



LA CONTRIBUCIÓN AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS POR RESIDENTES EN MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLAMIENTO (*)

Diego González Ortiz

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I – Castellón

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6669-9454>

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Julio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.1>

RESUMEN

La renta destinada por los contribuyentes del IRPF a desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios esenciales no se encuentra disponible para pagar tributos. Esa renta debe estar excluida de gravamen, no como medida de lucha contra el despoblamiento, sino con fundamento en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Esa exclusión del gravamen, que debería articularse mediante una reducción estatal de la base imponible, no debe depender, ni de la base imponible del contribuyente, ni tampoco del número de habitantes del municipio de residencia, sino de la necesidad del gasto.

Palabras clave: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, despoblamiento, capacidad económica, igualdad tributaria, mínimo exento.

(*) Este artículo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación “Fiscalidad diferenciada para zonas deshabitadas o en peligro de despoblación” (UJI-B2020-28).

CONTRIBUTION TO SUSTAINING PUBLIC EXPENDITURE BY RESIDENTS IN MUNICIPALITIES AT RISK OF DEPOPULATION

Diego González Ortiz

ABSTRACT

The income destined by IRPF taxpayers to travel outside the municipality in which they reside to receive essential services is not available to pay taxes. That income to be exempt from tax, not as a measure to combat depopulation, but based on the duty of citizens to contribute to the maintenance of public expenses in accordance with their economic ability to pay. This exclusion from the tax, which should be articulated through a state reduction of the tax base, should not depend, neither on the taxpayer's tax base, nor on the number of inhabitants of the municipality of residence, but on the need for spending.

Keywords: personal income tax, depopulation, economic ability to pay, tax equality, minimum exempt.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EXCLUSIÓN DEL GRAVAMEN DE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA SOPORTADOS PARA RECIBIR SERVICIOS ESENCIALES. 3. INCIDENCIA DE LAS POSIBILIDADES DE DISFRUTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA RENTA DISPONIBLE. 4. FUNDAMENTO EXTRAFISCAL DE LAS ACTUALES DEDUCCIONES TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS PARA RESIDENTES EN MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLAMIENTO. 5. LA ARTICULACIÓN DE LA EXCLUSIÓN DE GRAVAMEN SOBRE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA COMO UNA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. 6. LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LAS DIFERENCIAS ENTRE RESIDENTES EN DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. 7. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, algunas comunidades autónomas (CC. AA.) han establecido desgravaciones tributarias aplicables únicamente por quienes tienen su residencia habitual en municipios en riesgo de despoblamiento, o con una población que no supere un determinado número de habitantes (1). En particular, son varias las CC. AA. que, en ejercicio de las competencias normativas reconocidas por el art. 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, han establecido deducciones de la cuota tributaria autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), cuya aplicación se encuentra condicionada a la residencia habitual en alguno de dichos municipios.

Solamente los contribuyentes del IRPF que residan habitualmente en alguno de estos municipios, considerados por las CC. AA. en riesgo de despoblamiento, o con un número de habitantes inferior al establecido por la comunidad autónoma, tendrán derecho a la aplicación de alguna de estas deducciones autonómicas. El establecimiento de cualquiera de estas deducciones supone, pues, efectuar una diferenciación normativa entre contribuyentes del impuesto en función del municipio en el que residan. El establecimiento de estas deducciones de la cuota íntegra autonómica supone, en definitiva, que dos personas físicas residentes en territorio español, con igual cuota íntegra autonómica, contribuyan en diferente medida al sostenimiento de los gastos públicos por el hecho de residir en un municipio con mayor o menor población.

En la Sentencia 60/2015, de 18 de marzo, el Tribunal Constitucional, conforme a lo señalado en la Sentencia 96/2002, de 22 de mayo, declaró que el principio de igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE «conlleva la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional que puedan constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado». Además, como ha recordado re-

(1) “Despoblación” y “Despoblamiento” no son términos con el mismo significado. Según explica G.-F. Dumont (2018: 3): «Se habla de despoblación cuando el saldo natural es negativo, es decir cuando el número de muertes es superior al número de nacimientos». En cambio, «solamente cuando el saldo demográfico total, que combina los nacimientos y las defunciones así como inmigraciones y emigraciones, es negativo se habla de despoblamiento».

cientemente el Tribunal Constitucional en la Sentencia 20/2022, de 9 de febrero, el art. 139 de la Constitución española prohíbe el establecimiento de discriminaciones entre los vecinos de los distintos lugares del territorio nacional y, más concretamente, el establecimiento de regulaciones económicas que otorguen “privilegios económicos”, es decir, que discriminen por motivos territoriales o, por decirlo en términos de la STC 60/2015, FJ 5, que «favore[zc]an] a sus residentes [...] por el solo hecho de su distinta residencia».

Ahora bien, en la mencionada Sentencia 60/2015, el Tribunal Constitucional declaró igualmente que «ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente». Es decir, que como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, «lo que no le es dable al legislador –desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario– es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho».

Así pues, la constitucionalidad de las deducciones de la cuota íntegra autonómica aprobadas por diferentes CC. AA., aplicables solamente por contribuyentes cuya residencia se encuentre en un municipio considerado en riesgo de despoblamiento, en la medida que realizan una diferenciación normativa entre contribuyentes que se encuentran en situaciones objetivamente comparables, debemos considerarla condicionada a que respondan a un fin constitucionalmente legítimo, y a que las consecuencias jurídicas a las que conduzca la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida. En aquellos casos en los que se pudiera concluir que, como señaló por primera vez la STC 60/2015, «el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el solo hecho de su distinta residencia», la diferenciación por razón de la residencia en un municipio en riesgo de despoblamiento debería considerarse contraria al art. 14, en relación con el art. 31.1 CE.

Generalmente, los fines legítimos que se aducen como justificación para la diferenciación entre contribuyentes del impuesto, según residan o no en municipios en riesgo de despoblamiento, pueden ser calificados como extrafiscales. Habitualmente se aduce (Castillo Murciego *et al.*, 2018: 1; Esteban Laleona *et al.*, 2019: 18) que el establecimiento de desgravaciones tributarias, que proporcionen un ahorro fiscal a los residentes de estos municipios, son instrumentos para la fijación o atracción de la población a un territorio, tratando de influir sobre la decisión de residir en determinadas localidades mediante la obtención de un beneficio económico en forma de ahorro fiscal, que compense los sobrecostes que soportan los residentes en territorios despoblados como consecuencia de la lejanía de los centros productores y los servicios. En definitiva, las desgravaciones fiscales que adoptan como presupuesto de aplicación la residencia en municipios en

riesgo de despoblamiento, con carácter general, se justifican como beneficios fiscales que retribuyen ciertas conductas, ya sea proporcionando un beneficio económico por el hecho de ser residente en dichos municipios, ya sea subvencionando fiscalmente un porcentaje de determinados gastos de estos contribuyentes.

En este trabajo, sin embargo, se defenderá la diferenciación normativa entre contribuyentes del IRPF, según el municipio en el que residan, con fundamento en el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos de acuerdo con su capacidad económica. Se defenderá, en este sentido, que la renta destinada por los contribuyentes a sufragar los gastos de desplazamiento y estancia, cuando son necesarios para recibir servicios esenciales, públicos y privados, indispensables para satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social, no es renta disponible para pagar tributos y, consiguientemente, que debe estar excluida de gravamen en el IRPF. Se defenderá, en segundo lugar, que una compensación o transferencia económica, en forma de ahorro fiscal, por las dificultades para recibir servicios públicos, no puede justificarse en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. En tercer lugar, se ofrecerán razones para calificar las actuales deducciones de la cuota íntegra autonómica como beneficios fiscales con finalidad extrafiscal, que no encuentran fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. A continuación, se argumentará que la exclusión del gravamen sobre la renta destinada a sufragar esos gastos necesarios debe articularse como una reducción de la base imponible, y no como una deducción de la cuota tributaria. Y, finalmente, se ofrecerán argumentos para que la exclusión del gravamen sobre la renta indisponible de los contribuyentes no dependa de que las comunidades autónomas ejerzan las competencias normativas cedidas por el Estado en relación con el IRPF.

2. EXCLUSIÓN DEL GRAVAMEN DE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA SOPORTADOS PARA RECIBIR SERVICIOS ESENCIALES

La medida de la capacidad contributiva puesta de manifiesto por quienes obtienen renta viene determinada por la renta disponible después de satisfacer los gastos necesarios para la obtención de rentas sujetas al impuesto. La reducción de los rendimientos íntegros en el importe de los gastos necesarios efectuados en el período impositivo para obtener rentas sujetas a tributación resulta consecuente con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, expresado en el art. 31.1 CE. Existe un amplio acuerdo en que, como señala Tipke (2003: 763), la parte de la renta obtenida en el ejercicio que ha sido destinada por el contribuyente a la obtención de nuevos ingresos no se encuentra disponible para el pago de tributos. Y así lo habría reconocido implícitamente el Tribunal Constitucional en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre; pues, al no considerar exigible la cuantificación exacta de los gastos producidos, estaría considerando que la deducción de los gastos producidos, los exactamente cuantificados, o los cuantificados a tanto alzado, es una exigencia del principio constitucional de capacidad económica en cuanto criterio de la imposición.

De la misma manera, también debe considerarse indisponible para el pago de tributos la renta que los contribuyentes destinan durante el período impositivo a satisfacer sus

necesidades personales y familiares. En este sentido, el Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 19/2012, de 15 de febrero, concluyó que «la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no legitima a los poderes públicos, garantes de la dignidad de la persona y de la protección de la familia, a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino sólo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción, que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna» (2). De esta manera, lo que el Tribunal parece querer decir es que, mediante la exclusión de gravamen del mínimo vital no se trata de dar al ciudadano lo que necesita para llevar una vida digna, sino, más bien, de no privar a los ciudadanos de la renta mínima de supervivencia a través del sistema tributario, con el pretexto del deber de contribuir a los gastos generales. Así pues, el Tribunal contrapone claramente la acción administrativa prestacional del Estado y la acción normativa dirigida a crear una esfera patrimonial inmune a la acción ejecutiva a los acreedores.

La exclusión del gravamen sobre el importe de la renta destinada a satisfacer gastos necesarios para la subsistencia del contribuyente y de sus familiares, al igual que la deducción de los gastos necesarios para obtener nuevos ingresos, no son beneficios fiscales. No se trata de una ayuda económica que el Estado proporciona al contribuyente para permitirle afrontar los gastos que impone la cobertura de sus necesidades existenciales y las de su familia, sino una medida que evita privarle fiscalmente de unos recursos que el Estado no está legitimado para obligar a entregar para pagar tributos. Tampoco se trata de un beneficio fiscal, que retribuya los beneficios sociales generados por determinados contribuyentes. En contra de lo manifestado por un sector de la doctrina (Vidal Martí y De Miguel Monterrubio, 2007: 16; Alonso Madrigal, 2006: 345), el ahorro fiscal que resulta de la exclusión de gravamen sobre el mínimo vital de subsistencia no es una prestación económica, ni constituye una renuncia del Estado a una parte de su recaudación para proporcionar una ayuda o un incentivo al contribuyente. Excluyendo de gravamen la renta destinada a satisfacer necesidades personales y familiares no se están transfiriendo recursos públicos al sujeto pasivo, sino cuantificando el IRPF en función de la capacidad económica del contribuyente (Marín-Barnuevo Fabo, 1996: 24; Herrera Molina, 1998: 121). Por eso, porque la exclusión de gravamen del mínimo vital de subsistencia no es una prestación social, el Estado no podría optar por privar fiscalmente al ciudadano de su mínimo vital de subsistencia, asistiéndole después mediante prestaciones sociales (3). Por eso mismo, la exclusión del gravamen de la renta indispo-

(2) A la misma conclusión llegó el Tribunal Constitucional alemán en la Sentencia de 25 de Mayo de 1990 (*BVerfG* 82, 60), al declarar que el Estado debe eximir de gravamen la renta del obligado tributario en la medida en que resulta necesaria para alcanzar las condiciones mínimas para una existencia digna, y que, así como el Estado está obligado a garantizar esas condiciones mínimas a los ciudadanos sin recursos, está autorizado a no someter a gravamen hasta esa cuantía a aquellos otros que obtienen rentas.

(3) Una interpretación conjunta del artículo 35.1 y 39.3 de la Constitución permite llegar a la conclusión de que los poderes públicos no deben privar a un ciudadano de aquellos recursos económicos necesarios para satisfacer sus necesidades y las de su familia, ni siquiera en el caso de que tales necesidades resulten atendidas a través de prestaciones públicas. Si bien el artículo 41 de la Constitución obliga a los poderes públicos a garantizar la asistencia y prestaciones sociales sufi-

nible no puede encontrarse condicionada a que la renta del contribuyente no supere un determinado umbral.

Pues bien, la renta que el contribuyente del IRPF debe destinar a satisfacer sus necesidades existenciales y las de su familia puede variar en función del lugar en el que resida. El precio a satisfacer por los bienes y servicios esenciales puede variar en cierta medida dependiendo de la comunidad autónoma, el municipio e incluso el barrio de una gran ciudad en la que tenga su residencia habitual. Pero, sobre todo, la necesidad de desplazarse fuera del municipio de residencia para recibir servicios esenciales –de cualquier servicio que, en palabras del Tribunal Constitucional, resulte «objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar», esto es, de cualquier servicio cuya renuncia privara al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social–, influye en el importe de la renta que resulta necesario destinar a la satisfacción de las necesidades existenciales. Aunque solo un pequeño porcentaje de la población residente en territorio español debe desplazarse fuera de su municipio para acceder a tales servicios esenciales, soportando el coste económico que supone el desplazamiento hasta el municipio más próximo en el que sean prestados, la renta destinada por este reducido grupo de contribuyentes a cubrir los costes de desplazamiento no se encuentra disponible para el pago de tributos (4). Los gastos extraordinarios que soportan aquellos contribuyentes del IRPF que deben desplazarse fuera de su municipio para satisfacer sus necesidades personales y sociales básicas deberían estar excluidos de gravamen, no porque de esta manera se pudiera incentivar la fijación de la residencia en estas localidades, sino porque resultaría consecuente con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica.

Los gastos de desplazamiento y, en su caso, de estancia, que soportan quienes deben desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios que son necesarios para satisfacer necesidades básicas, pero tienen carácter excepcional y extraordinario. Se trata, en efecto, de gastos adicionales a los ordinarios de manutención,

cientes ante situaciones de necesidad, resulta razonable entender que el Estado no está autorizado para situar a un ciudadano en una situación de necesidad, asistiéndole después mediante prestaciones sociales. Nuestra Constitución, pues, habría formulado implícitamente el denominado por el profesor Lang (1985: 427), como “principio de autonomía financiera de la familia”. Y es que, según Lang (1990: 333), un Estado que garantice la libertad, a diferencia de un Estado socialista, no hace depender a la familia de su ayuda, sino que protege a la familia mientras garantiza su libertad. En el mismo sentido, según Birk (2001: 345), el Estado vulneraría el contenido de la protección constitucional de la dignidad humana si se privara al ciudadano de lo necesario para su existencia, haciéndole depender de prestaciones públicas.

(4) Un estudio reciente indica que el 90% de la población española tiene acceso a un centro de salud en su municipio de residencia o en un tiempo de viaje de unos 10 minutos, y sólo el 1,3% tiene que desplazarse fuera de su municipio más de 20 minutos. Según el mismo estudio, solamente el 1,2 % de la población entre 3 y 11 años, y el 7 % de la población entre 12 y 15 años, no dispone de un centro educativo en su municipio de residencia. El estudio señala, asimismo, que el 86% de los alumnos de bachillerato tienen un centro educativo a menos de 20 minutos de viaje. También se señala que en 2019 el 3% de la población española residía en municipios en los que no hay ninguna oficina bancaria. Goerlich *et al.* (2021).

adicionales a los que soportan la generalidad de los contribuyentes, a los que soportan también los contribuyentes residentes en municipios dotados de todos los servicios esenciales. Dado ese carácter especial y extraordinario, no cabe pensar que resulten compensados mediante la aplicación de la desgravación general en concepto de mínimo personal y familiar. Quienes soportan estos gastos extraordinarios solamente deberían ser gravados por la parte de la base liquidable que no excediera del importe del mínimo personal y familiar, incrementado en los gastos necesarios de desplazamiento y estancia para recibir servicios esenciales, cuya concreción correspondería al legislador; o bien a la jurisprudencia, en caso de que aquél optase por una fórmula genérica como la utilizada en Alemania en el art. 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (5). En cualquier caso, parece razonable incluir, al menos, los servicios sanitarios y educativos, e incluso los farmacéuticos, ópticos, odontológicos y ortopédicos. Además, se trata de gastos difícilmente estimables de forma objetiva, pues la cuantía de la renta destinada por los contribuyentes que deben desplazarse fuera de sus municipios para recibir servicios esenciales estará en función de diferentes variables, que impiden el establecimiento de una reducción cuantificada objetivamente. La especialidad y subjetividad de estos gastos necesarios, por tanto, exige el establecimiento de una exclusión del gravamen de los gastos necesarios, que efectivamente hayan sido soportados, y que el contribuyente pueda justificar (6).

Dado que la exclusión de gravamen de los gastos extraordinarios soportados por motivo de los desplazamientos necesarios para disfrutar de servicios esenciales no sería ni una ayuda ni un beneficio fiscal, puesto que no sería una compensación de la falta de recursos económicos para satisfacer las necesidades existenciales ni una retribución económica por los beneficios sociales que genera el establecimiento de la residencia habitual en zonas rurales y poco pobladas, sino una medida consecvente con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, dicha exclusión de gravamen no debería estar condicionada, sin más, al número de habitantes del municipio en el que el contribuyente tenga su residencia, o al riesgo de despoblamiento del municipio. El presupuesto de aplicación de una desgravación en el IRPF justificada en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica debería ser el hecho de soportar efectivamente gastos por desplazamiento o estancia en un

(5) En Alemania, el art. 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite a aquellos contribuyentes que soporten cargas extraordinarias, al incurrir inevitablemente en gastos mayores que la gran mayoría de los contribuyentes que se encuentren en la misma situación económica y situación familiar, solicitar una reducción de la renta total en la cuantía razonable de las cargas adicionales. La ley aclara que se considera que los gastos son inevitables cuando, según las circunstancias, el contribuyente no pueda evitarlos por razones legales, fácticas o morales.

(6) Para la determinación del importe de la reducción por gastos extraordinarios de desplazamiento y estancia soportados por los contribuyentes que deben desplazarse a otros municipios para recibir servicios esenciales, podrían utilizarse las cuantías y límites de las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, previstos en el art. 9 del Reglamento del impuesto. Desde luego, la prueba del desplazamiento puede suscitar problemas en la práctica, aunque no parece que resulte más difícil comprobar la realidad de estos desplazamientos que los realizados por trabajadores que se desplazan para desarrollar sus tareas fuera del municipio en el que se encuentra el lugar de trabajo.

municipio distinto de aquel en el que resida el contribuyente, para recibir servicios esenciales, tales como sanitarios, educativos, farmacéuticos, oftalmológicos, odontológicos u ortopédicos. Si bien los municipios con menos dotaciones generalmente cuentan con escasa población, habitualmente muy envejecida, es la necesidad o no de desplazarse fuera del municipio para recibir servicios esenciales lo que provoca una reducción de la renta disponible.

3. INCIDENCIA DE LAS POSIBILIDADES DE DISFRUTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA RENTA DISPONIBLE

El profesor Orón Moratal (2019) ha defendido que las posibilidades y condiciones de acceso a los servicios públicos, dependientes del lugar de residencia, inciden en la riqueza de los ciudadanos y, consiguientemente, en su aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Según Orón, la capacidad contributiva de los ciudadanos, según se tenga o no acceso directo e inmediato a los servicios públicos, no es la misma. A juicio del autor, ante igual riqueza, la renta disponible de las personas físicas que no tienen acceso directo e inmediato a los servicios públicos es inferior respecto a la de aquellas otras personas que disponen de ese acceso directo e inmediato. Al parecer, no se trataría tanto de que los gastos en los que estas personas incurren para acceder a los servicios públicos y privados reducen su renta disponible, sino de que tienen menos renta disponible, y menos capacidad contributiva, porque reciben menos servicios públicos. Orón propone la modulación de la carga tributaria en los impuestos personales sobre la renta y el patrimonio en función de las posibilidades de disfrute de los servicios públicos, no por razones extrafiscales, sino por justicia en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello, esa modulación de la carga tributaria según la accesibilidad a los servicios públicos, determinada por el lugar de residencia, en opinión de Orón Moratal, no debe ser considerada como un beneficio fiscal.

Así pues, para Orón Moratal, el grado de accesibilidad a los servicios públicos que mediante el pago de los impuestos se contribuye a financiar, o lo que es lo mismo, la medida del beneficio que potencialmente proporcionan los servicios públicos accesibles para el ciudadano, debe ser tenido en cuenta, no por razones extrafiscales, sino por razones de justicia, para cuantificar la contribución individual al sostenimiento de los gastos públicos. Quienes menos se benefician del gasto público, quienes menos servicios públicos reciben, porque tienen más dificultades para acceder a ellos, deben contribuir en menor medida a financiarlos que aquellos otros ciudadanos que tienen más facilidades para el acceso a los mismos. Esa mayor o menor contribución a la financiación de los gastos públicos, sin embargo, no sería el resultado del pago o no de tasas por la recepción de servicios públicos individualizables, sino de la aplicación o no de una desgravación tributaria en los impuestos personales sobre la renta y el patrimonio cuya aplicación estuviera condicionada a la residencia en ciertos territorios. Ahora bien, esa mayor o menor contribución a los servicios públicos, sin embargo, según Orón, no se justificaría en un principio de justicia retributiva, no se justificaría en que se debe dar según cuánto se recibe, sino en función de cuánto se puede dar. Y es que, para Orón, lo que se puede dar, la capacidad que se tiene para dar, para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no sólo viene determinada por la riqueza, sino también por la accesibilidad a los servicios públicos.

En definitiva, lo que defiende el profesor Orón Moratal es que el beneficio individual que proporcionan los servicios públicos es un indicador de capacidad económica. Hasta ahora, como expuso el profesor Lozano Serrano (2012: 75), algunos autores habían apelado a la capacidad económica sectorial como beneficio, utilidad o ventaja que obtiene el particular por la actuación administrativa, como fundamento de las tasas. En este sentido, el profesor Cors Meya (1986: 336) defendió que «la actividad administrativa genera para el particular una determinada ventaja individualizable, que se traduce en una especie de capacidad económica sobrevenida que el legislador se propone gravar». Añadía el autor que «la utilización de un servicio público, como acto aislado que es, no puede manifestar otra capacidad económica que no sea la ventaja recibida, que, a su vez, puede encontrar su mejor expresión a través de la magnitud coste del servicio o, en su caso, en el valor del aprovechamiento que pudiera establecerse en un régimen de propiedad privada». La misma premisa, la idea de que quienes reciben un servicio público obtienen un beneficio individualizable que es indicativo de capacidad económica, no sólo lleva a un sector doctrinal a justificar la obligación de contribuir a su financiación con fundamento en el principio de capacidad económica, sino que es también la razón que lleva al profesor Orón Moratal, dando un paso más, a concluir que la no prestación de un servicio público justifica una reducción en la contribución a la financiación de los servicios públicos que no se reciben.

El profesor Lozano Serrano (2012: 78) expresó diferentes argumentos en contra de la tesis del beneficio como expresión de capacidad económica susceptible de gravamen. Especialmente relevante me parece el argumento de la desconexión de la capacidad económica de toda manifestación de riqueza, tengan o no que ver los hechos imposables de las tasas con expresiones de patrimonio, renta o gasto. Es más, como argumenta Lozano, algunos de estos hechos imposables se basan a veces, precisamente, en la ausencia de capacidad económica en los sujetos a quienes se presta el servicio. En este sentido, se pregunta Lozano por qué el mismo servicio, prestado con la misma intensidad y en las mismas condiciones a dos sujetos distintos, en ocasiones tiene un montante diferente en la configuración exigida a cada uno de ellos. Tampoco se explica Lozano por qué, si el beneficio obtenido por el usuario de los servicios públicos es indicativo de capacidad económica, se concede una exención en el pago de algunas tasas, precisamente por razones de capacidad económica. Además, según Lozano, «identificar la capacidad económica sectorial con la utilidad recibida, incluso en las tasas por servicios o actividades, y no sólo como fundamento de la tasa sino para remitir a ella su cuantificación, exige que en todo servicio o actividad pueda obtenerse el valor de la prestación obtenida». El autor no solo pone de relieve la dificultad para valorar la prestación, por no existir mercado ni intercambio en régimen de propiedad privada, sino porque la ventaja o utilidad del servicio no es solo privativa de quien lo utiliza, sino general para la colectividad. También duda el autor de que todos los servicios financiados con tasas proporcionen beneficios individualizados a sus usuarios.

Las mismas críticas formuladas por el profesor Lozano Serrano a la tesis del beneficio generado por los servicios públicos como expresión de capacidad económica pueden extenderse a la tesis defendida por el profesor Orón, para quien la no prestación de servicios públicos implica precisamente la ausencia del incremento de capacidad económica que obtendrían en caso de recibirlos. De la misma manera que no queda claro por qué quien recibe un servicio público es considerado capaz de financiarlo, independientemente de que la recepción del servicio haya indicado la disponibilidad de recursos económicos, tampoco queda claro por qué aquellas personas que tienen más dificultades para

acceder a los servicios públicos son menos capaces para contribuir solidariamente al sostenimiento de los gastos públicos, independientemente de su riqueza (7). De la misma manera que el beneficio proporcionado por los servicios públicos no parece ser suficiente para obligar al pago de tasas a personas carentes de recursos económicos, tampoco la falta de beneficio sería suficiente para la aplicación de una reducción en la cuantía de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido, no se entiende por qué solamente es indicativo de una reducción de la capacidad contributiva la no obtención de servicios públicos que sean esenciales. Y tampoco se entiende bien por qué la no obtención de servicios esenciales es indicativa de menor capacidad económica solamente si esos servicios públicos esenciales no se reciben por no encontrarse disponibles para los ciudadanos y no, por el contrario, cuando el ciudadano renuncia voluntariamente a recibirlos. Por último, las mismas dificultades que existen para cuantificar el incremento de capacidad económica que obtienen los usuarios de servicios públicos, existirían también para cuantificar la reducción de la capacidad económica que según Orón Moratal sufren aquellos ciudadanos que, por razón de su lugar de residencia, no tienen accesibilidad a los mismos servicios públicos que los residentes en núcleos de población más grandes.

Al parecer, el profesor Orón Moratal parte de una premisa muy cuestionable, como es la identificación de la justicia tributaria y el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Es esa identificación la que parece llevarle a pensar que, si es de justicia que se tengan en cuenta las dificultades de algunos ciudadanos para acceder a los servicios públicos por razón del municipio en el que residen, si es de justicia que esas dificultades para disfrutar de los servicios públicos sean tomadas en consideración para cuantificar su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, solamente puede ser porque la falta de disfrute de los servicios públicos incide en la medida de la capacidad para contribuir. Si solamente se considera justa la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, entonces, siendo justo tomar en consideración las dificultades de acceso a los servicios públicos por razón del municipio de residencia para cuantificar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, la justificación solamente puede encontrarse en la menor capacidad contributiva de quienes no se benefician del gasto público. Y es precisamente esa identificación entre justicia tributaria y deber de contri-

(7) Es razonable pensar que aquellos ciudadanos que deban desplazarse fuera de su municipio de residencia para recibir servicios esenciales, soportando unos gastos de desplazamiento y estancia, son por ello menos capaces para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La razón, como se ha explicado anteriormente, es que los recursos que se destinan a satisfacer tales gastos necesarios no pueden ser destinados al pago de tributos y, consiguientemente, no deben ser computados a efectos del cálculo del IRPF. Sin embargo, resulta difícil de comprender por qué la persona que necesita desplazarse para recibir servicios públicos, esenciales o no, si no lo hace, si no se desplaza y no los recibe, como consecuencia de no beneficiarse de esos servicios públicos, es menos capaz de contribuir a la financiación de los mismos. Resulta difícil entender por qué la persona que necesita desplazarse al municipio más próximo para recibir servicios sanitarios o educativos, o tal vez para visitar una biblioteca pública o un museo, si no se desplaza y no recibe esos servicios financiados públicamente, por el hecho de no beneficiarse de los mismos, es menos capaz de contribuir a financiarlos; por qué se puede decir que tiene menos renta disponible para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

buir de acuerdo con la capacidad económica lo que le lleva a contraponer beneficio fiscal y justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Si los beneficios fiscales son considerados excepciones a la justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, una reducción del importe a pagar en concepto de IRPF por razón de la dificultad de acceso a los servicios públicos, por ser de justicia esa minoración de la carga tributaria, no puede ser considerada como un beneficio fiscal justificado en razones extrafiscales.

Cabría convenir con el profesor Orón en que hay razones de justicia para que las personas que, por razón del municipio en el que residen, tienen más dificultades para acceder a los servicios públicos y, por ello, se benefician menos del gasto público, a igualdad de renta, contribuyan en menor medida a financiarlo. Resulta aceptable, en efecto, que es posible establecer desgravaciones tributarias en el IRPF, cuya aplicación se condicione a la residencia en municipios en riesgo de despoblamiento, sin vulnerar el principio de igualdad, sin diferenciar injustificadamente entre los contribuyentes de este impuesto. Es constitucionalmente legítimo diferenciar entre contribuyentes del IRPF con tal de “recompensar” económicamente a quienes establecen su residencia en municipios poco poblados, a pesar de las dificultades para el acceso a muchos servicios públicos, por los beneficios sociales que generan. Una recompensa o beneficio económico, en forma de ahorro fiscal, puede ser un medio oportuno, adecuado y proporcionado para promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, que el art. 40.1 exhorta a los poderes públicos a realizar. Pero, además, con el mismo fundamento constitucional, sería constitucionalmente legítimo diferenciar entre contribuyentes del IRPF, con tal de “compensar” económicamente en forma de ahorro fiscal por el gasto público que los residentes en zonas despobladas contribuyen a financiar y del que no se benefician, es decir, por el perjuicio que sufren como resultado de la dificultad de acceso a los servicios públicos. Promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa es una finalidad extrafiscal constitucionalmente legítima, para cuya consecución puede ser adecuado el establecimiento de desgravaciones tributarias. Estos beneficios fiscales, aunque diferencien entre contribuyentes del impuesto con igual renta disponible, con igual capacidad contributiva, son tan legítimos constitucionalmente como las disposiciones que excluyen de gravamen la renta no disponible.

4. FUNDAMENTO EXTRAFISCAL DE LAS ACTUALES DEDUCCIONES TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS PARA RESIDENTES EN MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLAMIENTO

Como se ha indicado, algunas comunidades autónomas han establecido deducciones de la cuota íntegra autonómica que resultan aplicables únicamente por contribuyentes del IRPF residentes en municipios considerados en riesgo de despoblamiento, o cuya población no supera un determinado número de habitantes. Se trata de deducciones que diferencian normativamente entre contribuyentes según en qué municipio sean residentes, y que solamente pueden justificarse como beneficios fiscales al servicio de objetivos de carácter extrafiscal. Estas deducciones de la cuota íntegra autonómica solo pueden justificarse como medidas adecuadas para influir sobre la decisión de establecer o mantener la residencia en tales localidades, proporcionando a los residentes de estos municipios una transferencia de

recursos económicos, en forma de ahorro fiscal, que compense los sobrecostes que soportan por motivo de la lejanía de los centros productores y los servicios. Como consecuencia de la aplicación de estas deducciones autonómicas, dos contribuyentes cuya renta disponible del período impositivo fuera igual, dos contribuyentes que hubieran puesto de manifiesto la misma capacidad económica susceptible de gravamen, siendo uno de ellos residente en un municipio de los considerados en riesgo de despoblamiento, contribuirán en diferente medida al sostenimiento de los gastos públicos. El ahorro fiscal obtenido se justificará como una transferencia de recursos públicos del Estado al contribuyente como retribución, como recompensa, por los beneficios sociales que genera el establecimiento de la residencia en zonas rurales y alejadas de los grandes núcleos de población, que es susceptible de incentivar la decisión de establecer o mantener la residencia en estas localidades.

Entre las deducciones de la cuota íntegra autonómica del IRPF establecidas por las CC. AA., en ejercicio de las competencias normativas reconocidas por el art. 46 de la Ley 22/2009, en primer lugar, encontramos aquellas cuya aplicación se encuentra solamente condicionada al hecho de que el sujeto pasivo del impuesto tenga su residencia habitual en un municipio en riesgo de despoblamiento. Este es el caso de la Comunidad Valenciana, que ha establecido una deducción de 300 euros para contribuyentes que tengan su residencia habitual en municipios en riesgo de despoblamiento, que se incrementa en función del número de descendientes que den derecho al mínimo por descendientes (8). Por su parte, las comunidades autónomas de Castilla-La Mancha y Extremadura contemplan el derecho a deducir un porcentaje de la cuota íntegra autonómica de los contribuyentes que residan en municipios poco poblados. En el primer caso, la bonificación de la cuota íntegra autonómica oscila entre el 10% y el 25% de la cuota íntegra autonómica, según se trate de un municipio incluido en una zona de intensa, de extrema o en riesgo de despoblación, y del número de habitantes del municipio (9). En el caso de Extremadura, recientemente se ha introducido

(8) La deducción se encuentra regulada en el art. 4, letra z), apartado 3, subapartado aa) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, en la redacción introducida por la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, que establece una reducción por residir habitualmente en un municipio en riesgo de despoblamiento de 300 euros. El importe anterior se incrementará en 120, 180 o 240 euros en el caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto por una, dos o tres o más personas, respectivamente. No obstante, la aplicación de estos importes adicionales es incompatible, para el mismo descendiente o asimilado, con las deducciones reguladas en este mismo artículo por nacimiento, adopción o acogimiento familiar, por nacimiento o adopción múltiples o por nacimiento o adopción de un hijo con discapacidad física o sensorial. Actualmente, el importe de la deducción se ha elevado a 330 euros, que se incrementará en 132, 198 o 264 euros en caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por una, dos o tres o más personas, respectivamente.

(9) El art. 12 bis de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, introducido por la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de medidas económicas, sociales y tributarias frente a la despoblación y para el desarrollo del medio rural en Castilla-La Mancha en la redacción introducida por la Ley 1/2023, condiciona la aplicación de la exención a la residencia habitual en alguno de los municipios incluidos en las zonas a que se refiere el artículo 12 de la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha, exigiendo, además, el requisito de estancia efectiva en el mismo en los términos del art. 5 de la Ley 2/2021. El importe a deducir, que es un porcentaje de la cuota íntegra autonómica, por lo que debería hablarse de bonificación, depende de

una bonificación del 15% de la cuota íntegra autonómica para los contribuyentes con residencia habitual en municipios y entidades locales menores de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes. Esta comunidad autónoma, sin embargo, además de la residencia exige que la base imponible general y del ahorro no superen los 28.000 euros en tributación individual y 45.000 euros en tributación conjunta (10).

La aplicación de una deducción de la cuota íntegra por los residentes en territorios en riesgo de despoblamiento, como la que resulta aplicable en la Comunidad Valenciana, no tiene como resultado la exclusión de gravamen de la renta indisponible para pagar tributos y, consiguientemente, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad contributiva. Imaginemos dos contribuyentes solteros y sin hijos, ambos residentes en la Comunidad Valenciana. Supongamos que el primero reside en una gran ciudad y la base liquidable general de su IRPF asciende a 35.200€. El segundo, residente en un municipio de los calificados en riesgo de despoblamiento, y con una base liquidable general de 35.500€, que para recibir servicios esenciales ha debido realizar con frecuencia desplazamientos, soportando anualmente por ese motivo unos gastos de 300€. Al no reducirse estos gastos de la base imponible, la suma de las cuotas íntegras de ambos contribuyentes serán diferentes, 7.768,25€ la del primero y 7.878,50€ la del segundo. A pesar de disponer del mismo importe de renta después de satisfacer todos los gastos necesarios, a pesar de tener la misma capacidad contributiva, la suma de sus cuotas íntegras es diferente. Como señala Simón Acosta (1997: 128), «una tarifa progresiva aplicada sobre una base que no refleje la capacidad económica sólo contribuye a agravar la injusticia a medida que ascienden los tipos». Esa diferencia no es corregida por la aplicación de la deducción de la cuota íntegra autonómica de 300€ que la Ley 13/1997 permite aplicar a los residentes en municipios en riesgo de despoblamiento. Aun teniendo la misma renta disponible, el residente en un municipio en riesgo de despoblamiento, después de aplicar la deducción autonómica, pagará 189,75€ menos que el residente en la ciudad. Esa desigualdad podrá justificarse como un beneficio fiscal al servicio de la consecución de una legítima finalidad extrafiscal, pero no con fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica (11).

si el municipio se encuentra incluido en una zona de intensa despoblación o en una zona de extrema despoblación y, a su vez, si la población del municipio es inferior a 2.000 o a 5.000 habitantes.

(10) El art. 11 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, introducido por la Ley 3/2022, de 17 de marzo, de medidas ante el reto demográfico y territorial de Extremadura, permite a los contribuyentes con residencia habitual en Extremadura deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15% de su importe si residen en municipios y entidades locales menores con población inferior a 3.000 habitantes. Solo tendrán derecho a la aplicación de esta deducción los contribuyentes cuyas sumas de la base imponible general y del ahorro no superen los 28.000 euros en tributación individual y 45.000 euros en tributación conjunta.

(11) El profesor Simón Acosta (1997: 118), distingue entre la determinación de la cuota tributaria que en estricta justicia debe pagar quien tiene cargas familiares, y, por otro lado, «la ayuda a las familias con una especie de subvención». Para el autor, ambas finalidades son legítimas y posibles, y hasta pueden coexistir.

Tampoco podría justificarse con fundamento en el principio de capacidad económica el diferente tratamiento que recibirían dos contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, como resultado de la aplicación de la deducción de la cuota íntegra autonómica, regulada en el art. 12 bis de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre. Supongamos que, al igual que en el ejemplo anterior, el primero reside en una localidad dotada de todos los servicios esenciales y la base liquidable general de su IRPF asciende a 35.200€. El segundo, con una base liquidable general de 35.500€, es residente en un municipio incluido en una zona de extrema despoblación, cuya población sea inferior a 2.000 habitantes, que ha gastado durante el año 300€ en desplazamientos necesarios para recibir servicios esenciales. A pesar de tener la misma renta disponible, el residente en una zona despoblada de Castilla-La Mancha pagaría 1.834,5€ menos, lo que no puede justificarse con fundamento en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica. Pero es que, además, en esta comunidad autónoma, el ahorro fiscal conseguido por los residentes en zonas despobladas, que solo podría justificarse como un beneficio fiscal al servicio de la consecución de una legítima finalidad extrafiscal, variará en función de la base liquidable general de los contribuyentes. Así, mientras que el segundo contribuyente, residente en un pequeño municipio, reduce su cuota íntegra autonómica en 1.945,5€, una persona residente en el mismo municipio, cuya base liquidable fuera de 60.000€, reduciría su cuota íntegra autonómica en 2.105,68€. Si bien el diferente tratamiento que reciben los residentes en zonas despobladas de Castilla-La Mancha, respecto a los demás contribuyentes, podría justificarse como medida al servicio de una finalidad extrafiscal, en cambio, el diferente tratamiento que reciben los residentes en zonas despobladas, respecto a residentes en estas mismas zonas, por razón de la cuantía de su base liquidable, carece de fundamento. Y la misma conclusión podría extenderse a la deducción de la cuota íntegra autonómica regulada en el art. 11 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

En segundo lugar, encontramos deducciones de la cuota íntegra autonómica que, si bien resultan aplicables sólo por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento, su aplicación se condiciona a la realización de determinados gastos o inversiones. En este sentido, podemos encontrar deducciones de la cuota íntegra autonómica por alquiler, adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas en riesgo de despoblación o en municipios con un número máximo de habitantes, cuya aplicación se suele condicionar a que la suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente no supere determinados importes y, en el caso de las deducciones por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, también a la edad del contribuyente (12). En este sentido, también, algunas CC. AA. han establecido deducciones por gastos de guardería aplicables por residentes en municipios poco poblados cuya renta no supere determinados umbrales (13). Igualmente, cabría mencionar la deducción de la cuota íntegra autonómica regulada por

(12) Así, el Principado de Asturias, Cantabria, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León, regulan deducciones de la cuota íntegra autonómica por alquiler, por adquisición o por rehabilitación de la vivienda habitual en zonas en riesgo de despoblación o en municipios con un número máximo de habitantes.

(13) Es el caso de Asturias y de Cantabria. En ambas comunidades autónomas, la aplicación de la deducción se condiciona a que la suma de las bases imponibles del contribuyente no supere determinados importes.

el Principado de Asturias por gastos en transporte público para residentes en zonas en riesgo de despoblamiento, por el importe de los abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal adquiridos que no supere 100 euros, y que puede incrementarse por gastos de transporte de los descendientes menores de 25 años que convivan con el contribuyente y cursen estudios de bachillerato, de formación profesional o enseñanzas universitarias fuera de la zona rural en riesgo de despoblación.

Solo puede justificarse como un beneficio fiscal al servicio de objetivos extrafiscales todas aquellas deducciones de la cuota íntegra autonómica aplicables por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento que destinan parte de su renta del período impositivo al alquiler, adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. Si bien la renta destinada a satisfacer la necesidad de vivienda, hasta cierto límite, podría ser considerada indisponible para el pago de tributos, a estos efectos resulta irrelevante si la vivienda habitual se encuentra en un municipio en riesgo de despoblamiento. Y lo mismo podría decirse de los gastos de guardería que son subvencionados fiscalmente por alguna comunidad autónoma en mayor cuantía cuando los contribuyentes son residentes en un municipio en riesgo de despoblamiento. Al igual que los gastos destinados a satisfacer la necesidad de vivienda, también los gastos de guardería pueden ser considerados gastos necesarios cuando los progenitores realizan una actividad por cuenta propia o ajena. Sin embargo, tampoco parece relevante diferenciar a estos efectos entre los contribuyentes que soportan tales gastos necesarios según sean o no residentes en municipios en riesgo de despoblamiento. El diferente tratamiento normativo que resulta de la aplicación de estas deducciones autonómicas, el ahorro fiscal que proporcionan a los residentes en municipios en riesgo de despoblamiento, solamente puede justificarse como medidas al servicio del objetivo extrafiscal de fijación o atracción de la población a estos territorios. Por eso, porque se trata de beneficios fiscales al servicio de un objetivo extrafiscal, no resulta consecuente condicionar la aplicación de estas deducciones autonómicas a que la suma de las bases imponibles del impuesto no supere un determinado importe.

También el fundamento de la deducción de la cuota tributaria autonómica por gastos de transporte público para residentes en zonas en riesgo de despoblación, regulada en el art. 14 sexies del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, del Principado de Asturias, debe buscarse en la consecución del mismo objetivo extrafiscal arriba señalado. Según este precepto, los contribuyentes con residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación, cuya base imponible no resulte superior a 35.000 euros en tributación individual ni a 45.000 euros en tributación conjunta, podrán deducir de la cuota íntegra autonómica los gastos en que incurran para adquirir abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal, con el límite de 100 euros (14). En primer lugar, no puede justificarse con fundamento en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad

(14) Adicionalmente, el mismo precepto permite que los contribuyentes puedan deducirse por cada descendiente o adoptado soltero menor de 25 años que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros y que curse estudios de bachillerato, de formación profesional o enseñanzas universitarias fuera de la zona rural en riesgo de despoblación, el 10% de los gastos de transporte originados con el límite de 300 euros, siempre y cuando los citados gastos se deban a la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal.

económica una desgravación tributaria condicionada a que la base imponible no supere un determinado umbral. Como se ha indicado, la renta destinada por los residentes en el Principado de Asturias a sufragar gastos de desplazamiento y estancia, necesarios para la obtención de servicios esenciales, no se encuentra disponible para pagar tributos, independientemente de su nivel de renta. En segundo lugar, tampoco puede justificarse con fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica una desgravación tributaria condicionada a la residencia en municipios en riesgo de despoblación. Los contribuyentes residentes en municipios que no se encuentren en riesgo de despoblación también pueden necesitar desplazarse a otras localidades para recibir servicios esenciales, especialmente, para recibir servicios sanitarios o educativos. En tercer lugar, tampoco puede justificarse con fundamento en el principio de capacidad económica una deducción tributaria por gastos de desplazamiento cuya aplicación no se condiciona a la necesidad del gasto. Y es que, la deducción autonómica puede ser aplicada independientemente de que los desplazamientos fuera del municipio se encuentren motivados por razones sanitarias o educativas, o para visitar a un familiar o asistir a un espectáculo cultural.

En tercer lugar, encontramos deducciones autonómicas cuya aplicación exige algo más que la residencia en una zona en riesgo de despoblamiento, y que no están condicionadas a la realización de determinados gastos. Así, algunas CC. AA. han establecido deducciones de la cuota íntegra autonómica por nacimiento o adopción por parte de contribuyentes que residan en zonas en riesgo de despoblamiento o, al menos, en municipios que no superen un determinado número de habitantes, cuya aplicación se condiciona en ocasiones a que la base imponible del contribuyente no supere determinados importes (15). Asimismo, ciertas CC. AA. han establecido deducciones autonómicas aplicables por residentes en zonas en riesgo de despoblamiento que desarrollen una actividad por cuenta propia o ajena. En unos casos, como en el Principado de Asturias, la aplicación de la deducción solamente se condiciona al inicio de una actividad por cuenta propia por residentes en zonas en riesgo de despoblamiento, independientemente de dónde se desarrolle la actividad y de dónde tuviera su residencia habitual el contribuyente antes del inicio de la misma. Por otro lado, en algunas CC. AA., como en el caso de Cantabria o de Castilla-La Mancha, se contempla una deducción por gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual a una zona en riesgo de despoblamiento por motivos laborales o por realización de una actividad por cuenta propia.

El mismo fundamento extrafiscal cabe atribuir a las deducciones tributarias de la cuota tributaria autonómica por nacimiento o adopción por parte de contribuyentes que residan en zonas en riesgo de despoblamiento o, al menos, en municipios que no superen un determinado número de habitantes. En este sentido, el Principado de Asturias permite la deducción de 100€ por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo siempre que el menor conviva con el declarante y que el mismo tenga su residencia ha-

(15) Encontramos deducciones autonómicas por nacimiento o adopción, o cuyos importes se incrementan respecto a la deducción general, por motivo de la residencia en zonas en riesgo de despoblamiento o en municipios con un número máximo de habitantes en Andalucía, en el Principado de Asturias, en Aragón, en Galicia y en Castilla y León.

bitual en zonas rurales en riesgo de despoblación (16). También Aragón permite la aplicación de una deducción de la cuota tributaria autonómica a contribuyentes residentes en municipios aragoneses de población inferior a 10.000 habitantes, cuya cuantía varía en función de si se trata del primero o del segundo hijo y de la base imponible del contribuyente (17). Por su parte, Galicia contempla un incremento del 20% de la cuantía de la deducción por nacimiento y adopción de hijos que convivan con el contribuyente, cuando éste resida en municipios de menos de 5.000 habitantes. Y lo mismo hace Castilla y León, que incrementa la deducción por nacimiento o adopción de hijos en un 35% para residentes en municipios de menos de 5.000 habitantes. Pues bien, aunque el nacimiento o la adopción de hijos determina una disminución de la renta disponible de los contribuyentes, dicha reducción de la capacidad contributiva ya se encuentra contemplada por el mínimo por descendientes regulado en el art. 58 de la Ley del IRPF, incrementado cuando el descendiente sea menor de tres años. Pero, además, el nacimiento o adopción de hijos no produce una mayor reducción de la renta disponible según el número de habitantes del municipio en el que resida el contribuyente. Por tanto, se trata de deducciones tributarias al servicio del objetivo extrafiscal de lucha contra la despoblación.

Lo mismo sucede con las deducciones autonómicas aplicables por desarrollo de una actividad por cuenta propia o ajena. En unos casos, como en el Principado de Asturias, la aplicación de la deducción solamente se condiciona al inicio de una actividad por cuenta propia por residentes en zonas en riesgo de despoblamiento, independientemente de dónde se desarrolle la actividad y de dónde tuviera su residencia habitual el contribuyente antes del inicio de la misma (18). En el caso de Cantabria, la aplicación de la deducción se condiciona al traslado de la residencia habitual, resultando aplicable en el período impositivo en el que se produzca ese cambio y en el siguiente, siendo además preciso que el contribuyente permanezca en la nueva residencia habitual durante el año en el que se produce el traslado y en los tres siguientes (19). Por su parte, Castilla-La

(16) No obstante, el precepto lleva por título “Deducción por nacimiento o adopción de segundo y sucesivos hijos en zonas rurales en riesgo de despoblación”, por lo que cabe pensar que la deducción no resultará aplicable por el primer hijo nacido o adoptado.

(17) El art. 110-16 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, establece una deducción por nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo de contribuyentes residentes en municipios aragoneses de población inferior a 10.000 habitantes: 100€ por el primer hijo y 150€ por el segundo, con carácter general. La deducción será de 200€ por el primer hijo y de 300€ por el segundo cuando la suma de la base imponible general y del ahorro no exceda de 35.000€ en tributación conjunta y de 23.000€ en tributación individual. Esta deducción es incompatible con la deducción en atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos, del art. 110-3, cuando se trate del mismo hijo.

(18) El art. 14 quinquies del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, establece una deducción de 1.000€ aplicable por contribuyentes con residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación que comience el ejercicio de una actividad en el Principado de Asturias como trabajadores autónomos o por cuenta propia. Solo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 35.000 euros en tributación individual ni a 45.000 euros en tributación conjunta.

(19) La deducción, regulada en el art. 11.3 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, será de 500 euros en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. Para consolidar el derecho a la deducción, es preciso que el contribuyente permanezca

Mancha establece una deducción por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual por motivos laborales a un municipio de Castilla-La Mancha de los incluidos en zonas escasamente pobladas, aunque el art. 12 quater de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Castilla-La Mancha, en el que se regula esta deducción tributaria, no condiciona su aplicación a que el contribuyente inicie la prestación de servicios por cuenta propia o ajena en el municipio al que traslada su residencia, y ni siquiera a la percepción de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (20). La aplicación de ninguna de las mencionadas deducciones autonómicas se condiciona a la concurrencia de circunstancias indicativas de una minoración de la capacidad contributiva. El traslado de la residencia a un municipio en riesgo de despoblamiento resulta irrelevante a efectos de cuantificar la renta disponible de los contribuyentes. El diferente tratamiento que introducen entre los contribuyentes del impuesto solo se puede justificar, al igual que en el caso de las deducciones anteriores, con fundamento en la finalidad extrafiscal de lucha contra la despoblación.

5. LA ARTICULACIÓN DE LA EXCLUSIÓN DE GRAVAMEN SOBRE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA COMO UNA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La exclusión del gravamen de la renta indisponible por razones territoriales, de la renta que algunos contribuyentes del IRPF deben necesariamente destinar a sufragar gastos de desplazamiento y de estancia por razón de la distancia a la que se encuentra su residencia de los servicios esenciales, debería hacer posible que dos personas con igual renta disponible, una vez satisfechos los gastos en los que cada una de esas personas incurre para obtener renta y para satisfacer sus necesidades personales y familiares, contribuyan en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. La exclusión de gravamen de la renta indisponible por razones territoriales debería permitir que dos contribuyentes, independientemente de donde residan, contribuyan al sostenimien-

en la nueva residencia habitual durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes. La aplicación de la deducción se condiciona a que la base liquidable del periodo, después de las reducciones por mínimo personal y familiar, sea inferior a 22.946 euros en tributación individual o a 31.485 euros en tributación conjunta. Además, se dispone que el importe de la deducción no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio en que resulte aplicable la deducción. En el supuesto de tributación conjunta, la deducción de 500 euros se aplicará, en cada uno de los periodos impositivos en que sea aplicable la deducción, por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia en los términos anteriormente comentados, con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

(20) El art. 12 quater de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Castilla-La Mancha, establece una deducción de 500€ en la cuota íntegra autonómica del periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia, así como en el siguiente, por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual por motivos laborales a un municipio de Castilla-La Mancha de los incluidos en zonas escasamente pobladas. La aplicación de la deducción exige que la base liquidable del periodo impositivo en el que se hubiera comenzado a aplicar la deducción sea inferior a 22.946€ en tributación individual o a 31.485€ en tributación conjunta.

to de los gastos públicos de acuerdo con su renta disponible, esto es, de acuerdo con la capacidad económica puesta de manifiesto mediante la realización del hecho imponible de este impuesto. Como resultado de la exclusión de gravamen, pues, si dos personas, una residente en un municipio con alta densidad de población y otra con residencia en una alejada localidad de alta montaña, después de satisfacer todos los gastos necesarios, disponen de la misma renta, deberían contribuir en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. Y ello sin perjuicio de cualquier beneficio fiscal mediante el que se pudiera retribuir al residente en un municipio en riesgo de despoblamiento por las externalidades positivas que genera la fijación de su residencia en dicho municipio.

Como se ha intentado demostrar en el apartado anterior, el establecimiento de una deducción en la cuota íntegra no permite alcanzar ese resultado. Como resultado de la aplicación de una deducción de la cuota íntegra, como la prevista en la Comunidad Valenciana, dos contribuyentes con igual renta disponible contribuirán en diferente medida al sostenimiento de los gastos públicos (21). Ni siquiera se conseguiría ese resultado deduciendo de la cuota la cuantía resultante de aplicar la escala de gravamen sobre el importe de los gastos necesarios de desplazamiento y estancia. Una minoración de la cuantía resultante de la aplicación de las escalas general y autonómica sobre la base liquidable general, o de los tipos de gravamen del ahorro sobre la base liquidable del ahorro, en el importe derivado de aplicar estas mismas escalas sobre los gastos necesarios de desplazamiento y estancia, tendría como resultado un diferente tratamiento de contribuyentes con igual renta disponible, pues, aun cuando solamente se sometiera a gravamen la parte de la base liquidable general o del ahorro que excediera del importe del mínimo personal y familiar y de dichos gastos necesarios, sin embargo, el tipo medio de gravamen al que resultaría gravada la renta disponible, es decir, el exceso de la base liquidable general o del ahorro sobre el mínimo personal y familiar y de los gastos necesarios desplazamiento y estancia, no vendrá determinado solamente por el importe de la renta disponible, sino por la totalidad de la base liquidable general, incluida la renta no disponible (22).

(21) La menor tributación de un contribuyente residente en un municipio en riesgo de despoblamiento, resultante de la aplicación de una deducción de la cuota, con respecto a la contribución que debe efectuar un contribuyente con igual renta disponible y residente en un municipio poblado, puede justificarse en el objetivo de lucha contra la despoblación, pero no en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica.

(22) Imaginemos dos contribuyentes del IRPF, el contribuyente A y el contribuyente B. Supongamos que el contribuyente A tiene tres hijos mayores de 3 años, ascendiendo su mínimo personal y familiar a 14.650€. Por su parte, el contribuyente B tiene un solo hijo mayor de tres años, por lo que su mínimo personal y familiar es de 7.950€. Supongamos, además, que el contribuyente A ha obtenido en 2022 unos rendimientos netos del trabajo de 47.348€, por lo que su renta disponible es de $47.348 - 14.650 = 32.698€$. Asimismo, supondremos que el contribuyente B ha obtenido unos rendimientos netos del trabajo de 40.648€, por lo que su renta disponible es también de $40.648 - 7.950 = 32.698€$. Tenemos, pues, dos contribuyentes que, aunque tienen diferentes circunstancias familiares, la renta de la que pueden disponer, una vez cubiertas sus necesidades existenciales y las de su familia, es la misma. Si aceptamos que la renta destinada a satisfacer las necesidades básicas no indica la titularidad de capacidad económica y que, consiguientemente, solamente la renta disponible es indicadora de capacidad contributiva, podríamos decir que estamos ante dos contribuyentes que demuestran tener la misma capacidad contributiva. Ahora bien, a pesar de

La equiparación de los contribuyentes según su renta disponible sólo se puede conseguir mediante una reducción de la base imponible en el importe de los gastos necesarios por desplazamiento y estancia por razón de la distancia entre el municipio de residencia y aquél al que debe desplazarse el contribuyente para recibir servicios esenciales (23). Como consecuencia de la reducción de la base imponible en el importe de los gastos necesarios por desplazamiento y estancia en un municipio distinto del de residencia al que se desplace el contribuyente para recibir servicios esenciales, dos contribuyentes del IRPF con igual renta disponible contribuirían en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. No se puede negar que si la Ley del IRPF permitiera reducir la base imponible del impuesto en el importe de la renta que los residentes en pequeños municipios alejados de los grandes centros de población deben necesariamente destinar a sufragar gastos de desplazamiento y estancia para recibir servicios esenciales, por no ser renta disponible para pagar el impuesto, entonces, dos contribuyentes con igual renta disponible contribuirían en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos, independientemente de dónde se encontrara su lugar de residencia. Esa reducción de la base imponible en la cuantía de la renta indisponible, por supuesto, sería compatible con el establecimiento de beneficios fiscales que recompensasen a los residentes en municipios en riesgo de despoblamiento, por beneficiar al conjunto de la sociedad con su decisión de fijar su residencia habitual en zonas rurales y poco pobladas, o incluso, que les compensasen por los servicios públicos que dejan de recibir.

En contra de una reducción de la base imponible del IRPF en el importe de la renta indisponible por razones territoriales podría aducirse, al igual que se adujo contra la reducción de la base imponible en el importe del mínimo personal y familiar que contemplaba la Ley 40/1998, que la reducción de la base imponible en la misma cuantía por dos contribuyentes con iguales gastos necesarios por razones territoriales generaría un dife-

manifestar igual capacidad contributiva, suponiendo que ambos contribuyentes sean residentes, por ejemplo, en Castilla-La Mancha, mientras que el contribuyente A deberá satisfacer 10.326,76€ en concepto de IRPF, el impuesto a pagar por B será de 9.230,76€. Supongamos ahora que el contribuyente B residiera en un municipio en riesgo de despoblación, y que la ley contemplara una deducción de la cuota en el importe resultante de aplicar la escala general del impuesto a los gastos de desplazamiento, y que éstos hubieran ascendido a 300€. La cuota líquida del contribuyente sería de $9.230,76 - 28,5 = 9.202,26$. Así pues, queda demostrado mediante el ejemplo anterior, que la Ley 35/2006 dispone un tratamiento normativo distinto para contribuyentes con igual renta disponible y, consiguientemente, que han manifestado igual capacidad contributiva. Esa diferencia de trato entre contribuyentes con igual capacidad económica no puede justificarse con fundamento en el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica.

(23) Aun cuando el mínimo personal y familiar, en la actual Ley del IRPF, no resulte deducible de las bases imponibles del impuesto, sino que es tomado en consideración para el cálculo de la cuota íntegra, seguiría siendo más adecuado la reducción de los gastos necesarios de desplazamiento y estancia de la base imponible general, o, cuando la base imponible general fuera inferior a dichos gastos, de la base imponible del ahorro. A pesar de que actualmente el mínimo personal y familiar no reduzca la base imponible, como sería consecuente con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, aun así, para evitar profundizar en la desigualdad de trato, los gastos extraordinarios por desplazamiento y estancia podrían deducirse de la base imponible general del impuesto, antes de la aplicación de las demás reducciones de la base imponible, y el remanente, si lo hubiere, de la base imponible del ahorro.

rente beneficio, dependiendo de la cuantía de su base imponible. Se podría reprochar, en este sentido, que la reducción de la base imponible en el importe de los gastos necesarios por razones territoriales produciría un efecto regresivo, pues, como resultado de la aplicación sobre la base liquidable de una tarifa progresiva, a mayor base imponible, mayor sería también el ahorro fiscal que se obtendría mediante la misma reducción. Así, se podría criticar que dos personas residentes en el mismo municipio, que para recibir servicios esenciales hubieran incurrido en los mismos gastos necesarios de desplazamiento y estancia, como resultado de la reducción de la base imponible del IRPF en el mismo importe, obtendrían un distinto ahorro fiscal, dependiendo de cuál fuera la cuantía de la base imponible de cada una de ellas. Se podría decir, en definitiva, como dijeron los redactores de la Ley 35/2006, que una misma necesidad tendría una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia (24). Para algunos autores (Alonso Madrigal, 2006: 337, 341 y 346; o Vidal Martí y De Miguel Monterrubio, 2007: 16), consiguientemente, se produciría una diferenciación injustificada entre contribuyentes, que no se puede justificar en el principio de progresividad.

Este argumento sería válido si la reducción de la base imponible se justificara como un beneficio económico, como una recompensa económica, ofrecida a quienes fijen su residencia en municipios en riesgo de despoblamiento; como una retribución económica, en forma de ahorro fiscal, por los beneficios sociales que generan los residentes en dichos municipios. Si el ahorro fiscal que resultara de la aplicación de la reducción de la base imponible fuera sustitutorio de una prestación económica, tendría sentido comparar el ahorro que obtienen dos contribuyentes residentes en un mismo municipio, respecto a la cuota tributaria que habrían debido pagar si no estuviera contemplada esta reducción. Sería discriminatorio, en efecto, que se beneficiara más a unos contribuyentes que a otros, todos ellos residentes en un mismo municipio en riesgo de despoblamiento, por el hecho de obtener más rentas que otros. Es por eso, precisamente, por lo que resulta discriminatoria la deducción por residencia habitual en zonas rurales regulada en el art. 12 bis Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, consistente en la deducción de la cuota tributaria autonómica en un porcentaje de la propia cuota íntegra autonómica (25). Y es que, si todos los residentes en el mismo municipio son igualmente merecedores de un beneficio o recompensa económica, en forma

(24) En estos términos se manifestaron los redactores de la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, para quienes, la consecuencia de la reducción del mínimo personal y familiar en la base imponible introducido por la Ley 40/1998, «cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio), ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente». Según los redactores de la Exposición de Motivos, ello implica «aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia».

(25) En el caso de Castilla-La Mancha, dependiendo de la población del municipio y del grado de despoblación, se deduce de la cuota íntegra autonómica un porcentaje un 20% o un 15% de la propia cuota íntegra. Consiguientemente, en esta comunidad autónoma, el importe a deducir de la cuota íntegra se encuentra en función de la base imponible, ya que, a mayores bases imponibles, mayor también será la cuota íntegra autonómica.

de ahorro fiscal, no estaría justificado recompensar más a quienes obtienen más rentas y menos a quienes menos rentas obtienen.

Sin embargo, si la razón para reducir la base imponible es la exclusión de gravamen de la renta indisponible para pagar tributos, entonces, la diferente contribución al sostenimiento de los gastos públicos que resultase de la aplicación de la escala general del impuesto sobre una base imponible reducida en la cuantía de los gastos necesarios para satisfacer necesidades personales y familiares no podría ser considerada discriminatoria. Dos personas que fueran obligadas a tributar según su renta disponible, y obligadas a pagar el tributo que resultara de aplicar una tarifa progresiva sobre una base imponible reducida en la cuantía de los gastos necesarios de desplazamiento y estancia, contribuyendo cada una en función de su capacidad económica, no podrían considerarse desigualmente tratadas, aunque la aplicación de la misma reducción de la base imponible diera lugar a un diferente ahorro fiscal. El efecto regresivo sería consustancial a la aplicación de una tarifa progresiva. En un impuesto progresivo, como el IRPF, el aumento en la misma cuantía de dos bases imponibles diferentes produce un diferente incremento impositivo, al igual que la reducción en la misma cuantía de dos bases imponibles diferentes da lugar a un diferente ahorro fiscal. De la misma manera que no consideraríamos discriminatorio, por regresivo, la reducción de los rendimientos íntegros en el importe de los gastos necesarios para obtenerlos, tampoco deberíamos considerar regresivo reducir la base imponible en la cuantía de los gastos necesarios para satisfacer necesidades personales y familiares.

6. LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LAS DIFERENCIAS ENTRE RESIDENTES EN DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

De acuerdo con el art. 46 de la Ley 22/2009, en el IRPF, las comunidades autónomas de régimen común podrán asumir competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, pudiendo establecer incrementos o disminuciones en las cuantías, con el límite del 10%, y sin que puedan regular los conceptos ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos. También podrán asumir competencias normativas sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general. Asimismo, podrán asumir competencias sobre las deducciones de la cuota íntegra autonómica, por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta; además de por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad autónoma. Finalmente, también podrán asumir competencias normativas sobre aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual. Así pues, actualmente, las comunidades autónomas de régimen común no tienen cedidas competencias normativas para establecer reducciones de la base imponible del IRPF, como la propuesta por gastos extraordinarios de desplazamiento y estancia soportados por contribuyentes que deben desplazarse fuera de su municipio de residencia para recibir servicios esenciales. No obstante, una reducción en la base imponible podría ser sustituida por una deducción de la cuota íntegra autonómica cuyo importe fuera el resultado de la aplicación del tipo medio de gravamen autonómico sobre los gastos extraordinarios soportados por los residentes en territorios alejados de las poblaciones en las que se prestan los servicios esenciales. Tal deducción de la cuota íntegra autonómica

produciría un efecto equivalente a una exención con progresividad, es decir, equivalente a una reducción de la base imponible de la renta indisponible que, sin embargo, sería computada a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable.

Ahora bien, que los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica no debería depender de la comunidad autónoma en la que residan. Que el IRPF de una persona se cuantifique o no de acuerdo con la medida de su renta disponible no debería depender de las competencias normativas ejercidas por la comunidad autónoma en la que resida habitualmente. De la comunidad autónoma de residencia puede depender la intensidad del gravamen sobre la renta disponible del contribuyente. La comunidad autónoma puede decidir que, de acuerdo con la capacidad económica, se contribuya en mayor o menor medida. Por eso, la cesión de competencias normativas para regular la escala autonómica no supone vulneración alguna del principio de igualdad. De la comunidad autónoma de residencia puede depender el que resulten aplicables unos u otros beneficios fiscales, establecidos como medio para la consecución de objetivos extrafiscales. Por eso, tampoco resulta necesariamente discriminatorio el establecimiento de diferentes deducciones de la cuota íntegra autonómica, siempre que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. De la comunidad autónoma de residencia puede depender, incluso, la cuantía del mínimo personal y familiar a efectos de la determinación de la cuota íntegra autonómica, pues el coste de la vida no es igual en todo el territorio nacional. Por eso, como se ha señalado, no resulta necesariamente discriminatoria la aplicación de diferentes importes del mínimo personal y familiar, según la comunidad autónoma en la que se resida. Sin embargo, que la renta destinada a satisfacer gastos necesarios de desplazamiento y estancia para recibir servicios esenciales se considere o no como renta indisponible y, consiguientemente, que resulte o no sometida a gravamen, no debería depender de la comunidad autónoma en la que se resida.

En efecto, como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/2002, de 22 de mayo, y después ha reiterado en distintas ocasiones, «la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica». Así pues, resulta discriminatorio el establecimiento de excepciones al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, cuando estas excepciones no sean adecuadas y proporcionadas a la consecución de un fin de interés general. Resulta discriminatorio, pues, que unos ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mientras que la contribución de otros ciudadanos no venga determinada por la medida de su capacidad económica, sin que esa diferencia sea adecuada y proporcionada para la consecución de una finalidad de interés general. Pues bien, de la misma manera, resultaría discriminatorio que unos ciudadanos contribuyeran de acuerdo con su capacidad económica, de acuerdo con la cuantía de su renta disponible,

por haber establecido la comunidad autonómica en la que residen una deducción de la cuota tributaria autonómica como la arriba descrita, mientras que la renta indisponible de otros ciudadanos, la de aquellos que residieran en comunidades autónomas que no hubieran establecido tal deducción tributaria, resultara gravada en el IRPF. Esa discriminación solamente resultaría justificada si la falta de regulación de tal deducción autonómica fuera adecuada y proporcional para la consecución de un fin de interés general.

Es cierto que el Tribunal Constitucional también ha declarado que el territorio puede ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables. En la Sentencia 60/2015, de 18 de marzo, el Tribunal Constitucional señaló que hay diferencias de trato que vienen dadas «por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española». Según el Tribunal, «[l]as desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, no solo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas». Es cierto, también, que el Tribunal Constitucional contrapone las diferencias de trato que vienen dadas por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial, de aquellas otras consagradas en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la comunidad autónoma. Y es cierto, además, que en la Sentencia 60/2015, el Tribunal Constitucional consideró el territorio como un elemento de discriminación, no porque una comunidad autónoma hubiera establecido una deducción tributaria en el ejercicio de sus competencias normativas, sino porque esa deducción autonómica solamente podía ser aplicada por unos sujetos pasivos del impuesto, los residentes en dicha comunidad autónoma, y no por los demás sujetos pasivos. Sin embargo, el hecho de que el Tribunal Constitucional considere que las diferencias de trato resultantes del ejercicio de las competencias normativas autonómicas puedan ser legítimas, y el hecho de que se declare la inconstitucionalidad de una deducción autonómica por diferenciar por razón de la residencia en la comunidad autónoma, no permite concluir que es constitucional cualquier diferencia de trato que sea el resultado del ejercicio de las competencias normativas en materia tributaria por las comunidades autónomas. No cabe concluir, en definitiva, que cualquier diferencia entre dos contribuyentes del IRPF, que sea resultado del diferente ejercicio de las competencias normativas cedidas por el Estado a las comunidades autónomas en relación con este impuesto, será constitucionalmente legítima.

El art. 46.1 de la Ley 22/2009 atribuye competencias normativas a las comunidades autónomas para establecer deducciones de la cuota íntegra autonómica, que solamente resultarán aplicables, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 30.2 de esta misma ley, por los contribuyentes que tengan su residencia habitual en dicho territorio. La residencia habitual en el territorio de una determinada comunidad autónoma se convierte así en presupuesto de aplicación de las deducciones de la cuota tributaria autonómicas establecidas por la comunidad autónoma en la que se reside habitualmente. Según en qué comunidad autónoma tenga un contribuyente del IRPF su residencia habitual, aplicará unas u otras deducciones de la cuota tributaria autonómica. Dos contribuyentes del IRPF con la misma renta disponible, por tanto, contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos en una u otra cuantía dependiendo de la comunidad en la que residan. Esa diferencia de trato entre contribuyentes del IRPF residentes en diferentes comuni-

dades autónomas, que resulta de la existencia de diferentes poderes tributarios, no debe ser considerada necesariamente inconstitucional. Ahora bien, la autonomía financiera reconocida constitucionalmente a las comunidades autónomas tampoco permite justificar cualquier diferencia de trato entre residentes en distintos territorios autonómicos. Como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 14/1998, de 22 de enero, para que la desigualdad que resulta del ejercicio de las competencias autonómicas sea constitucionalmente legítima, no basta con que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad. Además, el Tribunal Constitucional exige que resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin. Pero, también, que quede salvaguardada en todo caso la igualdad básica de todos los españoles. Por eso, en la Sentencia 96/2002, de 22 de mayo, el Tribunal Constitucional consideraba contrario a la igualdad, como garantía básica del sistema tributario, «localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta».

Así pues, si resulta contraria a la igualdad la diferenciación de trato que resulta del ejercicio de la competencia normativa de una comunidad autónoma, cuando la aplicación de esa normativa autonómica da lugar a que un sector o grupo de sujetos no contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, sin que haya una razón que lo justifique, sin que exista una justificación razonable que legitime la medida diferente, más allá de la residencia en la comunidad autónoma, de la misma manera, como ya se ha señalado, también resultaría contrario a la igualdad que unos ciudadanos, los residentes en una comunidad autónoma que hubiera establecido una deducción autonómica por gastos de desplazamiento y estancia, contribuyeran de acuerdo con la cuantía de su renta disponible, mientras que la renta indisponible de otros ciudadanos, la de aquellos que residieran en comunidades autónomas que no hubieran establecido tal deducción tributaria, resultara gravada en el IRPF. La contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica no puede depender de cómo ejerzan las comunidades autónomas sus competencias normativas. Ni las comunidades autónomas deberían ser competentes para establecer desgravaciones fiscales de los tributos estatales cedidos, que proporcionen un beneficio fiscal a los residentes en el territorio de una comunidad autónoma por el solo hecho de ser residentes en dicho territorio, ni tampoco las comunidades autónomas deberían ser competentes para establecer desgravaciones fiscales en esos mismos tributos, de cuya aplicación dependa que los contribuyentes del impuesto contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, de acuerdo con la medida de su renta disponible. Por eso, una desgravación tributaria como la propuesta, que excluyera de gravamen la renta destinada forzosamente a gastos de desplazamiento y estancia, no debería articularse como una deducción de la cuota íntegra autonómica, ni siquiera como una deducción con efecto equivalente a una reducción de la base imponible con progresividad, sino como una reducción estatal de la base imponible.

7. CONCLUSIONES

Un reducido porcentaje de la población española debe desplazarse fuera del municipio en el que reside, a una localidad distinta de la que habitualmente se desplazan estos contribuyentes para desarrollar una actividad retribuida por cuenta propia o ajena, con tal de recibir servicios esenciales, indispensables para poder satisfacer las necesidades básicas de su vida personal o social de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar. Entre esos servicios esenciales, cuya concreción corresponde realizar –de forma más o menos genérica– al legislador, parece razonable incluir, al menos, los servicios sanitarios, educativos, farmacéuticos, ópticos, odontológicos u ortopédicos. Estas personas deben destinar necesariamente una parte de su renta a cubrir los gastos de desplazamiento y, en ocasiones de estancia, en las localidades donde tales servicios son prestados. La renta destinada a satisfacer dichos gastos necesarios de desplazamiento y estancia no se encuentra disponible para pagar tributos y, consiguientemente, no es indicativa de capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por esa razón, porque la renta obtenida durante el período impositivo, en la cuantía de los recursos destinados a satisfacer los gastos necesarios de desplazamiento y estancia, no es indicativa de capacidad económica, no debe estar sometida a gravamen, por lo que se ha defendido la exclusión del gravamen de la renta destinada a satisfacer tales gastos, con fundamento en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Esa exclusión del gravamen no debe depender, ni de la base imponible del contribuyente, ni tampoco del número de habitantes del municipio de residencia, sino de la necesidad del gasto efectuado.

Más allá de la exclusión de gravamen de la renta destinada por el contribuyente a satisfacer los mencionados gastos necesarios por desplazamiento y estancia, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no justifica una compensación económica, en forma de ahorro fiscal, por los servicios públicos esenciales que no reciben las personas residentes en municipios en riesgo de despoblamiento. Tan difícil resulta aceptar que los servicios públicos proporcionen un beneficio indicativo de capacidad económica, susceptible de gravamen independientemente de la titularidad de recursos disponibles, como aceptar que la no recepción de servicios públicos esenciales ponga de manifiesto una reducción de la capacidad contributiva determinada por el beneficio que se deja de recibir. Si bien la no recepción de servicios públicos esenciales no parece ser indicativa de menor capacidad contributiva, una compensación económica en forma de ahorro fiscal otorgada por la falta de prestación de servicios públicos en el municipio de residencia podría estar justificada en la exhortación constitucional a los poderes públicos a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa. El establecimiento de una desgravación tributaria, como compensación por la falta de prestación de servicios públicos esenciales en el municipio de residencia, aunque supondría una diferenciación entre contribuyentes con igual renta disponible, no debería ser considerada como una diferenciación injustificada entre contribuyentes del impuesto.

Algunas CC. AA. han establecido deducciones de la cuota íntegra autonómica, aplicables solamente por contribuyentes residentes en municipios considerados en riesgo de despoblamiento, o cuya población no supere un determinado número de habitantes. Estas deducciones tributarias introducen una diferenciación normativa por razón del te-

ritorio en el que el contribuyente tiene su residencia. A la diferenciación normativa por razón de la comunidad autónoma de residencia, se añade una diferenciación normativa por razón del municipio en el que se encuentre la residencia habitual del contribuyente. La diferenciación normativa introducida por las deducciones autonómicas no puede justificarse con fundamento en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Su fundamento, más bien, se encuentra en el objetivo extrafiscal de lucha contra la despoblación, mediante la concesión de incentivos económicos a los residentes en territorios despoblados en forma de ahorro fiscal. No obstante, la regulación de algunas de estas deducciones autonómicas no es consecuente con el objetivo extrafiscal, ya que realizan distinciones de dudosa justificación. En este sentido, resulta poco razonable establecer un beneficio fiscal cuya aplicación se condicione a que la base imponible del contribuyente no supere una determinada cuantía. Y todavía menos razonable resulta cuantificar el beneficio fiscal en función de la cuantía de la base imponible, incrementando el beneficio a medida que aumenta la base imponible.

El establecimiento de un límite máximo de renta solamente se encuentra justificado cuando se trata de prestaciones sociales articuladas como desgravaciones tributarias. Solo en ese caso se encuentra justificado condicionar la ayuda económica a la insuficiencia de recursos para cubrir una necesidad. En este sentido, resulta justificado subvencionar fiscalmente el arrendamiento, adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual a quienes no disponen de recursos suficientes para acceder a una vivienda. En cambio, no se encuentra justificado condicionar la aplicación de una desgravación tributaria a que la base imponible no supere un determinado importe cuando el ahorro fiscal es un medio para retribuir las externalidades positivas de determinadas conductas, como la fijación de la residencia en territorios poco poblados. Precisamente, carece de justificación el establecimiento de este requisito para la aplicación de desgravaciones tributarias que retribuyen los beneficios sociales generados por los residentes en territorios despoblados. Por eso, carece de justificación el establecimiento del requisito de renta para aplicar deducciones autonómicas por arrendamiento o adquisición de vivienda, por nacimiento o adopción, por gastos de guardería y de estudio, cuando solamente son aplicables por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento.

La exclusión del gravamen de la renta destinada a cubrir los gastos necesarios por desplazamiento y estancia, soportados para recibir servicios esenciales en un municipio distinto al de residencia, debería permitir que dos personas con igual renta disponible, una vez satisfechos los gastos en los que cada una de esas personas incurre para obtener renta y para satisfacer sus necesidades personales y familiares, contribuyan en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. La equiparación de los contribuyentes según su renta disponible sólo se puede conseguir mediante una reducción de la base imponible en el importe de los gastos necesarios por desplazamiento y estancia por razón de la distancia entre el municipio de residencia y aquél al que debe desplazarse el contribuyente para recibir servicios esenciales. Puesto que la razón para reducir la base imponible es la exclusión de gravamen de la renta indisponible para pagar tributos, entonces, el efecto regresivo que produciría la aplicación de una reducción de la base imponible no podría ser considerado discriminatorio. Dos personas que fueran obligadas a tributar según su renta disponible, y obligadas a pagar el tributo que resultara de aplicar una tarifa progresiva sobre una base imponible reducida en la cuantía de los gastos necesarios de desplazamiento y estancia, contribuyendo cada una en función de su capa-

cidad económica, no podrían considerarse desigualmente tratadas, aunque la aplicación de la misma reducción de la base imponible diera lugar a un diferente ahorro fiscal.

Finalmente, se ha defendido que el gravamen de los gastos extraordinarios de desplazamiento y estancia, que soportan aquellos contribuyentes que deben desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios esenciales, no debería depender de que las comunidades autónomas en las que residan habitualmente ejerzan o no las competencias normativas cedidas por el Estado en relación con el IRPF. Aun cuando las CC. AA. de régimen común podrían establecer una deducción de la cuota íntegra autonómica por el importe resultante de multiplicar la cuantía de los gastos necesarios por el tipo medio de gravamen, cuyo efecto se aproximaría al de una reducción de la base imponible, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica no debería depender de la comunidad autónoma en la que se resida. Puesto que resulta contrario a la igualdad la diferenciación de trato que resulta del ejercicio de la competencia normativa de una comunidad autónoma, cuando la aplicación de esa normativa autonómica da lugar a que un sector o grupo de sujetos no contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, de la misma manera, también resultaría contrario a la igualdad que solo los residentes en una comunidad autónoma que hubiera establecido una deducción autonómica por gastos de desplazamiento y estancia contribuyeran de acuerdo con la cuantía de su renta disponible. Por eso, una desgravación tributaria como la propuesta, que excluyera de gravamen la renta destinada forzosamente a gastos de desplazamiento y estancia, no debería articularse como una deducción de la cuota íntegra autonómica, ni siquiera como una deducción con efecto equivalente a una reducción de la base imponible con progresividad, sino como una reducción estatal de la base imponible.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso Madrigal, F. J. (2006): “La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados”, *Impuestos*, n.º 22: 329-362.
- Birk, D. (2001): “Elterliche Zuwendungen als Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit?” en W. Dreneck y R. Seer (dir.): *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, Dr. Otto Schmidt, Köln: 339-356.
- Castillo Murciego, A.; López Laborda, J.; Rodrigo Sauco, F. y Sanz Arcega, E. (2018): “Incentivos fiscales para la fijación o atracción de la población a un territorio: una revisión de la investigación aplicada”, [<http://catedradespoblaciondpz.unizar.es/wp-content/uploads/2021/07/Informe-Cátedra-2018-2-Castillo-et-al.pdf>].
- Cors Meya, F. J. (1986): “Las tasas en el marco de un sistema tributario justo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 51: 325-340.
- Dumont, G.-F. (2018): “¿Despoblación o despoblamiento en la Unión Europea?”, *Population & Avenir*, n.º 743: 3.
- Esteban Laleona, S.; De Frutos Madrazo, P.; García Asensio, J. M.; García Gómez, B. y Herce, J. A. (coord.) (2019): “Una fiscalidad diferenciada para el progreso de los territorios despoblados en España” [https://www.foes.es/esp/Servicios/Documentos_Utiles/]

- INFORME_DE_FISCALIDAD_DIFERENCIADA/Informe_Una_Fiscalidad_diferenciada_progreso_territorios_despoblados_Espana/file_23237.htm].
- Goerlich, F. J.; Maudos, J. y Mollá, S. (2021): *Distribución de la población y accesibilidad a los servicios en España*, Fundación Ramón Areces, Madrid.
- Herrera Molina, P. M. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid.
- Lang, J. (1990): “Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrecht”, *Steuer und Wirtschaft*, n.º 4: 331-348.
- Lang, J. (1985): “Tributación familiar”, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, n.º 94: 407-435.
- Lozano Serrano, C. (2012): “La capacidad económica en las tasas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 153: 49-122.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1996): *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.*, Colex, Madrid.
- Orón Moratal, G. (2019): “Sobre la justicia e igualdad en la contribución al sostenimiento del gasto público del gasto público por determinados contribuyentes y su relación con el disfrute de servicios públicos” [<https://rpdft.org/2019/10/25/2202/>].
- Simón Acosta, E. (1997): “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Familia y cargas familiares”, en A. M. Cayón Galiardo y J. Arrieta Martínez de Pisón (coord.): *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid.
- Tipke, K. (2003): *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, 2.^a ed., Dr. Otto Schmidt, Köln.
- Vidal Martí, B. y De Miguel Monterrubio, M. (2007): “Análisis de aspectos concretos de la reforma del IRPF: rentas del trabajo, tarifa, mínimos y deducciones”, *Carta tributaria. Monografías*, n.º 18: 3-25.