El poder tributario como instrumento para la igualdad: la extrafiscalidad y la perspectiva de género. En D. Heim y M.^a E. Bodelón González (Coords.), *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, vol. 2.
- Gjuka, E. (2015). Corporate America and «The Perks» of Being a Woman: Increasing Gender Diversity in Corporate Boardrooms. *Journal of Civil Rights and Economic Development*, 28(3).
- Huerta Viesca, M.^a I. (2009). *Las mujeres en la nueva regulación de los consejos de administración de las sociedades mercantiles españolas. Artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.
- Huerta Viesca, M.^a I. (2011). La nueva regulación francesa sobre paridad en los consejos de administración de las grandes sociedades. *Revista de Derecho de Sociedades*, 37, 227-234.
- Huerta Viesca, M.^a I. (2013). En torno a la propuesta de directiva comunitaria sobre equilibrio de género e igualdad en los consejos de administración de las sociedades cotizadas de la Unión Europea. COM(2012) 614 final, 2012/0299 (cod). *Revista de Derecho de Sociedades*, 41, 217-248.
- Informa. (2018). *Presencia de las mujeres en la empresa española*. Recuperado de <https://cdn.informa.es/sites/5809ccf0cdaeee62837a6c07/content_entry5809cd5ecdaeee62837a6c51/5a992e1b89abc865de0fa900/files/Mujeres_consejos_2018v4.pdf?1519988251> (consultado el 22 de enero de 2019).

- Jiménez Navas, M.^a M. (2012). La fiscalidad de género en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En I. Merino Jara y M.^a E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Jourová, V. (2016). Gender balance on corporate boards. Europe is cracking the glass ceiling. *Fact Sheet*. European Commission.
- Leñena Mendizábal, E. (2010). La participación de la mujer en los consejos de administración de las sociedades cooperativas. *Revista de Derecho Mercantil*, 278, 1233-1290.
- Lousada Arochena, J. F. (2004). El informe sobre el impacto de género en la elaboración normativa. *Aequalitas: Revista jurídica de igualdad de oportunidad entre hombres y mujeres*, 15, 39-46.
- Lucas Durán, M. (2011). Género y programación de los presupuestos públicos. En I. Merino Jara y M.^a E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Lucas Durán, M. (2012a). Consideración especial de las políticas fiscales a favor de la igualdad de género. En I. Garrido Gómez (Coord.), *Contribución de las políticas públicas a la realización efectiva de los derechos de la mujer. Documento de Trabajo del IELAT*, 36. Recuperado de <https://ielat.com/wp-content/uploads/2018/02/DT-36-Isabel_Garrido_Web.pdf> (consultado el 22 de enero de 2019).
- Lucas Durán, M. (2012b). Energías renovables y fiscalidad local. En I. Merino Jara (Dir.) y E. Manzano Silva (Coord.), *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local* (pp. 361-427). Barcelona: Bosch.
- Lucas Durán, M. (2015). ¿Son necesarias o al menos convenientes políticas fiscales específicas que promuevan el emprendimiento femenino? *Documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11. Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. (3.^a edición). La reforma del sistema tributario español (vol. 3).
- Lucas Durán, M. (2017). Fiscalidad e igualdad de género. En E. Carmona Cuenca y M.^a I. Garrido Gómez (Coords.), *Diversidad de género e igualdad de derechos. Manual para una asignatura interdisciplinar* (pp. 177-195). (2.^a ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Macías Jara, M.^a (2018). Los informes de impacto de género en la producción normativa. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dirs.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 385-414). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Manzano Silva, M.^a E. (2012). Incentivos fiscales autonómicos en clave de género. En I. Merino Jara y M.^a E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Márquez Lobillo, P. (2009). Consideraciones acerca de la incorporación de la mujer a los consejos de administración tras la Ley Orgánica de Igualdad. *Revista de Derecho de Sociedades*, 32, 279-292.
- Martin, L., Scott, J. M., Roper, S. y Warren-Smith, I. (2009). Board Gender Diversity and Performance in UK Companies. *Queen's University Management School Working Paper Series*, Working paper No: MS_WPS_MAN_09_3.
- Melero Bolaños, R. y Núñez-Cortés Contre-ras, P. (2011). El distintivo de igualdad: un

- nuevo indicador de calidad en la gestión de los recursos humanos. *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, 110, 127-148.
- Merino Jara, I. y Manzano Silva, M.^a E. (Dir.). (2011). *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Pazos Morán, M.^a (2005) (Dir.). *Política fiscal y género*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pazos Morán, M.^a (2009). Impacto de género de las políticas públicas. *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, 23.
- Pedreira Menéndez, J. (2016). Retribuciones de administradores y su deducibilidad. En I. Merino Jara, *La reforma del impuesto sobre sociedades* (pp. 117-148). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pérez Troya, A. (2013). La incorporación de la perspectiva de género en el derecho mercantil. *Revista de derecho mercantil*, 288, 27-88.
- Pérez Troya, A. (2016). Improving Gender Balance among Directors of Companies. A Proposal for a European Directive and Recent Advances in Europe. *Athens Journal of Law*, 2(2), 95-104.
- Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, M. (2004). El informe sobre el impacto por razón de género en la elaboración de las disposiciones normativas. *Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica*, 1, 117-128.
- Ruiz Garijo, M. (2006). Tributación conjunta y sesgos de género. *Nueva Fiscalidad*, 7.
- Ruiz Garijo, M. (2011). Fronteras fiscales: la necesidad de introducir la perspectiva de género en las políticas tributarias españolas actuales. En M.^a J. Chivite de León, M.^a B. Hernández Pérez, M.^a E. Monzón Perdomo, *Frontera y género: en los límites de la multidisciplinariedad* (pp. 349-363). Madrid: Plaza y Valdés.
- Senent Vidal, M.^a J. (2018). Igualdad efectiva en la responsabilidad social de las empresas. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 885-918). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Serrano García, J. M.^a (2008). Contenido de los planes de igualdad. En R. Escudero Rodríguez (Coord.), *La negociación colectiva en España: un enfoque interdisciplinar* (pp. 217-237). Madrid: Ediciones Cinca.
- Sevilla Merino, J. y Romani Sancho, L. (2018). El principio de presencia equilibrada o composición equilibrada. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 415-440). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Soler Roch, M.^a T. (2006). La tributación familiar. *Feminismo/s*, 8 (Ejemplar dedicado a: Mujeres y Derecho).
- Stotsky, J. G. (1996). Gender Bias in Tax Systems. *IMF Working Paper*. Recuperado de <<file:///Users/manuellucas/Downloads/SSRN-id882995.pdf>> (consultado el 24 de enero de 2019).
- Terjesen, S., Sealy, R., y Singh, V. (2009). Women Directors on Corporate Boards: A Review and Research Agenda. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 320-337.



Varona Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Villota Gil-Escóin, P. de. (2011). La política fiscal y la igualdad de género. En A. Ferrer Sais (Coord.), *Anuario de relaciones laborales en España: Objetivo el trabajo*, vol. 2.

Villota, P. de y Ferrari, I. (2004). *Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva*

de género: la discriminación fiscal del/de la segundo/a perceptor/a. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de <<http://www.federacionmadresolteras.org/attachments/article/63/REflexiones%20sobre%20el%20IRPF%20desde%20la%20perspectiva%20de%20genero.pdf>> (consultado el 22 de enero de 2019).

1. Introducción

Está fuera de toda discusión que la igualdad de género es, hoy en día, un objetivo prioritario de las políticas públicas. Más complejo es, no obstante, determinar qué medidas pueden idearse y resultan más adecuadas para alcanzar un fin tan noble.

La igualdad de género se proyecta sobre todos los ámbitos de los sectores público y privado y, desde luego, la dirección de empresas no es en modo alguno una excepción. Es cierto que el artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (LO 3/2007) se refiere a esta cuestión, pero con tintes tan difusos y tenues que su obligatoriedad como norma jurídica dista de ser clara. Por ello, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para 2019 propuso la incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) de un nuevo artículo (el 38 bis) con el objeto de incentivar fiscalmente la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración de grandes empresas. Los presupuestos fueron rechazados pero, ciertamente, han alumbrado una idea que podría reconsiderarse en un futuro.

Habida cuenta de tal circunstancia, se ha estimado conveniente realizar un comentario apresurado de lo que pudo haber significado el fallido precepto en cuanto que, hasta donde conozco, supone una vía novedosa en el marco de los países de nuestro entorno, habida cuenta sobre todo de que –como se indicará más adelante– la mayoría de tales Estados han optado por sistemas de cuotas obligatorias y bajo amenaza de sanción jurídica en tales órganos de gobierno empresarial. Se ha aprovechado la ocasión para valorar la medida proyectada y, asimismo, poner de manifiesto lo que pudieran reputarse incorrecciones en la redacción del precepto o posibles redacciones alternativas al mismo, así como la evolución que podría experimentar en el tiempo tal artículo si se aprobara una medida similar en un futuro.

Sin embargo, antes de entrar en el análisis del fallido artículo 38 bis de nuestra LIS, se ha considerado necesario enmarcar tal medida en un ámbito más amplio: el diseño de la fiscalidad empresarial para favorecer la igualdad de género. Se trata de una línea de investigación –conocida como *fiscalidad de género*–¹ que lleva varios años desarrollándose en

¹ Sobre el particular *vid.*, entre otras obras, Pazos Morán (2005 y 2009), así como Merino Jara y Manzano Silva (2011).

la Academia y en diversos sectores públicos y privados, y de la cual se pueden inducir una serie de principios generales que servirán, sin duda, para analizar y valorar los beneficios fiscales reconocidos con el objeto de garantizar que las mujeres y los hombres sean cada vez más iguales, hasta lograr la erradicación de discriminaciones de todo tipo.

El trabajo que ahora se presenta queda estructurado en los siguientes epígrafes: después de esta breve introducción (epígrafe 1), se introducen unas notas sobre cómo la fiscalidad empresarial puede ponerse al servicio de la igualdad de género (epígrafe 2); seguidamente, se analiza la medida prevista en el proyecto de LPGE para 2019 de incluir un artículo 38 bis en la actual LIS (epígrafe 3); a continuación se propone una redacción alternativa del artículo 38 bis de la LIS, así como su posible evolución en el tiempo (epígrafe 4); el estudio finaliza con una serie de conclusiones (epígrafe 5) y con un listado bibliográfico.

2. Incentivos a la igualdad de género en el ámbito de la fiscalidad empresarial

2.1. Fiscalidad e igualdad de género

La lucha para lograr la igualdad de género debe analizarse, necesariamente, utilizando una perspectiva transversal, lo cual conlleva analizar desde todos los puntos posibles las acciones a favor del empoderamiento de las mujeres en múltiples ámbitos, superando así situaciones históricas de discriminación que hoy en día no pueden tolerarse.

Desde la transversalidad en que están inmersas las políticas de igualdad de género, la disciplina del Derecho Financiero y Tributario no puede en modo alguno despreciarse². En particular, la fiscalidad y la ordenación de la actividad financiera pública que ella implica se logra desde dos ramas diferenciadas: la de los ingresos públicos, por un lado, y la del gasto público, por otro.

² Probablemente uno de los primeros hitos en la vinculación de la fiscalidad con la igualdad de la mujer lo constituyó la Declaración de Pekín de 1995, en cuyo apartado 165 f) proponía «[r]evisar los sistemas nacionales de *impuestos sobre la renta y de impuestos sobre la herencia* y los sistemas de seguridad social con objeto de eliminar cualquier posible discriminación contra la mujer» (cursivas mías), postulando igualmente en su apartado 205 c) la conveniencia de: «[e]mprender actividades centradas en la reforma jurídica con relación a, entre otras cosas, la familia, las condiciones de empleo, la seguridad social, el impuesto sobre la renta, la igualdad de oportunidades en la educación, las medidas positivas para promover el adelanto de la mujer, y la percepción de actitudes y de una cultura favorables a la igualdad, y también promover una perspectiva de género en las reformas jurídicas de las políticas y los programas». Sobre el particular *vid.*, últimamente, la Resolución del Parlamento Europeo, de 15 de enero de 2019, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión [2018/2095(INI)].

Probablemente, la actuación más eficaz desde el ámbito de la fiscalidad se ha de producir desde la rama del gasto público³, ámbito que tiene una mayor proyección transformadora toda vez que financia la realización de obras públicas o la provisión de servicios públicos de todo tipo entre los que se encuentran los de cuidados (a menores y dependientes) que consuetudinariamente la sociedad ha asignado a las mujeres, o bien los de educación en un reparto igualitario de las tareas familiares y domésticas, siendo así que tales políticas fomentan una mayor corresponsabilidad entre géneros y, consecuentemente, ratios más elevadas de igualdad entre mujeres y hombres en las empresas a todos los niveles (acceso a un puesto de trabajo, retribución salarial, promoción, etc.). Y ello por no hablar de la necesaria equiparación de los permisos parentales de ambos progenitores, que permitiría acabar con discriminaciones laborales de todo tipo derivadas de la vinculación casi exclusiva de las labores de cuidados de la prole común a la mujer en los estadios más tempranos de la vida de descendientes, y que –paralelamente– conllevaría un desembolso público notable durante el tiempo de la suspensión del contrato de trabajo de los padres por igual término que el de las madres, habida cuenta además de la consabida brecha salarial de género. O, por citar un último ejemplo, es igualmente relevante la emisión adecuada de informes de impacto de género en la programación anual de las cuentas públicas de las distintas administraciones españolas (tanto a nivel estatal, como autonómico o local) o, en fin, de las posibilidades existentes en la configuración de un gasto público de género en la ejecución de los presupuestos públicos (como, por ejemplo, en relación con las subvenciones y contratos públicos)⁴.

Ello no obstante, y aun siendo conscientes de la mayor fuerza transformadora de un adecuado gasto público en clave de género, lo cierto es que el mismo se encuentra vinculado en gran medida a los presupuestos anuales de los distintos entes públicos y, por ende, imbuido del voluntarismo político que, en cada momento, ostenta el gobierno de turno. Además, en el marco en que se encuadra el presente trabajo (emprendimiento femenino y empoderamiento de la mujer en la gobernanza de empresas) no resultan claras las medidas de gasto público que podrían diseñarse, a no ser, claro está, de las oportunas subvenciones públicas finalistas dirigidas a potenciar el emprendimiento de mujeres o bien cuando se tome en consideración, en las propias bases de subvenciones y pliegos de contratación pública, las condiciones de igualdad de género en las empresas, desde los puestos menos retribuidos a los mejor pagados.

Ciertamente, la instrumentación de medidas fiscales a través de ventajas tributarias conlleva indudables ventajas: así, en primer lugar, la inmediatez en la aplicación del beneficio, pues frente a solicitudes y procedimientos de concesión y pago de ayudas públicas que pueden prolongarse excesivamente en el tiempo contrasta el disfrute efectivo de la aplica-

³ Cfr. Lucas Durán (2012a y 2017).

⁴ Sobre el particular *vid.* Lucas Durán (2012a). En relación con la obligación general de los informes de impacto de género en la producción normativa *vid.*, entre otros, Lousada Arochena (2004), Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer (2004), así como Macías Jara (2018).

ción de un beneficio tributario, el cual suele tener una tramitación más ágil: generalmente es aplicado por el propio contribuyente al elaborar la declaración-liquidación del tributo en cuestión (por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– o en el impuesto sobre sociedades –IS–), conllevando la efectividad de un menor ingreso fiscal sin mediar una decisión administrativa, y ello sin perjuicio de eventuales comprobaciones tributarias que podrían sobrevenir con posterioridad; pero, además –si el beneficio tributario está bien configurado– puede conceder una gran seguridad jurídica a los beneficiarios y, lo que es acaso más importante: no produce efectos tributarios adversos, pues mientras que una subvención será considerada, por lo general, una riqueza para quien la recibe (debiendo tributarse por su percepción salvo que se declare exenta en el correspondiente impuesto sobre la renta), quien se beneficia de una exoneración fiscal no debe tributar por dicho beneficio económico. Por esta razón algunos beneficios tributarios se han instrumentado en nuestro ordenamiento jurídico como pagos parciales y mensuales que se corresponden con una desgravación fiscal, como es el caso de la deducción en el IRPF por hijas o hijos menores de tres años, o por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo⁵.

Consecuentemente, es posible diseñar medidas tributarias (beneficios fiscales en determinados impuestos) que permitan dirigir una suerte de subvenciones finalistas para premiar logros en la igualdad empresarial y que, al requerir la aprobación legal y exigir una derogación expresa posterior, pueden tener una vigencia menos voluble si se compara con los avatares presupuestarios que han de reiterarse cada año. A tales ventajas tributarias, en cuanto que afecten al empoderamiento de las mujeres tanto en el emprendimiento como en la gobernanza de las empresas, nos referimos en los epígrafes que siguen.

2.2. Incentivos tributarios e igualdad de género: especial referencia al ámbito de la fiscalidad empresarial

Hoy en día resulta pacífica, desde una perspectiva jurídica, la posibilidad de instaurar acciones positivas –directas o indirectas, como se verá seguidamente– con un determinado sesgo de género dirigidas a lograr una mayor igualdad entre hombres y mujeres⁶. De hecho,

⁵ Cfr. artículos 81 y 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

⁶ Así, el artículo 4.1 de la Convención sobre la Eliminación de toda forma de Discriminación contra la Mujer, aprobada por Naciones Unidas en 1979 (ratificada por España en 1984 y publicada en el BOE de 21 de abril de 1984) recoge que «[l]a adopción por los Estados Partes de medidas especiales de carácter temporal encaminadas a acelerar la igualdad de facto entre el hombre y la mujer no se considerará discriminación en la forma definida en la presente Convención, pero de ningún modo entrañará, como consecuencia, el mantenimiento de normas desiguales o separadas; estas medidas cesarán cuando se hayan alcanzado los objetivos de igualdad de oportunidad y trato». En nuestro derecho interno, el artículo 11.1 de la LO 3/2007 pone de manifiesto que «[c]on el fin de hacer efectivo el derecho constitucional de la igualdad, los Poderes Públicos adoptarán medidas específicas en favor de las mujeres para corregir situaciones patentes de

el legislador estatal y los legisladores autonómicos han aprobado diversas medidas fiscales generalmente bien acogidas por la doctrina⁷. En cualquier caso, el análisis de constitucionalidad desde la perspectiva del principio de proporcionalidad constituye un límite jurídico bajo el prisma del cual toda medida de acción positiva (y particularmente de naturaleza fiscal, en el ámbito que ahora analizamos) ha de ser enjuiciada, como se indicará seguidamente⁸.

Pues bien, en el ámbito de las acciones fiscales positivas de naturaleza directa ya acometidas, baste recordar en el marco estatal la regulación del IRPF que prevé una deducción por maternidad de 1.200 euros anuales (la cual podrá abonarse también a razón de 100 € por mes) para las mujeres con actividad laboral, empresarial o profesional, aplicable durante los tres años siguientes al parto o la adopción. Tal beneficio tributario se ha incrementado –a partir del ejercicio 2018– en 1.000 euros por gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados⁹. Las medidas referidas pretenden incentivar –o, al menos, no desincentivar de forma evidente– las actividades de las mujeres en el entorno empresarial (ya sea como emprendedoras o bien como parte de la estructura de las empresas, incluyendo a sus más altos niveles), si bien tienen probablemente un impacto limitado¹⁰. Y, desde luego, cuando las rentas de la mujer (ya sean laborales o bien empresariales o profesionales) ascienden a determinados umbrales, tales beneficios tributarios podrían considerarse como meramente testimoniales y con una eficacia reducida.

Por otro lado, y en el ámbito de las acciones fiscales de naturaleza indirecta, cabe recordar lo dispuesto también en el IRPF, como medida que resulta acorde con la igualdad efectiva entre mujeres y hombres, y referida a la renuncia expresa del legislador a considerar como rendimiento en especie los servicios de guardería y educativos que las empresas

desigualdad de hecho respecto de los hombres», siendo así que «[t]ales medidas, que serán aplicables en tanto subsistan dichas situaciones, habrán de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo perseguido en cada caso». Del mismo modo, en el ámbito de la Unión Europea, puede mencionarse la Recomendación del Consejo de 13 de diciembre de 1984, relativa a la promoción de acciones positivas en favor de la mujer (84/635/CEE); el artículo 157.4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea indica que «[c]on objeto de garantizar en la práctica la plena igualdad entre hombres y mujeres en la vida laboral, el principio de igualdad de trato no impedirá a ningún Estado miembro mantener o adoptar medidas que ofrezcan ventajas concretas destinadas a facilitar al sexo menos representado el ejercicio de actividades profesionales o a evitar o compensar desventajas en sus carreras profesionales»; o, por citar un último ejemplo, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge asimismo en su artículo 23 *in fine* que «[e]l principio de igualdad no impide el mantenimiento o la adopción de medidas que ofrezcan ventajas concretas en favor del sexo menos representado».

⁷ Vid. en particular Ruiz Garijo (2011), Jiménez Navas (2012) y Manzano Silva (2012).

⁸ Vid. sobre el particular el reciente Auto de nuestro Tribunal Constitucional (ATC) 119/2018, de 13 de noviembre. Para otros análisis de la problemática de las acciones positivas *vid.*, entre otras, Barrere Unzueta (2003) o Balaguer Callejón (2018).

⁹ Cfr. apartado 2.º del ya citado artículo 81 de la LIRPF.

¹⁰ Vid. Lucas Durán (2015).

pongan a disposición de quienes para ellas trabajan¹¹. Y todo porque, habida cuenta de la actual división del trabajo familiar en clave de género que aún subsiste en grandes sectores de la sociedad española, dichas medidas favorecen sin duda la integración laboral, empresarial y profesional de la mujer.

Pero no solo en el ámbito del IRPF se han adoptado disposiciones tendentes a la igualdad efectiva entre hombres y mujeres en relación con sus empleadores. También el IS ha recogido históricamente algunas medidas indirectas dirigidas a lograr una mayor igualdad de género, como la deducción que incentivaba a las empresas a prestar el servicio de educación infantil a los hijos e hijas de su personal¹², beneficio fiscal que tristemente sucumbió ante los reajustes económicos ocurridos en los últimos años como consecuencia de la última crisis recientemente vivida y, acaso también, como resultado de una escasa sensibilidad de género en la configuración de las políticas fiscales. Así, en la medida en que no exista una prestación pública de calidad que haga innecesaria la intervención privada que en tal beneficio fiscal se incentivaba, debería a mi juicio haber subsistido en nuestro sistema tributario, al menos para la educación preescolar, máxime cuanto más alejados nos encontremos de los efectos de la crisis económica iniciada en 2008 y que se ha prolongado casi una década.

Hay quien ha propuesto, incluso, acciones positivas directas que aumenten el gravamen del IS a las empresas que se aparten de las políticas de igualdad de género y, por otro lado, reduzcan dicho gravamen para quienes demuestren un trato igual entre mujeres y hombres¹³. Ello podría ocurrir, por ejemplo, con las empresas que hayan obtenido el distintivo «igualdad en la empresa»¹⁴ o, de algún otro modo, prueben haber adoptado medidas para garantizar la igualdad entre hombres y mujeres en relación con todos los puestos de una determinada empresa (incluyendo las funciones de alta dirección y su propio consejo de administración), como por ejemplo elaborando y aplicando planes de igualdad¹⁵. En esta línea se incardina la propuesta de deducción por participación de mujeres en consejos de administración de empresas que es comentada en el próximo epígrafe, adonde ahora nos remitimos.

Adicionalmente, es preciso indicar que en el ámbito autonómico también se han recogido una serie de medidas que pueden considerarse como directa o indirectamente adecua-

¹¹ Artículo 42.3 d) y g) de la LIRPF.

¹² Artículo 38.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de mayo, y derogado a partir del 1 de enero de 2011 de acuerdo con lo dispuesto en la disposición derogatoria 2.ª 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹³ *Vid.* Fernández Amor (2010).

¹⁴ *Cfr.* artículo 50 de la LO 3/2007 y Real Decreto 1615/2009, de 26 de octubre, por el que se regula la concesión y utilización del distintivo «Igualdad en la Empresa». Sobre el particular *vid.* Castellano Burguillo (2010), así como Melero Bolaños y Núñez-Cortés Contreras (2011).

¹⁵ *Cfr.* artículos 45 a 49 de la LO 3/2007. Sobre el particular *vid.*, entre otras, Serrano García (2008), así como Fabregat Monfort (2018).

das para lograr la igualdad de género en relación con la empresa¹⁶, como las deducciones autonómicas para el fomento del autoempleo de mujeres emprendedoras¹⁷, por disfrutar el permiso de paternidad¹⁸, por gastos de guarderías¹⁹, por cuidado de hijos o hijas menores²⁰, o bien para familias monoparentales²¹.

¹⁶ Vid. Manzano Silva (2012).

¹⁷ Vid., en particular, el artículo 8 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo autonómico 1/2008, de 25 de septiembre (según redacción por Ley autonómica 19/2010, de 22 de diciembre); el artículo 3.sexto de la Ley del Principado de Asturias 4/2009, de 29 de diciembre, de Medidas Administrativas y Tributarias de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2010 (modificado en su cuantía por la Ley autonómica 13/2010, de 28 de diciembre); o el artículo 3 de la Ley autonómica 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. En Andalucía tal figura se preveía en el artículo 9 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, si bien fue derogada por el Decreto-Ley autonómico 1/2010, de 24 de marzo. Dichos incentivos fueron declarados inconstitucionales (cfr. la Sentencia del Tribunal Constitucional –STC– 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 5.º; STC 197/2012, de 6 de noviembre de 2012, FJ 4.º) al prohibirse por la normativa estatal de financiación de comunidades autónomas referidos beneficios fiscales anudados a una categoría específica de renta, y consiguientemente fueron derogados (por cuestiones generales de coordinación tributaria entre legislación estatal y autonómica que no tienen que ver con las acciones positivas a favor de la mujer).

¹⁸ Vid., en particular, el artículo 5 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo castellano-leonés 1/2013, de 12 de septiembre, prevé un beneficio fiscal instaurado por una deducción máxima de 750 euros por disfrute del periodo de suspensión del contrato de trabajo o de interrupción de la actividad por paternidad o del permiso de paternidad; cuando el permiso no coincida con el máximo legal permitido, la deducción será de 75 euros por semana completa.

¹⁹ Cfr., particularmente, el artículo 12 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo canario 1/2009, de 21 de abril; artículo 1.3. del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto legislativo murciano 1/2010, de 5 de noviembre; o el artículo 4.1 e) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre; así como el artículo 2.8 del Texto Refundido de la Ley cántabra de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio.

²⁰ Cfr., particularmente, el artículo 14 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo andaluz 1/2018, de 19 de junio; el artículo 5.5 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo gallego 1/2011, de 28 de julio; o el artículo 5 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo castellano-leonés 1/2013, de 12 de septiembre, prevé esta deducción para los supuestos en que ambos progenitores por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros infantiles. Aunque no tiene un sesgo directo de género, resulta evidente que tal beneficio fiscal facilitará la integración de las mujeres en el mercado laboral.

²¹ Cfr., en particular, el artículo 10 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo andaluz 1/2018,

En todo caso, las acciones fiscales positivas para promover la igualdad de género, en cuanto que –al menos formalmente– propugnan un trato diferente entre quienes deben considerarse iguales (hombre y mujer), deben superar un escrupuloso examen del principio de proporcionalidad, acuñado por el Tribunal Constitucional español (*vid.* desde una perspectiva general y *ad exemplum* la STC 207/1996, de 16 de diciembre, así como, en el particular ámbito de las acciones positivas a favor de la mujer, el ATC 119/2018, de 13 de noviembre, antes citado²²). En particular, la medida debe concebirse como idónea para producir los fines pretendidos, necesaria en el sentido de que no haya otra vía de conseguir el fin sino por medio de tal ruptura de la igualdad formal en *pro* de una mayor igualdad material y, finalmente, superar un juicio de proporcionalidad en sentido estricto, esto es, en virtud del cual se determine que el sacrificio de la igualdad que tal medida implica debe resultar proporcionado con los fines que se pretenden conseguir, pues no sería cabal producir un daño mayor al bien que se persigue.

Dicho lo anterior, el diseño de un sistema tributario adecuado desde la perspectiva de igualdad de género no solo conlleva adoptar medidas de acción positivas –de naturaleza temporal– para incentivar conductas deseables en el ámbito que nos ocupa²³; sino que también han de identificarse sesgos negativos de género²⁴ –en el ámbito, esencialmente, de la imposición directa– respecto de los cuales la doctrina científica es prácticamente unánime al considerar que el sistema de tributación conjunta o familiar en el IRPF (arts. 82-84 LIRPF)

de 19 de junio, antes citado; el artículo 12 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo asturiano 2/2014, de 22 de octubre; el artículo 11 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo canario 1/2009, de 21 de abril (introducido por la disp. final octava.Ocho de la Ley canaria 7/2017, con efectos a partir de 2017); el artículo 4.Uno d) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos (redacción actual dada por el art. 12.Uno de la Ley valenciana 13/2016, en vigor desde 2017); así como el artículo 2.9 del Texto Refundido de la Ley cántabra de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio.

²² Resume el fundamento jurídico 6.º *in fine* de dicha resolución la doctrina del Tribunal Constitucional al indicar: «se extrae de la reiterada doctrina de este tribunal sobre la constitucionalidad de acciones positivas en favor de la mujer, las siguientes notas definitorias: (i) su fundamento constitucional es el artículo 9.2 CE, y su límite el derecho a la no discriminación del artículo 14 CE; (ii) para su exigibilidad es preciso una concreción normativa previa; (iii) la medida en todo caso debe resultar proporcionada; (iv) su vigencia se presupone temporal hasta que desaparezca la situación de desigualdad material que la propició; y (v) en el ámbito de procedimientos selectivos en la función pública, no puede suponer la conculcación de los principios constitucionales de mérito y capacidad (art. 103.3 CE)».

²³ Se estaría, en tal caso, en el ámbito de la extrafiscalidad de las normas tributarias. Sobre el particular *vid.*, por todos, Varona Alabern (2009).

²⁴ Sobre sesgos negativos de género, tanto explícitos como implícitos, *vid.* los reveladores estudios de Stotsky (1996).

perjudica la inserción de la mujer en el mercado de trabajo y ayuda a reproducir modelos de segregación de género en relación con el trabajo familiar, con las consecuentes derivas ya mencionadas²⁵.

Y, del mismo modo, en el ámbito de la normativa tributaria de las comunidades autónomas, deben destacarse también algunas medidas que no se consideran especialmente adecuadas para la realización de la igualdad de género, dado que tienen un carácter compensatorio y pudieran beneficiar el mantenimiento de una situación tradicional de reparto de cargas y trabajos en la familia. Ello ocurre, por ejemplo, en la deducción aprobada por la Comunidad Valenciana por la realización de labores no remuneradas en el hogar siempre que haya dos o más descendientes en la unidad familiar, beneficio fiscal que asciende a un total de 153 euros en la declaración conjunta del IRPF y que ha resistido incólume el paso del tiempo a pesar de las agrias críticas doctrinales que ha merecido²⁶. Con tal deducción, en definitiva, y pese lo ridículo de su importe, se podría incentivar –de ser mayor su cuantía– el mantenimiento de los roles tradicionales en la familia: hombre proveedor y mujer cuidadora. Por tal motivo, medidas como la tributación conjunta (salvo, quizá, en supuestos muy reducidos de renta, normalmente provenientes de pensiones de personas jubiladas) o deducciones fiscales por labores no remuneradas en el hogar deberían eliminarse, a fin de no propiciar tales conductas y, al mismo tiempo, con el objeto de no dedicar unos montos dejados de percibir por las arcas públicas –a veces en absoluto despreciables– al mantenimiento de las desigualdades de género²⁷.

3. La propuesta de deducción por paridad de género en consejos de administración de empresas

3.1. Antecedentes

La participación de las mujeres en los consejos de administración ha sido deficiente a lo largo del tiempo. No en vano ha de recordarse que el artículo 75 de la LO 3/2007 prevé, de forma tenue, lo siguiente:

²⁵ Cfr., entre otras referencias bibliográficas, Villota y Ferrari (2004), Carbajo Vasco (2005), Ruiz Garijo (2006), Soler Roch (2006), Pazos Morán (2009), Villota Gil-Escobín (2011).

²⁶ Artículo 4.1 i) de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, introducida por la Ley valenciana 9/1999, de 30 de diciembre, y redacción actual por artículo 54 de la Ley valenciana 5/2013, de 23 de diciembre.

²⁷ En la memoria de beneficios fiscales de los presupuestos para 2018, últimos aprobados al cierre de este trabajo, se presupuestó el monto de la reducción en la base imponible por tributación conjunta en 1.117.440.000 euros, lo que supone una séptima parte de los beneficios fiscales reconocidos en el ámbito del IRPF, superando en más de 300.000.000 de euros la deducción por maternidad, y superando los otros dos grandes beneficios fiscales, cuales son la deducción (en régimen transitorio) por adquisición de vivienda habitual, así como la de familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

Las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada procurarán incluir en su consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres en un plazo de ocho años a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Lo previsto en el párrafo anterior se tendrá en cuenta para los nombramientos que se realicen a medida que venza el mandato de los consejeros designados antes de la entrada en vigor de esta ley.

El precepto transcrito debe entenderse complementado con la disposición adicional primera de la citada LO 3/2007, la cual indica que «[a] los efectos de esta ley, se entenderá por composición equilibrada la presencia de mujeres y hombres de forma que, en el conjunto a que se refiera, las personas de cada sexo no superen el sesenta por ciento ni sean menos del cuarenta por ciento»²⁸.

Por su parte, el artículo 540 texto refundido de la Ley de sociedades de capital²⁹ (TRLSC), en redacción dada por la Ley 31/2014 (de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de sociedades de capital para la mejora del gobierno corporativo), exige que el informe anual sobre gobierno corporativo que deberán hacer público las sociedades anónimas cotizadas contenga «información sobre las medidas que, en su caso, se hubiesen adoptado para procurar incluir en su consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres, así como las medidas que, en su caso, hubiere convenido en este sentido la comisión de nombramientos».

Pues bien, como se deriva de forma meridiana del transcrito artículo 75 de la LO 3/2007, el legislador español ha sido ciertamente cauto –quizá en exceso– al incluir en la citada norma una serie de recomendaciones o aspiraciones que, como tales deseos, no deberían acaso haberse aprobado en una norma jurídica en la medida en que no resulten exigibles³⁰.

²⁸ Sobre el particular, *vid.* Sevilla Merino y Romaní Sancho (2018).

²⁹ Aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio.

³⁰ En el extremo solo podríamos reconocer que el verbo «procurarán» contenido en el artículo 75 de la LO 3/2007 tiene un efecto jurídico, aunque limitado, si se considerara –en interpretación conjunta con el art. 9.2 de la Constitución– que un consejo de administración de empresa incumplidor de la paridad en cuyos últimos nombramientos de consejeros no se haya siquiera propuesto una candidata al mismo, no ha «procurado» tal medida y, por ende, el nombramiento en cuestión (después de incumplimientos reiterados a lo largo, por ejemplo, del plazo de 8 años que prevé la LO 3/2007) podría considerarse nulo por contravenir una norma con rango de ley (*vid.* sobre el particular Senent Vidal [2018, pp. 901-902] quien resume acertadamente el estado de la cuestión (con referencias bibliográficas recogidas, en su mayoría, al final de este trabajo): «Por lo que respecta a la cuestión de la eventual obligatoriedad del cumplimiento del artículo 75 LOI se dan, básicamente, tres posiciones doctrinales. La opinión mayoritaria [Campuzano, 2007, pp. 191 y 192; Farias, 2008, pp. 530 y 534; Márquez, 2009, pp. 283 y 284; Valpuesta, 2007, p. 25] considera que la norma no tiene carácter imperativo y que, por tanto, estaríamos ante una mera "recomendación", en sintonía con muchas de las acciones de RSE en general y con las de gobierno corpora-

Ciertamente, de no pretenderse una norma obligatoria, parece más razonable la referencia incluida en el artículo 540 del TRLSC, previamente transcrito, el cual solo exige información fidedigna de las medidas adoptadas por las empresas para alcanzar la presencia equilibrada en los consejos de administración, de manera que los *stakeholders* o *personas interesadas* en la empresa (accionistas, proveedores, consumidores, etc.) puedan adoptar las decisiones que estimen pertinentes.

Con todo, los códigos de buen gobierno dictados hasta ahora sí han reflejado la necesidad de que, progresivamente y a medio plazo, los consejos de administración de las empresas resulten cada vez más paritarios³¹. Y particularmente, algunos sectores aca-

tivo en particular. Otra interpretación (Huerta 2009, 352-322 [sic], seguida por Tobías 2017, 51) estima en cambio que "el artículo 75 acoge una obligación de resultado", esto es, que la sociedad "tendrá que llevar a cabo" la incorporación de mujeres a sus consejos. Finalmente, una posición intermedia (Embíd 2008, 340-344; Leñena 2010, 1238; Pérez Troya 2012, 151 y 2013, 54; Escribano 2015, 661), a la que nos sumamos, entiende que "nos encontramos ante una obligación de medios, cuyo satisfactorio cumplimiento está vinculado al empleo de la diligencia debida por parte de las sociedades afectadas por la norma"³¹). Con todo, se trata de una interpretación quizá forzada del precepto comentado que, probablemente, no seduzca en exceso a jueces y tribunales. De hecho, la ineficacia del precepto referido parece haberse reconocido en la Proposición de Ley para garantizar la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie B núm. 306-1, de 7 de septiembre de 2018), en la que se propone una modificación del artículo 75 de la LO 3/2007, que pasaría a tener la siguiente redacción: «La composición del consejo de administración de las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias deberá cumplir con el principio de presencia equilibrada a partir del año 2023». En el preámbulo de la norma proyectada se indica al respecto que «[l]a presencia o composición equilibrada se aplica de nuevo a los consejos de administración de las sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias, en la medida que la medida promocional efectuada en el artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, no ha sido funcional para garantizar la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres en su composición, como muestran los datos más recientes disponibles. Por este motivo se reforma su redacción para establecer una obligación para que se cumpla con el principio de presencia equilibrada en el año 2023. También se introduce una modificación en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, para incluir la presencia equilibrada entre los criterios de nombramiento de los titulares de órganos superiores y directivos de la Administración General del Estado».

³¹ Así, el Código de buen gobierno de sociedades cotizadas (Comisión Nacional del Mercado de Valores, mayo de 2006) –y en el mismo sentido su actualización de junio de 2013– indicaron sobre el particular que «[l]lograr una adecuada diversidad de género en los Consejos de Administración no constituye solo un desafío en el plano de la ética, de la política y de la "responsabilidad social corporativa"; es también un objetivo de eficiencia que las sociedades cotizadas deben plantearse, al menos a medio plazo. Desaprovechar el potencial talento empresarial del 51 % de la población –las mujeres– no puede ser económicamente racional en el conjunto de las grandes empresas de nuestro país. La experiencia de las últimas décadas, en las que hemos asistido a una creciente incorporación de la mujer al mundo empresarial así lo acredita. Se trata ahora de hacer un esfuerzo adicional para que esa presencia llegue a la alta dirección y a los Consejos de Administración de las sociedades cotizadas. En atención a esta circunstancia, el Código invita a las sociedades con escasa presencia femenina en sus Consejos a que hagan un esfuerzo deliberado por buscar posibles candidatas cada vez que deba cubrirse alguna vacante en el Consejo, especialmente para puestos de independientes». Y por ello, en su recomendación número 15, se recogía

démicos, imbuidos en la transversalidad que propugnan los estudios de género, se han planteado la oportunidad de establecer cuotas obligatorias en los consejos de administración de las empresas³².

En lo que respecta a nuestro país, tal y como se ha reflejado en el informe *Mujeres en los consejos de administración de las empresas cotizadas* (elaborado por Atravia en colaboración con IESE Business School), en enero de 2018 había 258 consejeras en todo el mercado continuo, que suponen el 19,15 % del total de los 1.347 miembros existentes en los consejos de administración del total de las empresas consideradas. Existen, sin embargo, diferencias entre el Ibex 35, donde hay 106 consejeras (el 23,66 %) de un total de 448 miembros y las restantes 98 empresas del continuo, en las que hay 152 mujeres (el 16,91 %) de un total de 899 miembros³³. Y también se constatan diferencias que no pasan desapercibidas en función del tamaño de las distintas empresas, como se desprende de los siguientes cuadros (los artículos citados se refieren a la LO 3/2007):

que «cuando sea escaso o nulo el número de consejeras, el Consejo explique los motivos y las iniciativas adoptadas para corregir tal situación; y que, en particular, la Comisión de nombramientos vele para que al proveerse nuevas vacantes:

- a. Los procedimientos de selección no adolezcan de sesgos implícitos que obstaculicen la selección de consejeras;
- b. La compañía busque deliberadamente, e incluya entre los potenciales candidatos, mujeres que reúnan el perfil profesional buscado».

Por su parte, la recomendación número 14 del Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas de febrero de 2015, que sustituye los códigos anteriormente citados (disponible en <https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_buen_gobierno.pdf>, consultado el 22 de enero de 2019) ha dado un paso más en dicho ámbito al aconsejar «[q]ue el consejo de administración apruebe una política de selección de consejeros que:

- a) Sea concreta y verificable.
- b) Asegure que las propuestas de nombramiento o reelección se fundamenten en un análisis previo de las necesidades del consejo de administración.
- c) Favorezca la diversidad de conocimientos, experiencias y género»; así como «[q]ue el resultado del análisis previo de las necesidades del consejo de administración se recoja en el informe justificativo de la comisión de nombramientos que se publique al convocar la junta general de accionistas a la que se someta la ratificación, el nombramiento o la reelección de cada consejero»; y, finalmente, «[q]ue la política de selección de consejeros promueva el objetivo de que en el año 2020 el número de consejeras represente, al menos, el 30 % del total de miembros del consejo de administración», siendo así que «[l]a comisión de nombramientos verificará anualmente el cumplimiento de la política de selección de consejeros y se informará de ello en el informe anual de gobierno corporativo».

³² *Vid.*, entre otros, Terjesen, Sealy y Singh (2009), Martin, Scott, Roper y Warren-Smith (2009), así como Pérez Troya (2013).

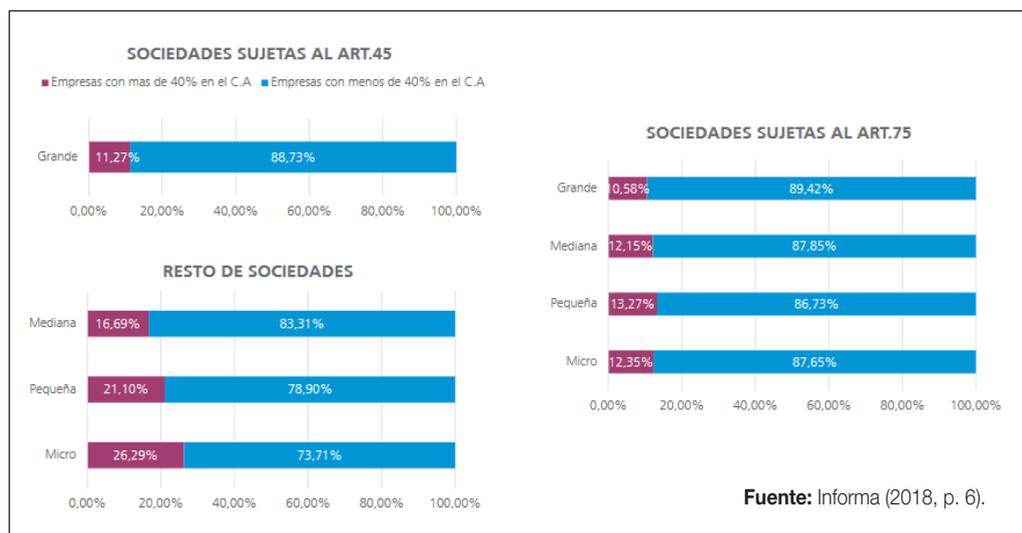
³³ Atravia e IESE Business School (2018, p. 6).

Cuadro 1. Participación de las mujeres en los consejos de administración de empresas

	Sociedades Estudiadas	Sociedades con más de 40 % de mujeres en su CA	% Sociedades con más de 40 % de mujeres en su CA
Sociedades sujetas a art. 45 (Plan Igualdad)	2.786	314	11,27 %
Sociedades sujetas a art. 75	14.436	1.773	12,28 %
Resto Sociedades	927.100	238.669	25,74 %
Total Sociedades estudiadas	942.242	240.536	25,53 %

Fuente: Informa (2018, p. 3).

Cuadro 2. Distribución por tipos de sociedades de la participación de mujeres en los consejos de administración de empresas



De hecho, ni siquiera las empresas en las que participa significativamente el Estado cumplen con los requisitos de participación paritaria, pues de «[l]os Consejos de Administración de las empresas con participación estatal están compuestos por hombres en un 68,08 % en 2018 y no ha sufrido variación notable desde el 2016», siendo así que «[d]e las 1.676 empresas analizadas [por Informa], solo el 20,23 % tiene más de 40 % de mujeres en su consejo»³⁴ tal y como queda evidenciado en el siguiente cuadro:

³⁴ Informa (2018, p. 5).

Cuadro 3. Porcentaje de empresas con participación estatal en las que las mujeres alcanzan un 40 % de participación en los consejos de administración

Estatales	Nº de Empresas	%
Más de 40% mujeres	339	20,23%
Menos de 40% mujeres	1.337	79,77%
Total	1.676	100,0%

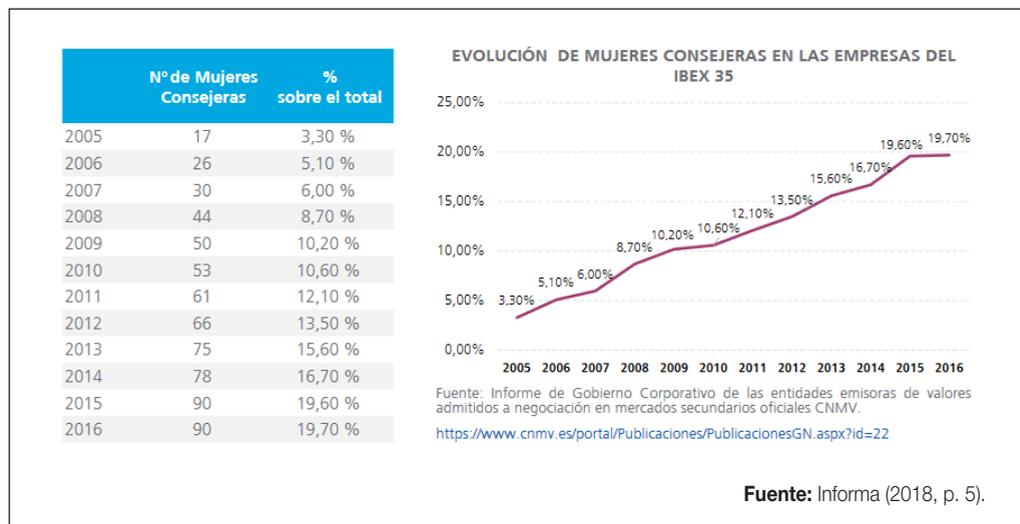
Fuente: Informa (2018, p. 5).

Y aunque se percibe un claro aumento en los últimos años de la participación de la mujer en tales órganos directivos, como se muestra en el cuadro 4 siguiente, todavía se está lejos de la presencia paritaria que la Comisión Nacional del Mercado de Valores reconoce como recomendable en 2020 (un 30 %) y, desde luego, de las previsiones imaginadas por el Consejo de Europa³⁵, la Unión Europea³⁶ y nuestra propia LO 3/2007 (un 40 %).

³⁵ Así, la Recomendación CM/Rec (2007)17 del Comité de Ministros a los Estados miembros sobre las normas y los mecanismos de igualdad entre mujeres y hombres (adoptada por el Comité de Ministros el 21 de noviembre de 2007, durante la 1011.ª reunión de los representantes de los ministros) recoge que «[l]os elementos que indican la voluntad política de los Estados y su compromiso a favor de la igualdad entre mujeres y hombres en este sentido son principalmente los siguientes: [...] vi. adopción/existencia e implementación de medidas jurídicas y administrativas para promover la participación equitativa de las mujeres en la toma de decisiones económicas, incluida la implementación de planes a favor de una participación equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración y otras estructuras de toma de decisiones de las instituciones económicas y financieras y de las empresas privadas» (apartado 30), siendo así que «[p]ara conseguir una participación equitativa de mujeres y hombres, debe alcanzarse una tasa de participación del 40 % como mínimo por cada sexo como umbral de paridad» (apartado 32 *in fine*).

³⁶ Así, en la Resolución del Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2012, sobre la igualdad entre mujeres y hombres en la Unión Europea - 2011 (2011/2244(INI), Diario Oficial de la Unión Europea C251 de 31 de agosto de 2013) dicho órgano «reitera [...] su llamamiento de 2011 para que se presenten en 2012 propuestas legislativas que incluyan la introducción de cuotas con el fin de aumentar la representación femenina en los órganos de gestión de las empresas hasta el 30 % en 2015 y el 40 % en 2020, teniendo en cuenta, al mismo tiempo, las responsabilidades de los Estados miembros y sus peculiaridades económicas, estructurales (es decir, relacionadas con el tamaño de las empresas), jurídicas y regionales». La Comisión Europea presentó el 14 de noviembre de 2012 la *Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines* [COM(2012) 614 final], entendiendo como adecuada una paridad del 40 %, como se detalla con mayor amplitud seguidamente.

Cuadro 4. Evolución de mujeres consejeras en las empresas del Ibex 35



Además, existen grandes diferencias entre distintos sectores empresariales, siendo así que mientras en las empresas de bienes de consumo, financieras, tecnológicas o energéticas la presencia de mujeres es mayor, en las de construcción o servicios inmobiliarios el equilibrio entre sexos es muy reducido³⁷. Y, por otro lado, no conviene olvidar que «solo el 4,76 % de consejeras pertenece a la tipología de ejecutivas. En 2016 eran el 4,7 % y en 2015 apenas superaban el 4 %. Analizando en detalle vemos que el Ibex va más atrasado en consejeras ejecutivas que el resto del continuo: el selectivo tiene un 3,77 % de consejeras ejecutivas, frente al 5,48 % de ejecutivas existentes en las 98 empresas restantes analizadas»³⁸. En definitiva, se percibe una gran desproporción entre el peso que ostentan mujeres y hombres en los máximos órganos de dirección de las empresas.

En el ámbito de la Unión Europea es preciso destacar la *Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines de 14 de noviembre de 2012* [COM(2012) 614 final, antes citada]³⁹ que prevé, para las grandes empresas, una presencia del género menos representado de un mínimo del 40 % de

³⁷ Cfr. Atrevia e IESE (2018, pp. 5-10).

³⁸ Cfr. Atrevia e IESE (2018, p. 5)

³⁹ Sobre el particular *vid.*, entre otras, Huerta Viesca (2013), Carrasquero Cepeda (2015) y Pérez Troya (2016).

los administradores no ejecutivos; y respecto de las empresas cotizadas, tal propuesta de directiva prevé la obligación de asumir compromisos individuales en relación con la representación de ambos géneros entre los administradores ejecutivos, que deberá alcanzarse a más tardar el 1 de enero de 2020, o el 1 de enero de 2018 cuando las empresas cotizadas sean empresas públicas. Y, lo que resulta muy relevante: se prevé en tal propuesta de directiva la obligación para los Estados miembros de fijar sanciones efectivas, proporcionales y disuasorias que pueden ser pecuniarias (multas administrativas) o determinar «la nulidad o anulación, pronunciada por un órgano judicial, del nombramiento o elección de los administradores no ejecutivos cuando se haya realizado de forma contraria a las disposiciones nacionales adoptadas» para trasponer la directiva. En el contexto de dicha propuesta se recoge, en particular, que no se trata de una iniciativa aislada, pues «[e]l Parlamento Europeo ha pedido reiteradamente a las empresas y los Estados miembros que incrementen la participación de las mujeres en los órganos de toma de decisiones y ha invitado a la Comisión a presentar propuestas legislativas para alcanzar la masa crítica del 30 % de mujeres miembros de los órganos de gestión en 2015 y el 40 % en 2020 [véanse p. ej., la Resolución de 6 de julio de 2011, sobre las mujeres y la dirección de las empresas (2010/2115 (INI)), y la Resolución de 13 de marzo de 2012, sobre la igualdad entre mujeres y hombres en la Unión Europea –2011 (2011/2244 (INI))]»⁴⁰. Por lo demás, en ámbitos más globales, se perciben tendencias similares a las indicadas en España y en la Unión Europea: existe por lo general una notoria menor representatividad de las mujeres en los consejos de administración de las empresas⁴¹.

Adicionalmente a todo lo indicado, es preciso constatar que el número de mujeres directivas (esto es, no pertenecientes al consejo de administración de una sociedad pero que ejercen funciones de alta dirección en las empresas) es, asimismo, reducido. De manera que puede concluirse que el sexo femenino no ha alcanzado cuotas relevantes en los puestos donde se toman las decisiones empresariales más relevantes y –paralelamente– donde se tienen mayores retribuciones salariales. Así, se ha puesto de manifiesto que en 2018, «[d]e las 152.471 empresas con un comité de dirección, el 65,32 % no cuentan con ninguna mujer mientras solo el 9,49 % no cuentan con un directivo. La tasa de empresas sin ninguna directiva se reduce a 46,64 % en las empresas obligadas en elaborar un Plan de Igualdad»⁴². Ello puede verse meridiano en el siguiente cuadro (con referencias a preceptos de la LO 3/2007):

⁴⁰ Sobre el particular *vid.*, asimismo, Jourová (2016).

⁴¹ Deloitte (2017).

⁴² Informa (2018, p. 10).

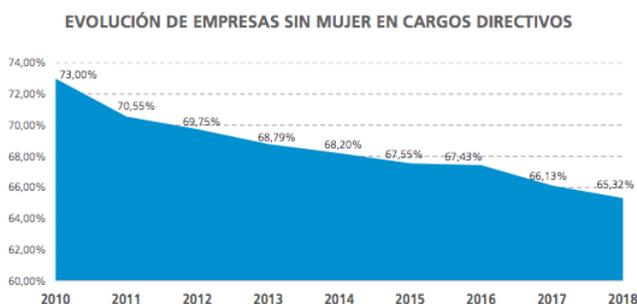
Cuadro 5. Mujeres directivas en las empresas

Numero de cargos Funcionales	Total Sociedades				Sociedades sujetas a art. 45			
	Sociedades con cargos Mujeres	% Sociedades con mujer directiva	Sociedades con cargos Hombres	% Sociedades con hombre directivo	Sociedades con cargos Mujeres	% Sociedades con mujer directiva	Sociedades con cargos Hombres	% Sociedades con hombre directivo
Ningún cargo directivo	99.587	65,32 %	14.469	9,49 %	1.269	46,64 %	102	3,75 %
Con 1 directivo	21.805	14,30 %	24.859	16,30 %	782	28,74 %	430	15,80 %
Con 2 directivos	14.892	9,77 %	24.950	16,36 %	431	15,84 %	480	17,64 %
Con 3 directivos	8.109	5,32 %	28.478	18,68 %	176	6,47 %	557	20,47 %
Con 4 directivos	4.835	3,17 %	27.771	18,21 %	47	1,73 %	474	17,42 %
Con 5 directivos	2.083	1,37 %	16.695	10,95 %	14	0,51 %	290	10,66 %
Con 6 directivos	821	0,54 %	9.301	6,10 %	1	0,04 %	222	8,16 %
Con 7 directivos	254	0,17 %	3.829	2,51 %	1	0,04 %	102	3,75 %
Con 8 directivos o más	85	0,06 %	2.119	1,39 %	0	0,00 %	64	2,35 %
Total	152.471	100,00 %	152.471	100,00 %	2.721	100,00 %	2.721	100,00 %

Fuente: Informa (2018, p. 10).

Y todo ello aun cuando en los últimos años ha aumentado el número de mujeres directivas en las empresas y, por otro lado, la brecha de género en este ámbito se ha reducido tenuemente. En efecto, como señala Informa, «[d]esde 2010 se aprecia un aumento continuo de la presencia de las mujeres en los comités de dirección. En los últimos ocho años, el porcentaje de las empresas sin directiva cayó en 6,68 puntos porcentuales: en 2010, el 73 % de las empresas analizadas no tenía ninguna directiva, mientras esta cifra es de 65,32 % este año»⁴³. Todo ello se aprecia en el siguiente cuadro:

Cuadro 6. Evolución de mujeres directivas en las empresas



Fuente: Informa (2018, p. 10).

⁴³ Informa (2018, p. 10).

Dicho lo anterior, lo ciertamente deseable sería, en opinión de quien escribe, la aprobación sin paliativos de cuotas en los consejos de administración de las empresas (especialmente, en las grandes), con una sanción jurídica clara (ya sea en forma de multa pecuniaria o de nulidad o anulabilidad del nombramiento de miembros del consejo de administración realizado en contra de las cuotas legalmente previstas), con el objeto de romper así el conocido como «techo de cristal» de las corporaciones empresariales hegemónicas en nuestra economía⁴⁴. De hecho, es preciso indicar que no se trataría ni mucho menos de la primera experiencia en el derecho comparado en estos ámbitos⁴⁵. Tal medida sería un relevante

⁴⁴ Sobre la constitucionalidad de tales cuotas, *vid.* Fabregat Monfort (2011).

⁴⁵ Así, en *África*, existen cuotas únicamente en **Kenia**, cuya Constitución requiere que ningún sexo ocupe más de dos tercios de los puestos de los consejos de administración en las empresas públicas o en las que el Estado tenga participación mayoritaria. En *América*, por lo general, no existen cuotas de mujeres en consejos de administración, aun cuando cabe realizar las siguientes matizaciones: en **Argentina**, aunque no requiere cuotas para las mujeres en los consejos sí exige, al menos, que el 30 % de las candidaturas sean ocupadas por mujeres (Ley 24-012 de cupo femenino o Ley de género); en **Canadá** existe desde 2011 una cuota del 50 % de cuota de género en los consejos de administración para las empresas públicas de Quebec; en **Colombia** se aprobó en 2000 un cuota del 30 % para empresas públicas (propiedad del Estado, participadas mayoritariamente por el Estado o entidades gubernamentales). En *Asia*, **India** introdujo en 2013 la obligación de que los consejos de administración de empresas cotizadas tuvieran al menos una mujer; **Israel** exige desde 1999 que si el consejo de administración está conformado solo por miembros de un sexo, cualquier nuevo nombramiento de consejero no ejecutivo deberá ser del otro sexo; y, por otro lado, requiere desde 1993 –aunque al parecer con poca efectividad– que las empresas públicas tengan igual número de representantes de ambos sexos; **Malasia** aprobó en 2011 (y con efectos a partir de 2016) –aunque acaso con poca efectividad también– cuotas del 30 % para los consejos de administración y altos cargos de empresas con más de 250 empleados; en **Taiwán** las empresas y fundaciones públicas deben tener al menos un tercio de mujeres en sus consejos de administración. Finalmente, y en lo que respecta a *Europa*, **Alemania** aprobó en 2015 legislación fijando cuotas de un 30 % a partir de 2016, siendo así que las empresas que no cumplan tal requisito necesitan nombrar mujeres en los consejos de administración o dejar tales puestos vacantes; en **Austria** existen a partir de 2018 cuotas del 30 % en las empresas participadas mayoritariamente por el Estado; en **Bélgica** se aprobaron cuotas de un tercio para las empresas cotizadas y para algunas empresas estatales, siendo así que tales cuotas son obligatorias a partir de 2017 para las grandes empresas y desde 2019 para las pequeñas y medianas empresas; en **Francia** desde 2017 existen cuotas del 40 % para a) las empresas cotizadas, b) para empresas no cotizadas cuyos activos superen, durante tres años consecutivos, los 50 millones de euros y que tengan más de 500 trabajadores (cifra que se reducirá a 250 trabajadores en 2020), así como c) para las organizaciones gubernamentales (sobre algunos aspectos históricos de la regulación francesa *vid.* Huerta Viesca, 2011); en Grecia se fijaron desde el año 2000 cuotas de un tercio para los miembros nombrados por el Estado en empresas públicas o participadas por el mismo; en **Islandia** existen desde 2010 cuotas del 40 % en las empresas públicas de más de 50 trabajadores, siendo así que desde 2013 tal requerimiento se extiende al resto de sociedades mercantiles; en **Italia** desde 2011 se fijaron cuotas de un tercio para las empresas cotizadas, que en 2012 se extendieron, con efectos desde 2013, a las empresas públicas, fijando multas en caso de incumplimiento o, incluso, la posibilidad de sustitución de consejeros por el ente italiano regulador de los mercados de capitales; **Noruega** fue el país pionero en este ámbito pues a partir del 2005 tanto sus empresas públicas (a nivel estatal o intermunicipal) y privadas (incluyendo a las grandes cooperativas) deben contar con una representación de cada sexo de, al menos, 40 % en sus consejos de administración (con regulaciones específicas cuando el consejo tenga de 2 a 9

salto cualitativo en la lucha por la igualdad de género al que se resisten muchas empresas y también facciones políticas de corte liberal y conservador.

Por ello, y ante la falta de una voluntad política clara –o, por mejor decir, en la ausencia de los consensos parlamentarios que permitan establecer cuotas de género en los consejos de administración–, se ha propuesto recientemente un incentivo fiscal, tal vez como paso previo a la obligatoriedad de cuotas en los consejos de administración, para beneficiar a las empresas que logren alcanzar la paridad de sexos en sus máximos órganos de gobierno. Dicha medida tributaria se analiza en los epígrafes que siguen.

3.2. Norma propuesta

Una de las novedades que ha recogido el proyecto de LPGE para el año 2019⁴⁶ es la contemplada en el artículo 67 del articulado de la norma actualmente tramitada en el Parlamento, y que lleva por título «Fomento de la igualdad de género». Dicho precepto proyectado, referido al IS, reza así:

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2019 que no hayan concluido a la fecha de entrada en vigor de esta ley, y con vigencia indefinida, se añade un nuevo artículo 38 bis en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

Las entidades que incrementen el número de mujeres en su Consejo de administración hasta cumplir con lo establecido en el artículo 75 y en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, podrán deducir de la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incremento el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a tales consejeras».

Por su parte, la exposición de motivos que contenía el citado proyecto de LPGE para 2019 indicaba, en relación con tal medida, que la finalidad de la misma era «incentivar la presencia equilibrada de hombres y mujeres en dichos órganos de decisión, incorporando de esta forma la perspectiva de género al impuesto».

miembros), pudiendo llegarse, en caso de incumplimiento de la norma, a la disolución de la sociedad; en **Portugal** a partir de 2018 se exigen a) cuotas del 33 % para las empresas públicas y b) del 20 % para las empresas cotizadas, umbral este último que se elevará al 33,3 % a partir de 2020. *Vid.* sobre el particular la completa comparativa que realiza Deloitte (2017).

⁴⁶ Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), XII Legislatura, Serie A, de 16 de enero de 2019.

Es sabido que tales presupuestos fueron rechazados por el Parlamento y la medida quedó en papel mojado. Sin embargo, se trata de una idea que podría ser revitalizada en un futuro por partidos políticos de diferente signo que quieran reclamar políticas con sesgo de género a favor de mayores cuotas de poder decisorio para las mujeres. Por tal motivo se ha creído oportuno analizar su tenor, tal y como fue propuesto por la LPGE para 2019, y plantear vías de mejora para el caso de que se desentierre en años venideros. A ello dedicamos los siguientes epígrafes de este trabajo.

3.3. Ámbito de aplicación del precepto proyectado

La estructura de la deducción propuesta es –en principio– sencilla, debiéndose aclarar una serie de ámbitos (temporal, subjetivo y objetivo) determinantes para su correcto entendimiento.

3.3.1. Ámbito temporal

En primer lugar, el referido beneficio fiscal hubiese sido aplicable a los periodos impositivos del IS que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2019. Es sabido que el citado tributo no tiene un periodo impositivo unívoco, como sí ocurre en otros impuestos directos (*v. gr.* IRPF, cuyo ámbito temporal de gravamen es normalmente igual al año natural), sino que cada empresa puede disponer de un periodo impositivo distinto en función del ejercicio económico de su actividad (art. 27 LIS).

Ello no obstante, la mayoría de las empresas tienen, por elección propia, un periodo impositivo igual al año natural (esto es: iniciado cada año el 1 de enero y que concluye el 31 de diciembre del mismo). Consecuentemente, la mayoría de las empresas que tengan periodo impositivo igual al año natural hubieran podido practicarse la deducción ahora analizada para el ejercicio de 2019, esto es, habría sido liquidable (en la generalidad de los casos, como se ha indicado) en junio de 2020.

3.3.2. Ámbito subjetivo

Adicionalmente, es preciso indicar que la deducción referida, conforme al tenor previsto en el proyecto de LPGE para 2019, no habría sido aplicable a todos los sujetos del IS sino, únicamente, y conforme a la remisión realizada al artículo 75 de la LO 3/2007, a las «sociedades obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada». Deben, pues, indicarse qué entes pueden presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada los cuales, por ello mismo, no hubieran podido aplicarse el beneficio fiscal ahora estudiado, quedando reservado el mismo, por ende, al resto de sujetos del IS conforme se indicará más adelante.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 258 del TRLSC:

1. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.
 - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
 - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades perderán la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior⁴⁷.

Consecuentemente, si conforme al precepto transcrito en un determinado ejercicio contable y tributario un sujeto cumple las condiciones precitadas, de tal modo que puede –conforme a la normativa mercantil y contable antes referida– formular abreviadamente su cuenta de pérdidas y ganancias, no podrá aplicarse el beneficio fiscal estudiado. En definitiva, la deducción propuesta que ahora se comenta está dirigida a propiciar la paridad entre hombres y mujeres en los consejos de administración de grandes empresas.

Es preciso indicar que, aunque el artículo 75 de la LO 3/2007 parece claro al indicar que lo que se pretende es la participación equilibrada de mujeres y hombres en los «consejos de administración» de «sociedades mercantiles»⁴⁸, resulta necesario interpretar cada uno de esos términos.

⁴⁷ Y en el mismo sentido *vid.* Plan General de Contabilidad (PGC) –aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre–, tercera parte, I (normas de elaboración de las cuentas anuales), 4.º (cuentas anuales abreviadas), 1.b (cuenta de pérdidas y ganancias abreviada).

⁴⁸ Aun cuando el tenor del precepto se refiere estrictamente a «sociedades», tanto en el título del artículo 75 de la LO 3/2007 como en el preámbulo de la ley, al aludir a la presencia equilibrada de hombres y mujeres en los consejos de administración, se hace referencia a «sociedades mercantiles».

En lo que concierne al primero de ellos, el tenor literal del beneficio fiscal ahora contemplado solo hubiera sido aplicable, en puridad, a los órganos de grandes empresas configurados en forma y con la denominación de «consejo de administración»⁴⁹, si bien un sector doctrinal ha considerado que una interpretación amplia del precepto, conforme a la realidad social que pretende regular (art. 3.1 Código Civil), permitiría ampliar la exégesis de tal término hasta incluir a cualquier tipo de estructura de administración empresarial y no solo de las sociedades mercantiles⁵⁰, y ya sea su composición unipersonal o pluripersonal, colegiada o no, mancomunada o solidaria, monista o dual, aunque con exclusión de algunos órganos o cargos de administración o dirección empresarial (miembros de comisiones delegadas, de consejerías delegadas, presidencia ejecutiva, órganos de control, órganos de alta dirección, etc.) que la propia LO 3/2007 parece excluir implícita o explícitamente por referencia en otros pasajes de la misma norma a tales órganos consultivos, de control o de alta dirección⁵¹.

Por su parte, y en lo que respecta al segundo término mencionado («sociedades mercantiles») también se ha discutido si la aplicación del artículo 75 de la LO 3/2007 debería entenderse circunscrito exclusivamente a sociedades de capital (que es a las que se refiere particularmente el art. 258 TRLSC antes transcrito) o bien podría predicarse de otras sociedades (incluidas las laborales o las civiles), de organizaciones sindicales y patronales, cooperativas, fundaciones, asociaciones, etc.⁵²

Dicho lo anterior, que muestra el estado de la cuestión en relación con los términos que ahora han de interpretarse, es preciso indicar que aun cuando la exégesis del término «consejo de administración» puede resultar polémica, entiendo que –al menos en ámbitos tributarios– los criterios hermenéuticos más ortodoxos abogarían por una interpretación estricta de la expresión controvertida porque, en primer lugar, parece claro del tenor literal de la norma (tal y como se recogía en el proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2019 que ahora comentamos); en segundo lugar, porque resulta acaso lo más apropiado en función de lo previsto en las disposiciones de nuestro ordenamiento que regulan la aplicación de normas tributarias y, en particular, de beneficios fiscales⁵³; y, finalmente, porque habida cuenta de los datos antes referidos el problema de falta de paridad de género en los órganos de dirección empresariales se presenta, esencialmente, en las grandes compañías, de manera que conforme a una interpretación teleológica de la deducción estudiada⁵⁴ –conjuntamente con el art. 75 LO 3/2007– parece razonable entender que es a dicho ámbito al que se dirige el precepto estudiado.

⁴⁹ Así lo han entendido Campuzano Laguillo (2007, p. 194); Embid Irujo (2008, pp. 331-335); Márquez Lobillo (2009, p. 285); Leñena Mendizábal (2010, p. 1245); Pérez Troya (2013, p. 52); y Escribano Gámir (2015, p. 660).

⁵⁰ Cfr. Huerta Viesca (2009, pp. 287 y ss.) y Elósegui Itxaso y Lousada Arochena (2007, p. 262).

⁵¹ Cfr. Senent Vidal (2018, p. 901).

⁵² *Ibidem* Senent Vidal.

⁵³ Cfr. artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

⁵⁴ Cfr. artículo 12 de la LGT en consonancia con lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil.

Y ello nos lleva, indefectiblemente, a analizar qué debemos entender por «sociedades mercantiles», respecto de las cuales el tenor del tan citado artículo 75 de la LO 3/2007 y la remisión que dicho precepto hace a la regulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (TRLSC), pudiera hacer pensar que el ámbito subjetivo del beneficio fiscal estudiado se constriñe exclusivamente a las sociedades de capital (anónima, limitada y comanditaria por acciones, a tenor de lo dispuesto en el art. 1 TRLSC), lo cual permitiría plantear acaso alguna crítica en relación con el principio de igualdad (*i.e.* ¿qué justificación objetiva y razonable permite excluir a otros sujetos del IS de la deducción estudiada?). Además, si seguimos una interpretación sistemática, el propio PGC recoge, en relación con las cuentas anuales abreviadas (y, por ende, de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) que podrán formular las mismas «las sociedades anónimas, incluidas las laborales, [...] las sociedades de responsabilidad limitada, incluidas las laborales, [...] las sociedades en comandita por acciones y [...] las sociedades cooperativas [así como] las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras»⁵⁵, lo cual ampliaría el ámbito subjetivo de la exención; no en vano cabe entender que las mismas sociedades citadas, en el caso de no estar comprendidas en los parámetros ya referidos, habrán de presentar cuentas no abreviadas y, por ende, podrían beneficiarse de la deducción estudiada. En todo caso, parece que los entes sin personalidad jurídica (*v. gr.* fondos de inversión), u otros entes con personalidad jurídica pero no comprendidos en los supuestos anteriores (sociedades colectivas o comanditarias simples con socios que sean personas físicas, asociaciones, fundaciones, etc.) estarían excluidos de la exención por no ser, desde una perspectiva técnica, «sociedades mercantiles».

Otra cuestión que podría plantearse es si, al remitirse el propuesto artículo 38 bis de la LIS –en la redacción del proyecto de LPGE para 2019– al artículo 75 de la LO 3/2007, siendo así que el mismo se refiere esencialmente al ámbito empresarial privado, se está olvidando el artículo 54.2 del mismo texto legal, en virtud del cual «la Administración General del Estado y los organismos públicos vinculados o dependientes de ella observarán el principio de presencia equilibrada en los nombramientos que le corresponda efectuar en los consejos de administración de las empresas en cuyo capital participe». Esto es, cabría preguntarse si la deducción sería exclusiva para las empresas netamente privadas –*i.e.* sin participación pública– o bien también cabría aludir a las empresas públicas o con participación significativa del sector público. Y ello porque, como se ha indicado previamente, desde una perspectiva de derecho comparado se han diferenciado las empresas públicas (o con participación pública), donde parece por lo general más exigible una mayor paridad de género, de los entes privados en los que el sector público no interviene. Pues bien, habida cuenta de que las empresas de titularidad pública directa están exentas del IS⁵⁶, la re-

⁵⁵ Cfr. PGC, tercera parte, I (normas de elaboración de las cuentas anuales), 3.º (estructura de las cuentas anuales).

⁵⁶ Cfr. artículo 9.1 b) de la LIS.

dación amplia del artículo 75 de la LO 3/2007 puede entenderse que comprende también las empresas *participadas* por el sector público (*v. gr.* por la sociedad estatal de participaciones industriales o SEPI)⁵⁷.

En definitiva, hubiese sido acaso más conveniente una mayor precisión en la redacción del precepto que ahora comentamos, en el que podría haberse hecho una descripción clara de los posibles beneficiarios de la deducción analizada a fin de no incurrir en los problemas de constitucionalidad antes referidos (principio de igualdad tributaria). Así, por ejemplo, cabría haber extendido el ámbito subjetivo de la ventaja tributaria examinada a todos los contribuyentes del IS, con lo que se incluiría también, aparte de a las personas jurídicas –excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil–, a las sociedades agrarias de transformación, a las uniones temporales de empresa y a una serie de fondos (de inversión, de capital-riesgo, de regulación del mercado hipotecario, etc.) que, aun sin ostentar personalidad jurídica, son contribuyentes a los efectos de la LIS; y también podría haberse extendido el beneficio fiscal –de forma genérica– a los órganos de dirección de tales entes, con independencia de su denominación. Todo dependerá de la configuración subjetiva que quiera realizar el legislador en el marco –claro está– del precitado principio de igualdad tributaria recogido en nuestra Constitución.

3.3.3. Ámbito objetivo

La condición que ha de verificarse para poder aplicarse el beneficio fiscal estudiado es, conforme al texto de la norma propuesta, «cumplir con lo establecido» en el artículo 75 y en la disposición adicional primera de la LO 3/2007. Estaríamos, en mi opinión, ante una incorrección de la norma: el tenor del primero de los preceptos citados –tal y como se reprodujo previamente– es que las sociedades destinatarias del precepto *procurarán* una presencia equilibrada entre mujeres y hombres y, además, en un plazo determinado (ocho años a partir de la entrada en vigor de la LO 3/2007), lo cual en realidad no conforma una norma jurídica en sentido estricto pues no establece un mandato inequívoco cuyo incumplimiento tendría asociado una sanción jurídica (del tipo que sea), sino meramente un *desideratum* o pretensión⁵⁸. De este modo, podría llegarse a la sinrazón de que las empresas se aplicaran el beneficio fiscal por el mero hecho de «haber procurado» (con referencia a ciertos hechos indiciarios, aunque sin resultados fehacientes y constatables) una paridad de sexos en los consejos de administración de las empresas destinatarias de la norma, elemento volitivo del ente empresarial que sería ciertamente –cuanto menos– difícil de probar, siendo así, además, que tan referida ventaja tributaria tendría una justificación dudosa si no se alcanza el fin último pretendido por la norma, que es la igualdad efectiva entre mujeres y hombres.

⁵⁷ Sociedad que abarca 15 empresas mayoritarias, 9 empresas minoritarias y 100 indirectas.

⁵⁸ *Vid.*, no obstante, lo indicado en la nota a pie núm. 30.

Ciertamente, lo que parecía perseguir la norma propuesta es que se produzca una paridad real, en el sentido de lo indicado en la disposición adicional primera de la LO 3/2007, esto es, que las personas de cada sexo, miembros del consejo de administración de las grandes empresas, no superen el 60 % del total, ni reduzcan su participación por debajo del 40 %. Pero siendo este el fin declarado de la norma propuesta, hubiese sido más razonable que se recogiera así en el precepto pretendido, sin remisiones a otras leyes que pueden oscurecer la redacción del mandato jurídico y conllevar, consecuentemente, problemas exegéticos.

En otro orden de cosas, y en lo que respecta a la cuantificación de la deducción, esta parece, en principio, sencilla: se calcularía multiplicando las retribuciones satisfechas a las consejeras –de cumplirse las condiciones que determinan su aplicabilidad– por el porcentaje del 10 %. Y, además, tal deducción se aplicaría a «la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incremento». Vayamos por partes:

En primer lugar, por «retribuciones satisfechas» debe entenderse todo emolumento –fijo o variable– que reciban las consejeras de grandes empresas (en el sentido antes indicado) que cumplan con las reglas de paridad previstas en el precepto comentado, que serán calificadas a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo (con retención, en la generalidad de los casos, del 35 %) ⁵⁹ y con independencia del concepto en que se hayan reconocido (asistencia, retribución fija, dietas ⁶⁰, etc.) o de la naturaleza de los mismos (dinerarios o en especie). Y todo ello con independencia de que tales retribuciones sean o no deducibles de la base imponible del IS ⁶¹.

En segundo lugar, la norma proyectada indicaba –de forma, acaso, en extremo sencilla– que la deducción podrá aplicarse en el periodo impositivo en que «se produzca dicho incremento». Es difícil vislumbrar fácilmente el sentido del mandato contenido en un precepto tal. Pudiera pensarse, no sin cierto esfuerzo, que el *incremento* al que aludía el precepto es la superación del umbral del 40 % de participación de mujeres en el total de miembros del consejo de administración de la empresa sujeta al IS.

Ahora bien, lo que no indicaba con claridad la norma proyectada –y puede considerarse como una nueva deficiencia de la misma– es cómo computar la paridad en relación con el beneficio fiscal contemplado. Así pues, ¿qué instante debía tomarse en consideración para el cómputo de las mujeres y hombres en el consejo de administración de la empresa-con-

⁵⁹ Cfr. artículos 17.2 e) y 101.2 de la LIRPF.

⁶⁰ Ello, claro está, con independencia de las cantidades que sean declaradas exentas conforme a la normativa vigente (cfr. arts. 17.1 d) LIRPF y 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo).

⁶¹ Sobre las condiciones de deducibilidad de las retribuciones de los consejeros de sociedades, *vid.*, entre otros, Pedreira Menéndez (2016).

tribuyente? Pues bien, como se ha indicado previamente, resultando obligada la sociedad mercantil por el artículo 258 del TRLSC a formular cuentas no abreviadas –lo que requiere que se hayan cumplido las condiciones previstas en dicho precepto durante dos ejercicios consecutivos contados a la fecha de cierre de cada uno de ellos–, podrían aplicarse la deducción las sociedades mercantiles que a la fecha del devengo del IS hubieran mantenido un porcentaje de participación de mujeres en el consejo de administración, a lo largo del respectivo periodo impositivo, de al menos el 40 %.

Sin embargo, resulta lógico pensar que el porcentaje de participación de mujeres y hombres en un consejo de administración varíe a lo largo del tiempo, como consecuencia de bajas de miembros seguidas de las subsiguientes incorporaciones o, simplemente, por la variación en el número de personas que componen dicho consejo de administración. En tales casos en que no haya permanecido invariable en tal órgano (y en un determinado ejercicio y periodo impositivo) el número de mujeres y hombres, ¿cómo se computaría el porcentaje de hombres y mujeres? Si atendemos a lo previsto en otros ámbitos del ordenamiento jurídico-tributario –como sería el caso de las deducciones por creación de empleo previstas en los arts. 37 y 38 LIS⁶², o en las órdenes de estimación objetiva⁶³ o, por poner un último ejemplo, en la normativa reguladora del impuesto sobre actividades económicas⁶⁴–, debería hacerse un prorrateo anual y no tomar estrictamente en consideración el porcentaje en la fecha del devengo del impuesto pues, de otro modo, sería muy fácil burlar dicha norma⁶⁵.

Y, en otro orden de cosas, es preciso indicar que la deducción estudiada variaría asimismo los pagos fraccionados que habrán de realizar las empresas, lo que implicaría a su vez la producción de un efecto inmediato trimestral en la tesorería de la sociedad, tanto mayor cuanto, por un lado, más elevados sean los salarios de las consejeras que otorgaran el derecho al beneficio fiscal examinado y, por otro, mayor fuera el número de mujeres en el referido órgano de control societario⁶⁶.

⁶² Cfr. Alonso Olea, Lucas Durán y Martín Dégano (2009, pp. 392-396).

⁶³ Cfr. artículo 3 de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶⁴ Cfr. regla 14.^a del anexo II del Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

⁶⁵ Así por ejemplo, si en un consejo de administración hay 10 miembros y durante un determinado año ha habido desde el 1 de enero al 30 de marzo 3 mujeres y 7 hombres, siendo así que desde el 1 de abril causa baja un hombre y en su puesto entra una mujer, tendríamos que el porcentaje de mujeres para ese año y en referido consejo de administración sería, suponiendo que el año no es bisiesto: $[3 \times (90/365)]/10 + [(3 + 1) \times (275/365)]/10 = 0,3753$, que multiplicado por 100 nos daría 37,53 %, lo cual no llegaría al 40 % requerido por la norma aun cuando en la fecha de devengo sí se cumpla que el 40 % del consejo de administración son mujeres.

⁶⁶ Cfr. artículo 40 de la LIS.

Por lo demás, ha de estarse a lo dispuesto en las normas comunes previstas para las deducciones contempladas en el capítulo IV del título VI de la LIS, contenidas en el artículo 39 de dicho cuerpo legal, precepto que contempla varias cuestiones relevantes que no deben olvidarse:

- La deducción que planteaba el propuesto artículo 38 bis de la LIS, al igual que las restantes referidas a la realización de determinadas actividades (I+D+i, producciones audiovisuales o creación de empleo), solo se practicaría una vez realizadas las reducciones en la cuota previstas en los capítulos II y III del mismo título (deducciones para evitar la doble imposición internacional, bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y bonificación por prestación de servicios públicos locales).
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota en el periodo impositivo en que se devengaron podrían aplicarse en los periodos impositivos que concluyeran en los 15 años inmediatos y sucesivos, pudiendo diferirse el inicio del cómputo para casos concretos (como sería el caso de las entidades de nueva creación o entidades que saneen pérdidas con aportaciones de nuevos recursos) siempre que no se superara el plazo de prescripción, con lo que el máximo que podrá diferirse el inicio del cómputo de la deducción sería cuatro años.
- El importe de la deducción estudiada –junto con el resto de las previstas en el mismo capítulo, esto es, las referidas a la realización de determinadas actividades– aplicada en cada periodo impositivo no podría exceder, conjuntamente, del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por prestación de servicios públicos. Ello conllevaría que las empresas dedicadas al sector audiovisual, que realizaran inversiones importantes en I+D+i o que crearan empleo y tuvieran derecho a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI al que ahora nos referimos, tendrían menores incentivos fiscales a unos consejos de administración paritarios. Podría plantearse que ello debilitaba la virtualidad de la ventaja tributaria estudiada pues, tratándose de grandes empresas, es lógico que las otras ventajas fiscales –al menos en relación con la deducción en I+D+i– podrían reducir significativamente su cuota íntegra. Es más: al dirigirse la norma propuesta a empresas con facturación elevada y beneficios que pueden ser igualmente abultados, las cuantías que constituirían la base de la deducción examinada serían, a la postre, poco significativas en relación con la cuota íntegra de la entidad. Con todo, acaso podría resultar interesante combinar la deducción propuesta con algún tipo de medida que permitiera aumentar el límite conjunto de la deducción (como prevé de hecho el art. 39.1 *in fine* de la LIS para producciones audiovisuales); o bien permitir un efecto económico inmediato para la empresa, como dispone el apartado 3 del artículo 39 de la LIS en relación con las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que posibiliten la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

- Asimismo, recoge el apartado 6 del artículo 39 de la LIS que «[e]l derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones previstas en este capítulo aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación», señalándose seguidamente que «[t]ranscurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».
- En último lugar, es preciso indicar que la deducción que estudiamos no solo hubiera sido aplicable en el IS –esto es, por sociedades residentes en España– sino también a los establecimientos permanentes ubicados en España de sociedades residentes en otros países, como resulta del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

3.4. Consideraciones críticas sobre la deducción propuesta

Una deducción como la estudiada para el IS es una medida que no se conoce en el derecho comparado, aun cuando sí se ha propuesto por algún sector doctrinal como vía alternativa –o previa– a las cuotas obligatorias de mujeres en los consejos de administración de empresas⁶⁷.

⁶⁷ Cfr. Gjuka (2015, pp. 338-340) quien ha escrito: «Este artículo propone que el Congreso apruebe una ley que otorgaría a las empresas un crédito de impuesto [en el texto original *tax credit*, referido probablemente a una deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades] por cada mujer que elegida como miembro en su consejo de administración. La ley sería implementada como un programa de siete años para incentivar una participación del 20 por 100 de mujeres en los consejos de administración de empresas para 2020 [nótese que el objetivo del 20 por 100 que la autora prevé como incentivable en los Estados Unidos parece ser la mitad que el contemplado en España –donde en 2016 se había alcanzado prácticamente tal umbral– y en la Unión Europea –que ha superado ya dicho umbral–]. [...] La ley sería también limitada en el tiempo, no permitiendo a las empresas aplicarse el crédito de impuesto después de 2020. Hay dos razones para el límite temporal: (1) las empresas estarán más dispuestas a elegir mujeres como miembros de sus consejos de administración cuando el beneficio fiscal es limitado en el tiempo, y (2) para 2020 las empresas se habrán dado cuenta de los beneficios de un gran número de mujeres en sus consejos de administración, de manera que los incentivos tributarios ya no serán necesarios por más tiempo [...] Los créditos de impuesto son generalmente efectivos y beneficiosos financieramente porque minimizan el coste del monto de impuestos que debe pagarse. Consecuentemente, y dado que las empresas se preocupan por lo general de su rentabilidad, los créditos de impuesto ofrecerán incentivos adicionales para elegir mujeres en contraposición a hombres.

Los detractores [de esta idea] pueden argumentar que ofrecer un crédito de impuesto a empresas que elijan mujeres no aumentará realmente la diversidad en los consejos de administración porque las em-

Sin embargo, tal y como se ha indicado ya, la redacción del precepto propuesto dista de ser del todo adecuada en la literalidad que recoge el proyecto de LPGE para 2019.

Así, en primer lugar, entendemos que sería deseable que un eventual artículo 38 bis de la LIS no se remitiera al artículo 75 de la LO 3/2007, por cuanto que este último precepto no fija una obligación jurídica de paridad, sino solo un deseo voluntarista de alcanzarla. Sería acaso más conveniente indicar que, sencillamente, podrán beneficiarse de la ventaja tributaria las empresas destinatarias de la deducción que tengan en su consejo de administración, durante el periodo impositivo que se liquida, una presencia de mujeres de, al menos, el 40 % del total de miembros del referido consejo, o bien que alcancen el equilibrio prescrito en la disposición adicional primera de la LO 3/2007 (remisión probablemente –esta sí– más procedente pues, aunque el precepto tiene carácter orgánico, podría modificarse en un futuro, en cuyo caso la modificación en el art. 38 bis LIS sería automática).

Ahora bien, el análisis jurídico más relevante de la medida estudiada debe hacerse en ámbitos constitucionales y, particularmente, en lo que concierne al principio de proporcionalidad previamente citado. En este sentido, parece que la deducción proyectada y fallida cumple con los tres juicios inherentes en el principio de proporcionalidad: el de *idoneidad* porque resulta en principio adecuada para que las empresas –transitoriamente, y en la medida en que no se exijan obligatoriamente cuotas en los consejos de administración de las empresas– tengan un incentivo económico en lograr la deseada paridad; el de *necesidad* porque, ante la ausencia de consenso político para establecer un sistema de cuotas (los partidos del arco parlamentario más conservadores suelen ver preferible un beneficio fiscal que reduzca

presas pueden elegir mujeres con el único objetivo de beneficiarse de la ventaja fiscal y apartarlas del consejo una vez que hayan recibido el crédito. Sin embargo, apartar miembros de consejos de administración antes de que expire su plazo es generalmente un proceso largo y complicado porque el 70 por 100 de los consejos de administración de empresas tienen límites [mínimos] de plazos para sus miembros. Generalmente, los límites de plazos son de tres años. Y, en particular, la mayoría de los miembros están dos plazos de tres años. Consecuentemente, en la mayoría de las empresas es improbable apartar un miembro electo del consejo hasta que hayan pasado al menos tres años. Además, proponer y elegir miembros del consejo de administración es una tarea que consume tiempo y requiere mucho trabajo; por consiguiente, incluso las pocas empresas que no tengan límites de plazos probablemente no elegirán mujeres con el único fin de beneficiarse del crédito de impuesto.

Los detractores [de la idea propuesta] pueden también argumentar que los créditos de impuesto darán a las empresas un incentivo para elegir mujeres sin tener en cuenta sus cualificaciones. Sin embargo, las entidades ponderosas como es el caso de las empresas no arriesgarán las enormes consecuencias de elegir un miembro del consejo con poca cualificación con el único objetivo de beneficiarse de un crédito de impuesto. Las empresas son muy selectivas con los miembros de su consejo, especialmente cuando estos consisten en un número reducido de miembros que son responsables de gobernar toda la empresa. Por lo demás, este artículo sugiere que el crédito de impuesto debería ser lo suficientemente elevado como para dar a las empresas un incentivo adicional a fin de considerar la elección de mujeres como miembros de consejos de administración pero no tan elevado como para que sea la única razón de elegir mujeres» (traducción realizada por el autor a partir de la versión inglesa del trabajo).

la carga tributaria de las empresas paritarias antes que una imposición), no se conciben otras medidas posibles para aumentar la representación de las mujeres en los órganos directivos de las sociedades mercantiles; y, finalmente, el de *proporcionalidad en sentido estricto* por cuanto que el sacrificio de la igualdad tributaria (entre empresas que ostentan una misma capacidad económica y que tributarán desigualmente) puede entenderse suficientemente justificado por el logro que pretende conseguirse, de manera que el sacrificio de la igualdad tributaria como medida de la imposición se ve más que compensada por la realización de un objetivo de mayor calado (igualdad efectiva de mujeres y hombres en los órganos directivos empresariales como fin extrafiscal requerido por el art. 9.2 de nuestra Constitución), siendo así que puestos ambos principios en una balanza pudiera cabalmente concluirse que debe prevalecer el segundo sobre el primero.

Por otro lado, y en lo que respecta a la habilitación de la deducción estudiada únicamente para las grandes empresas (con exclusión de las pymes), cabría plantear si tal medida podría considerarse una discriminación arbitraria vulneradora de los principios de igualdad contenidos en los artículos 14 y 31 de la Constitución. Sin embargo, tal circunstancia se produciría no solo cuando exista una diferencia de trato (que en estos casos resulta evidente) entre situaciones comparables (lo cual ya no es tan claro), sino cuando, adicionalmente, se entienda que tal desigualdad no tiene una justificación objetiva, razonable y justificada. En el supuesto que contempla la norma proyectada entendemos que no resultaba una completa arbitrariedad carente de sustento lógico distinguir entre grandes empresas, por un lado, y pequeñas y medianas, por otro. En definitiva, lo que se ha constatado en las estadísticas existentes⁶⁸ es que las mayores discriminaciones de género en los consejos de administración de sociedades se producen en las grandes empresas, de manera que un trato diferenciado en función del tamaño no resulta, en mi opinión, del todo injustificado o arbitrario en la medida en que se dirige a atajar una realidad indiscutible.

Cuestión distinta es si el beneficio fiscal debería extenderse a todos los sujetos pasivos del IS con obligación de formular cuentas no abreviadas o que, al menos, alcancen un cierto volumen de facturación o de beneficios (*v. gr.* UTE, fondos de inversión, de pensiones, etc.). Probablemente el principio de igualdad sería en estos supuestos más exigible en cuanto que existiría una mayor comparabilidad y las diferencias de trato pudieran estar menos justificadas.

En cuanto a la oportunidad de incluir tal medida en una ley de presupuestos, es conocido que el artículo 134.7 de nuestra Constitución recoge que «[l]a Ley de Presupuestos no puede crear tributos», si bien «[p]odrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea»⁶⁹. Ello no obstante, la disposición final novena de la LIS (que lleva por título «Ha-

⁶⁸ *Vid.* lo indicado *supra* en el epígrafe 3.2.1 de este trabajo.

⁶⁹ Sobre el particular *vid.*, entre otras, las SSTC 27/1981, de 20 de julio; 65/1987, de 21 de mayo; y 44/2015, de 5 de marzo.

bilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado»), indica que «[l]a Ley de Presupuestos Generales del Estado establecerá los incentivos fiscales pertinentes en relación con este impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica». Consecuentemente, existe –conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional– una ley sustantiva que prevé la aprobación por LPGE de un beneficio fiscal como el ahora estudiado, siempre y cuando se cumplan con los requerimientos que prevé la norma transcrita (conveniencia para la ejecución de la política económica). Pues bien, habida cuenta de las desigualdades manifiestas inferidas de los datos recogidos en este trabajo en lo que respecta a la participación equilibrada en mujeres y hombres en los consejos de administración de sociedades mercantiles, difícilmente puede argumentarse que la política socio-económica de España, así como las normas nacionales y supranacionales, son indiferentes a una mayor participación de las mujeres en los órganos directivos de empresas de nuestro país.

Si cabe alguna crítica que pueda hacerse a la medida estudiada es que, ciertamente, existen otras vías posibles para erradicar de forma más contundente las discriminaciones de género en los consejos de administración de grandes empresas. Me estoy refiriendo, en particular, a la adopción por ley de cuotas obligatorias en tales órganos colegiados como, de hecho, existen en otros países, tal y como se ha indicado anteriormente⁷⁰. Ello resulta más urgente, si cabe, en el ámbito de las empresas públicas o en las que un ente público tenga una participación significativa en su capital, pues más de un 80 % de tales entes ignora la paridad recogida en la ley de igualdad⁷¹. Como se señaló antes, varios países de nuestro entorno recogen obligaciones de paridad de género en los órganos de administración en empresas públicas o de participación pública. Pues bien, aun cuando podría considerarse conveniente que la norma hiciera mención a que el beneficio fiscal es igualmente aplicable en el caso de las empresas que están participadas por entes públicos (v. gr. por la SEPI), lo cierto es que una interpretación cabal del precepto podría llevar sin problemas al mismo resultado, sobre todo habida cuenta del tenor del artículo 45 de la LO 3/2007, tal y como se advirtió.

Sin embargo, ya se ha comentado que mientras que no exista el consenso político suficiente para establecer una obligación legal de paridad (como objetivo más idóneo), nada impide que se adopten –de forma interina– políticas de incentivos fiscales como las que traería la deducción estudiada. Y aunque el artículo 75 de la LO 3/2007 no tiene carácter orgánico y, por ende, pudiera pensarse que los consensos políticos para modificarlo –haciendo obligatorias y no meramente deseables tales cuotas de mujeres en los consejos de administración de empresas– no comportan excesivos problemas, pues la alteración de dicho precepto no requeriría mayorías parlamentarias reforzadas distintas a las que se precisan

⁷⁰ Cfr. nota a pie núm. 45 *supra*.

⁷¹ Según un estudio de CIVIO, de 139 entidades públicas, 110 ignoran la norma y no cuentan en sus órganos directivos con un mínimo del 40 % de mujeres, siendo así que en 18 de ellas sus consejeros son todos hombres (<<https://civio.es/quien-manda/2018/02/05/el-80-de-las-empresas-publicas-ignora-la-ley-de-igualdad-en-sus-consejos-de-administracion/>> (consultado el 30 de enero de 2019).

para aprobar la deducción del artículo 38 bis de la LIS que aquí se comenta, lo cierto es que –como se ha referido– resulta probable que concite más apoyos en el arco parlamentario la aprobación de un beneficio fiscal para empresas con consejos de administración paritarios que fijar cuotas de género en tales consejos de administración, y todo ello aun cuando esta última medida resultaría sin lugar a dudas más económica para las cuentas públicas.

Adicionalmente, y como crítica al precepto ahora comentado, podría achacarse a la norma propuesta y fallida que solo se dirige al empoderamiento de las mujeres en el seno de los consejos de administración de las grandes empresas, pero sin diferenciar entre las funciones (ejecutivas o no) que ostentan las consejeras en tales órganos respecto de los cuales se exige paridad; por otro lado, no se pronuncia la norma sobre otros cargos directivos dependientes de tales consejos, siendo así que en este último ámbito, como se indicó anteriormente, también existe un claro déficit de representación de las mujeres, tanto más cuanto mayores son las empresas.

En fin, a todo lo indicado con antelación también podría añadirse que con la deducción proyectada no se agotaban, ni mucho menos, las acciones positivas que pueden imaginarse en el ámbito del empoderamiento de las mujeres en las empresas, y tampoco en lo que respecta a los órganos donde se toman las decisiones más relevantes de las sociedades mercantiles. Ello no obstante, la medida que pretendía aprobarse y que ha sido objeto de comentario sí que hubiera supuesto una medida que habría beneficiado el empoderamiento de la mujer en las empresas, sin perjuicio de otras muchas que lo potenciarían igualmente.

Así las cosas, pueden concebirse otros beneficios fiscales que serían sin duda beneficiosos para lograr una mayor igualdad efectiva en los procesos de toma de decisiones empresariales, como deducciones similares respecto de los salarios de las mujeres que realicen funciones directivas sin pertenecer a consejos de administración (esto es, en el marco de las relaciones laborales previstas en el RD 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), o bien deducciones reforzadas –por ejemplo del 20 %– para las mujeres en consejos de administración de grandes compañías que ejerzan en los mismos funciones delegadas o ejecutivas. Nuevamente, la oportunidad e impacto económico de tales medidas complementarias debe evaluarse debidamente por el legislador a fin de que los costes fiscales sean asumibles por el Estado.

Queda, sin lugar a dudas, mucho camino por recorrer en la lucha hacia la igualdad de género en las empresas y, particularmente, en los procesos de toma de decisiones en las sociedades mercantiles de mayor tamaño, pero también es una evidencia que –como reza el dicho popular– «se hace camino al andar». Siendo ello así, un primer paso puede llevar a otros sucesivos que permitirán acercarnos a una situación más perfecta desde la perspectiva de paridad entre hombres y mujeres en los órganos de decisión empresarial. Sin embargo, el inmovilismo es la única política que no resulta justificada en la medida en que perpetúa situaciones reconocidamente injustas y, por ello mismo, nos aleja de la idea de igualdad de género que –recordémoslo– no es una opción discrecional sino un mandato constitucional y supranacional.

4. Posibles mejoras técnicas en la redacción del beneficio fiscal analizado

A la vista de todo lo indicado con anterioridad, cabe plantear en un futuro, en caso de que se revitalice la medida, una redacción alternativa del artículo 38 bis de la LIS, aplicable a periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del año de aprobación y que no hayan concluido a la fecha de entrada en vigor de la norma que introdujera tal precepto, con vigencia temporal –v. gr. de 5 años–, que podría quedar configurado como sigue:

Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

Las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades⁷² obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a las mujeres miembros de sus consejos de administración u órganos máximos de dirección⁷³ en los periodos impositivos en los que se alcance una paridad en dicho órgano de gobierno conforme a lo indicado en la disposición primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. La deducción prevista en este artículo ascenderá al 20 por 100 de las retribuciones de las consejeras cuando estas tengan funciones ejecutivas.

Tal redacción estaría vigente, de forma temporal, en tanto no entrara en vigor una modificación del artículo 75 de la LO 3/2007 que exija de forma obligatoria la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los consejos de administración de las empresas.

Como puede comprobarse, se evita en la redacción propuesta una remisión al artículo 75 de la LO 3/2007 en cuanto que ello conlleva, en mi opinión, una serie de resultados exegéticos indeseables, ya referidos: podrían beneficiarse de la deducción quienes meramente «procuren» una igualdad de género en sus máximos órganos de dirección, con las dificultades probatorias que ello conlleva; dificultad en interpretar los sujetos beneficiarios de la

⁷² Si por razones presupuestarias o de política legislativa se quisiera reducir el ámbito de aplicación del beneficio tributario examinado, podría sustituirse el término «entidades sujetas al impuesto sobre sociedades» por el de «sociedades mercantiles», si bien, en tal caso, resultaría necesario aclarar en el propio precepto que por tal expresión deben entenderse (conforme a lo recogido en el PGC, según se indicó) «las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, incluidas en ambos casos las laborales, las sociedades en comandita por acciones y las sociedades cooperativas, así como las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras».

⁷³ De restringirse el ámbito subjetivo del beneficio fiscal conforme a lo indicado en la anterior nota a pie, podría eliminarse la referencia «o a órganos máximos de dirección» toda vez que la mención a los «consejos de dirección» (referidos a sociedades mercantiles) sería suficientemente clara para la aplicación de tal ventaja tributaria.

ventaja fiscal, así como de lo que debe entenderse por «consejos de administración», etc.⁷⁴ No obstante, se mantiene la referencia a la disposición adicional primera de la LO 3/2007 en cuanto que se trata un precepto de dicha norma con carácter orgánico (*vid.* disp. final segunda de la disposición referida), lo cual le otorga una mayor estabilidad y se encuentra en plena consonancia con el derecho comparado y proyectado por la Unión Europea. Además, una remisión así permitiría adaptar la norma fiscal a modificaciones venideras y consensuadas por las fuerzas políticas (por ejemplo, para elevar el porcentaje de paridad), todo lo cual garantiza *pro futuro* una mayor consonancia y sistematicidad del beneficio fiscal estudiado.

Habida cuenta de la vocación de interinidad que se considera deseable para un eventual artículo 38 bis de la LIS que pudiera incluirse próximamente en nuestro ordenamiento, una vez se modificara el artículo 75 de la LO 3/2007 imponiendo –conforme a la corriente más generalizada en los países de nuestro entorno– la obligatoriedad de cuotas de mujeres en los consejos de administración, devendría inaplicable la deducción ahora examinada en los términos inicialmente previstos, toda vez que la paridad en los órganos de gobierno de las sociedades resultaría no solo deseable y, en cuanto tal, incentivada fiscalmente, sino exigible bajo amenaza de sanción⁷⁵. Así, en el caso de la eventual aprobación de cuotas obligatorias de mujeres en consejos de administración, podría variarse y ampliarse el ámbito de la deducción eventualmente prevista en el artículo 38 bis de la LIS, sustituyendo la redacción de tal precepto por el que se propone a continuación:

Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

1. Las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades⁷⁶ obligadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias no abreviada podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a las mujeres que ejerzan funciones de alta dirección o que sean miembros de consejos de adminis-

⁷⁴ *Vid. supra* epígrafe 3.2.3.2.

⁷⁵ Existen otros ejemplos de beneficios fiscales temporales que han sido derogados una vez se ha entendido alcanzado un cierto nivel de logros en el ámbito incentivado, como sería el caso de la deducción por inversiones medioambientales prevista durante un tiempo en el IS (art. 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RDleg. 4/2004, de 5 de marzo), o bien los beneficios fiscales previstos en los impuestos municipales sobre bienes inmuebles y sobre construcciones, instalaciones y obras para la incorporación en los edificios de sistemas para la captación y utilización de la energía del sol, que muchas ordenanzas fiscales habilitan solo para el caso en que tales medidas no resulten obligatorias en la normativa vigente (cfr. Lucas Durán, 2012b, pp. 380 y 401). En otros casos, como en el ámbito de la empleabilidad de personas con discapacidad, se ha mantenido el beneficio fiscal previsto en el artículo 38 de la LIS a pesar de las cuotas obligatorias recogidas en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, toda vez que la ventaja tributaria referida se reconoce por el «incremento» de la plantilla de trabajadores con discapacidad, no por lograr un determinado umbral.

⁷⁶ Cabría hacer aquí las mismas reflexiones realizadas en la anterior nota a pie núm. 72.

tración u órganos máximos de dirección⁷⁷ con funciones ejecutivas, siempre que su presencia en tales cargos u órganos sea equilibrada conforme a lo indicado en la disposición primera de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

2. Se considera personal de alta dirección al personal laboral que, sin estar incluidos en el artículo 1.3 c), del Estatuto de los Trabajadores, ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

O bien, siguiendo el modelo del actual artículo 38 de la LIS, podría aprobarse una deducción fija solo para el año en que se logre un incremento de plantilla de mujeres en puestos de alta dirección (menos costosa para el Fisco), con un tenor similar al que sigue:

Artículo 38 bis. Deducción para el fomento de la igualdad de género.

1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de X euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de mujeres que ejerzan funciones de alta dirección, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

2. Se considera personal de alta dirección al personal laboral que, sin estar incluidos en el artículo 1.3 c), del Estatuto de los Trabajadores, ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

Como puede fácilmente comprenderse, la definición de lo que ha de considerarse «personal de alta dirección» está tomada del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, si bien excluyendo la mención al Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo, sobre régimen retributivo de los máximos responsables y directivos en el sector público empresarial y otras entidades, que no estén vinculados por una relación mercantil, por cuanto que tales entes estarían en su mayoría exentos del IS conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la LIS, siendo así que lo que eventualmente no estuviera cubierto por la referida exención serían casos marginales que no merecen una regulación *ad hoc*, habida cuenta además de lo indicado en el artículo 52 de la LO 3/2007 y de las normas autonómicas equivalentes.

⁷⁷ Cabría hacer aquí las mismas reflexiones realizadas en la anterior nota a pie núm. 73.

Los dos últimos preceptos transcritos (alternativo uno respecto del otro) deberían tener asimismo un horizonte temporal limitado (*v. gr.* de 5 a 10 años), transcurrido el cual acaso sería el momento de instaurar algún tipo de beneficio fiscal a tanto alzado⁷⁸ o bien, preferiblemente, con carácter proporcional, dado que permite atender mejor al tamaño de cada sujeto pasivo, por ejemplo para aquellos entes a quienes se haya concedido el distintivo empresarial en materia de igualdad previsto en el artículo 50 de la LO 3/2007; y ello porque dicho precepto no solo toma en consideración la presencia equilibrada en los «órganos de dirección» de la empresa (término que podría incluir tanto a consejos de administración como a personal de alta dirección, según se ha definido anteriormente), sino también al resto de grupos y categorías profesionales de la empresa, así como a otras circunstancias adoptadas en pro de la igualdad de género⁷⁹.

Con todo, al igual que el resto de beneficios fiscales referidos anteriormente y en la idea de temporalidad ínsita en las medidas de acción positiva, la deducción respecto de las empresas a las que se haya concedido el distintivo de igualdad que se propone podría tener una duración limitada (*v. gr.* de 5 a 10 años), con el objeto de que al final de dicho periodo se pudiera evaluar el efecto de la misma, siendo así que, una vez se hayan logrado mayores dosis de presencia equilibrada entre mujeres y hombres en los distintos estratos de la empresa, la justificación de dicho beneficio fiscal habría desaparecido de manera sobrevenida. O bien, de no ser así, estarían ya justificadas medidas normativas más directas y coactivas de presencia equilibrada de mujeres y hombres (así como de adopción de planes de igualdad, publicidad no sexista, etc.), en la medida en que se haya ido allanando el camino desde un mero incentivo tributario a una realidad exigida por el ordenamiento vigente (como se ha indicado en reiteradas ocasiones, particularmente por el art. 9.2 de la Constitución) de manera que no comporte ya quebranto alguno a las arcas públicas.

5. Conclusiones

1. Existen varias vías de incentivar fiscalmente el emprendimiento femenino y el empoderamiento de la mujer en la gobernanza de empresas. Las mismas se pueden diseñar desde las dos grandes ramas de que dispone la actividad financiera de los entes públicos: la de los gastos públicos (contratación pública, subvenciones, etc.) y la de los ingresos públicos.

⁷⁸ Sería el modelo del actual artículo 38 de la LIS que instaura un beneficio fiscal fijo por el incremento en la contratación de personas con discapacidad.

⁷⁹ Recoge, en particular, el apartado 4 del citado artículo 50 de la LO 3/2007 que «[p]ara la concesión de este distintivo se tendrán en cuenta, entre otros criterios, la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los órganos de dirección y en los distintos grupos y categorías profesionales de la empresa, la adopción de planes de igualdad u otras medidas innovadoras de fomento de la igualdad, así como la publicidad no sexista de los productos o servicios de la empresa».

2. Entre las últimas medidas citadas (ingresos públicos), destacan –junto con otras posibles– las medidas tributarias, que pueden ofrecer ciertas ventajas frente a su posible alternativa (la subvención): suelen estar dotadas de una mayor estabilidad temporal, al no depender de los avatares de la programación presupuestaria que tienen lugar cada año con grandes dosis de pactismo político; y, por otro lado, conllevan generalmente una exoneración de tributación por la ayuda recibida que no siempre estaría presente cuando se instrumentan tales beneficios en forma de subvención.
3. Las medidas tributarias que comportan acciones positivas deben satisfacer los requisitos que impone el principio de proporcionalidad. Esto es: en cuanto que se oponen a la idea de igualdad formal (para lograr una igualdad efectiva) la ventaja fiscal que se apruebe debe superar el triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto para que la diferencia de trato pueda entenderse objetiva y razonable.
4. Adicionalmente, las medidas de acción positiva suelen tener un carácter temporal pues, cuando se consigan los objetivos que las justificaban (en nuestro caso, una mayor igualdad efectiva entre hombres y mujeres), no estaría justificado su mantenimiento.
5. En el ámbito particular del IS, son varias las medidas que podrían adoptarse en relación con la paridad de género en las empresas, como por ejemplo una deducción fiscal en el IS para empresas que tengan consejos de administración paritarios de mujeres y hombres en el sentido de la disposición adicional primera de la LO 3/2007.
6. En lo que respecta a la particular deducción en la cuota del IS incluida en el proyecto de ley de presupuestos para el año 2019 –y finalmente fallida– para incentivar la paridad de género en los consejos de administración de empresas, se trata de una medida adecuada para lograr la igualdad entre mujeres y hombres en los órganos de gobierno de las sociedades mercantiles, si bien existen deficiencias en la redacción que contenía el referido proyecto de ley presentado en el Congreso, siendo así que deberían evitarse remisiones innecesarias (y técnicamente inadecuadas) al artículo 75 de la LO 3/2007, al menos en la medida en que dicho precepto tenga el tenor actual.
7. Adicionalmente, podrían contemplarse también medidas reforzadas para incentivar que las consejeras de las grandes empresas tengan funciones ejecutivas en los consejos de administración de las sociedades mercantiles (u órganos de dirección de otros entes) y también en las altas funciones directivas de las mismas que dependen directamente de los referidos órganos de gobierno de las empresas.
8. En todo caso, los esfuerzos legislativos deben dirigirse en el medio plazo a aprobar legalmente cuotas obligatorias de paridad en los consejos de administración de empresas, en el sentido ya preconizado por la *Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines* (COM(2012) 614 final). Ello es lo más habitual en los países de nuestro entorno

(v. gr. Portugal, Francia, Italia, Alemania) y no implica quebranto alguno a las cuentas públicas. No obstante, en el tiempo en que tales cuotas obligatorias no se aprueben en nuestro país, puede resultar interesante instaurar –de manera transitoria y limitada en el tiempo– beneficios fiscales que pongan de manifiesto la relevancia del equilibrio de género de los órganos de dirección empresarial.

9. Una vez se aprobaran las referidas cuotas obligatorias –idealmente pocos años después de entrar en vigor una deducción como la estudiada en este trabajo–, un beneficio tributario como el que se contemplaba en el proyectado artículo 38 bis de la LIS quedaría sin efectos y, a partir de ese instante, debería acaso abrirse un nuevo camino para reforzar la paridad de género en las altas funciones directivas de las empresas y en relación con las mujeres que tengan responsabilidades ejecutivas en los consejos de administración de las empresas, siendo así que la deducción que se propuso para el artículo 38 bis de la LIS y que cabe instaurar en un futuro podría perdurar, modificada y transitoriamente, solo para dicho ámbito. Al ser una medida de acción positiva pensada para un tiempo limitado, y habida cuenta de que se trata de un beneficio fiscal con coste indudable para las arcas públicas, la eficacia de la referida ventaja tributaria debería evaluarse durante el tiempo en que estuviera en vigor para postular, en su caso, las modificaciones oportunas.
10. Finalmente, y aun cuando se aprobaran cuotas obligatorias de mujeres en los consejos de administración de empresas –o, eventualmente, en relación con las funciones de alta dirección–, cabría plantearse la posibilidad de que un eventual artículo 38 bis de la LIS subsistiera, temporalmente, como un beneficio tributario para aquellas empresas que hubieran obtenido el distintivo de igualdad de género en el sentido contemplado en el artículo 50 de la LO 3/2007 y normativa de desarrollo, a fin de incentivar que las empresas extiendan la igualdad efectiva entre mujeres y hombres a todos sus ámbitos.

Referencias bibliográficas

- Alonso Olea, B., Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2009). *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Atrevia e IESE Business School. (2018). Informe *Mujeres en los Consejos de las empresas cotizadas*. Madrid.
- Balaguer Callejón, M.^a L. (2018). Acciones positivas para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dirs.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 285-312). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Barrere Unzueta, M.^a Á. (2003). Problemas del Derecho antidiscriminatorio: Subordinación versus discriminación y acción positiva versus igualdad de oportunidades. *Cuadernos electrónicos de filosofía del derecho*, núm. 9, 2003 (Ejemplar dedicado a: *Textos para la discusión en el Seminario «Violencia de género: instrumentos jurídicos en la lucha contra la discriminación de las mujeres»*), Valencia, 26, 27 y 28 de noviembre de 2003).
- Campuzano Laguillo, A. B. (2007). La presencia equilibrada de hombres y mujeres en los consejos de administración de las sociedades mercantiles. En J. Mercader Uguina (Coord.), *Comentarios laborales de la Ley de Igualdad entre mujeres y hombres* (pp. 435-452). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Carbajo Vasco, D. (2005). La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones. En M.^a Pazos Morán (Dir.), *Política fiscal y género*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Carrasquero Cepeda, M. (2015). La propuesta de directiva del Parlamento Europeo y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines, de 14 de noviembre de 2012: ¿un camino a seguir o una oportunidad perdida? *Revista de estudios europeos*, 66, 93-104.
- Castellano Burguillo, E. (2010). El distintivo de «igualdad en la empresa»: a medio camino entre la responsabilidad social empresarial y el cumplimiento de la norma legal. *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, 104, 121-147.
- Deloitte. (2017). *Women in the boardroom. A global perspective*. (5th edition). Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/technology-media-telecommunications/za_Wome_in_the_boardroom_a_global_perspective_fifth_edition.pdf> (consultado el 22 de enero de 2019).
- Elósegui Itxaso, M.^a y Lousada Arochena, J. F. (2007). La participación de las mujeres en los consejos de administración de las sociedades mercantiles. *Revista del Poder Judicial*, 86, 253-284.
- Embid Irujo, J. M. (2008). Los aspectos mercantiles de la Ley Orgánica para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. En T.

- Sala Franco, M.^a A. Ballester Pastor, J. M.^a Baño León, J. M. Embid Irujo, J. M. Goerlich Peset (Coords.), *Comentarios a la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres* (pp. 269-354). Madrid: La Ley – Wolters Kluwer.
- Escribano Gámir, M.^a C. (2015). El acceso de la mujer a los consejos de administración de las sociedades mercantiles: igualdad de género y poder de decisión en el Derecho español. En M.^a J. Morillas Jarrillo, M.^a P. Perales Viscasillas, L. J. Porfirio Carpio (Dir.), *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz* (pp. 649-665). Getafe: Universidad Carlos III de Madrid. Recuperado de <https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/21042/accesomujer_escribanogamir_RIO_2015.pdf> (consultado el 4 de febrero de 2019).
- Fabregat Monfort, G. (2011). ¿Es constitucional imponer cuotas en los Consejos de Administración?: obligatoriedad o voluntariedad en las medidas de acción positiva. *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, 26.
- Fabregat Monfort, G. (2018). Planes y distintivos de igualdad en las empresas. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 743-767). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Farias Batlle, M. (2008). Comentario al artículo 75. En C. Sánchez Trigueros y A. V. Semper Navarro (Coords.), *Comentarios a la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi.
- Fernández Amor, J. A. (2010). El poder tributario como instrumento para la igualdad: la extrafiscalidad y la perspectiva de género. En D. Heim y M.^a E. Bodelón González (Coords.), *Derecho, género e igualdad: cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, vol. 2.
- Gjuka, E. (2015). Corporate America and «The Perks» of Being a Woman: Increasing Gender Diversity in Corporate Boardrooms. *Journal of Civil Rights and Economic Development*, 28(3).
- Huerta Viesca, M.^a I. (2009). *Las mujeres en la nueva regulación de los consejos de administración de las sociedades mercantiles españolas. Artículo 75 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.
- Huerta Viesca, M.^a I. (2011). La nueva regulación francesa sobre paridad en los consejos de administración de las grandes sociedades. *Revista de Derecho de Sociedades*, 37, 227-234.
- Huerta Viesca, M.^a I. (2013). En torno a la propuesta de directiva comunitaria sobre equilibrio de género e igualdad en los consejos de administración de las sociedades cotizadas de la Unión Europea. COM(2012) 614 final, 2012/0299 (cod). *Revista de Derecho de Sociedades*, 41, 217-248.
- Informa. (2018). *Presencia de las mujeres en la empresa española*. Recuperado de <https://cdn.informa.es/sites/5809ccf0cdaeee62837a6c07/content_entry5809cd5ecdaeee62837a6c51/5a992e1b89abc865de0fa900/files/Mujeres_consejos_2018v4.pdf?1519988251> (consultado el 22 de enero de 2019).

- Jiménez Navas, M.^a M. (2012). La fiscalidad de género en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En I. Merino Jara y M.^a E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Jourová, V. (2016). Gender balance on corporate boards. Europe is cracking the glass ceiling. *Fact Sheet*. European Commission.
- Leñena Mendizábal, E. (2010). La participación de la mujer en los consejos de administración de las sociedades cooperativas. *Revista de Derecho Mercantil*, 278, 1233-1290.
- Lousada Arochena, J. F. (2004). El informe sobre el impacto de género en la elaboración normativa. *Aequalitas: Revista jurídica de igualdad de oportunidad entre hombres y mujeres*, 15, 39-46.
- Lucas Durán, M. (2011). Género y programación de los presupuestos públicos. En I. Merino Jara y M.^a E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Lucas Durán, M. (2012a). Consideración especial de las políticas fiscales a favor de la igualdad de género. En I. Garrido Gómez (Coord.), *Contribución de las políticas públicas a la realización efectiva de los derechos de la mujer. Documento de Trabajo del IELAT*, 36. Recuperado de <https://ielat.com/wp-content/uploads/2018/02/DT-36-Isabel_Garrido_Web.pdf> (consultado el 22 de enero de 2019).
- Lucas Durán, M. (2012b). Energías renovables y fiscalidad local. En I. Merino Jara (Dir.) y E. Manzano Silva (Coord.), *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local* (pp. 361-427). Barcelona: Bosch.
- Lucas Durán, M. (2015). ¿Son necesarias o al menos convenientes políticas fiscales específicas que promuevan el emprendimiento femenino? *Documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11. Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. (3.^a edición). La reforma del sistema tributario español (vol. 3).
- Lucas Durán, M. (2017). Fiscalidad e igualdad de género. En E. Carmona Cuenca y M.^a I. Garrido Gómez (Coords.), *Diversidad de género e igualdad de derechos. Manual para una asignatura interdisciplinaria* (pp. 177-195). (2.^a ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Macías Jara, M.^a (2018). Los informes de impacto de género en la producción normativa. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dirs.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 385-414). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Manzano Silva, M.^a E. (2012). Incentivos fiscales autonómicos en clave de género. En I. Merino Jara y M.^a E. Manzano Silva (Dirs.), *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Márquez Lobillo, P. (2009). Consideraciones acerca de la incorporación de la mujer a los consejos de administración tras la Ley Orgánica de Igualdad. *Revista de Derecho de Sociedades*, 32, 279-292.
- Martin, L., Scott, J. M., Roper, S. y Warren-Smith, I. (2009). Board Gender Diversity and Performance in UK Companies. *Queen's University Management School Working Paper Series*, Working paper No: MS_WPS_MAN_09_3.
- Melero Bolaños, R. y Núñez-Cortés Contre-ras, P. (2011). El distintivo de igualdad: un

- nuevo indicador de calidad en la gestión de los recursos humanos. *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, 110, 127-148.
- Merino Jara, I. y Manzano Silva, M.^a E. (Dir.). (2011). *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.
- Pazos Morán, M.^a (2005) (Dir.). *Política fiscal y género*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pazos Morán, M.^a (2009). Impacto de género de las políticas públicas. *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, 23.
- Pedreira Menéndez, J. (2016). Retribuciones de administradores y su deducibilidad. En I. Merino Jara, *La reforma del impuesto sobre sociedades* (pp. 117-148). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pérez Troya, A. (2013). La incorporación de la perspectiva de género en el derecho mercantil. *Revista de derecho mercantil*, 288, 27-88.
- Pérez Troya, A. (2016). Improving Gender Balance among Directors of Companies. A Proposal for a European Directive and Recent Advances in Europe. *Athens Journal of Law*, 2(2), 95-104.
- Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, M. (2004). El informe sobre el impacto por razón de género en la elaboración de las disposiciones normativas. *Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica*, 1, 117-128.
- Ruiz Garijo, M. (2006). Tributación conjunta y sesgos de género. *Nueva Fiscalidad*, 7.
- Ruiz Garijo, M. (2011). Fronteras fiscales: la necesidad de introducir la perspectiva de género en las políticas tributarias españolas actuales. En M.^a J. Chivite de León, M.^a B. Hernández Pérez, M.^a E. Monzón Perdomo, *Frontera y género: en los límites de la multidisciplinariedad* (pp. 349-363). Madrid: Plaza y Valdés.
- Senent Vidal, M.^a J. (2018). Igualdad efectiva en la responsabilidad social de las empresas. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 885-918). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Serrano García, J. M.^a (2008). Contenido de los planes de igualdad. En R. Escudero Rodríguez (Coord.), *La negociación colectiva en España: un enfoque interdisciplinar* (pp. 217-237). Madrid: Ediciones Cinca.
- Sevilla Merino, J. y Romani Sancho, L. (2018). El principio de presencia equilibrada o composición equilibrada. En A. Ventura Franch y S. García Campá (Dir.), *El derecho a la igualdad efectiva de mujeres y hombres una evaluación del primer decenio de la Ley Orgánica 3/2007* (pp. 415-440). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Soler Roch, M.^a T. (2006). La tributación familiar. *Feminismo/s*, 8 (Ejemplar dedicado a: Mujeres y Derecho).
- Stotsky, J. G. (1996). Gender Bias in Tax Systems. *IMF Working Paper*. Recuperado de <<file:///Users/manuellucas/Downloads/SSRN-id882995.pdf>> (consultado el 24 de enero de 2019).
- Terjesen, S., Sealy, R., y Singh, V. (2009). Women Directors on Corporate Boards: A Review and Research Agenda. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 320-337.



Varona Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Villota Gil-Escóin, P. de. (2011). La política fiscal y la igualdad de género. En A. Ferrer Sais (Coord.), *Anuario de relaciones laborales en España: Objetivo el trabajo*, vol. 2.

Villota, P. de y Ferrari, I. (2004). *Reflexiones sobre el IRPF desde la perspectiva*

de género: la discriminación fiscal del/de la segundo/a perceptor/a. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de <<http://www.federacionmadresolteras.org/attachments/article/63/REflexiones%20sobre%20el%20IRPF%20desde%20la%20perspectiva%20de%20genero.pdf>> (consultado el 22 de enero de 2019).