



Doi: <https://doi.org/10.17398/2695-7728.38.425>

MEDIDAS FISCALES EN LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LA RENTA
PARA EVITAR LA DESPOBLACIÓN DE LAS ZONAS RURALES.
ESTRATEGIA ESTATAL Y AUTONÓMICA

*FISCAL MEASURES IN INCOME TAXES TO AVOID THE
DEPOPULATION OF RURAL AREAS. STATE AND REGIONAL
STRATEGY*

ROSA GALAPERO FLORES¹

Universidad de Extremadura

Recibido: 04/05/2022 Aceptado: 09/11/2022

RESUMEN

Desarrollo de las medidas fiscales para combatir la despoblación de los territorios despoblados en los impuestos que gravan la renta, IRPF e Impuesto sobre Sociedades. Incidencia de la fiscalidad en la repoblación de territorios despoblados. Competencias normativas de las Comunidades Autónomas en la promulgación de beneficios fiscales de carácter autonómico en el ámbito del IRPF.

Palabras clave: Despoblación, impuestos, IRPF, IS, Comunidades Autónomas, tributos cedidos.

¹ Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura. Doctora en Derecho. Curriculum investigador avalado por cuatro Sexenios de Investigación. Líneas de investigación: Derecho Tributario estatal, Derecho Tributario Autonómico, Derecho tributario local; Derecho tributario empresarial. Carrera docente de 30 años.

ABSTRACT

Development of fiscal measures to combat the depopulation of depopulated territories in taxes levied on income, personal income tax and Corporation Tax. Impact of taxation on the repopulation of depopulated territories. Regulatory powers of the Autonomous Communities in the promulgation of tax benefits of an autonomous nature in the field of Personal Income Tax.

Keywords: Depopulation, taxes, Personal Income Tax, IS, Autonomous Communities, assigned taxes.

Sumario: 1. Situación actual de la España rural vaciada. 2. ¿Sirven las medidas fiscales para incentivar a la población a trasladar su residencia a un territorio despoblado? 3. Regulación de medidas fiscales para combatir la despoblación en la normativa del IRPF. 3.1. Residencia habitual, su determinación a efectos del IRPF. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español. Criterios legales para su determinación 3.1.1. La permanencia durante más de 183 días en España. 3.1.2. El centro de intereses económicos. 3.1.3.- La residencia del cónyuge e hijos menores. 3.2. Bonificaciones fiscales en el IRPF para incentivar a la población de la España despoblada. 4. Medidas fiscales establecidas en las Comunidades Autónomas para su aplicación al gravamen autonómico en el IRPF. 5. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas como incentivo para asentarse en territorios despoblados. 6. La financiación de las Comunidades Autónomas para el futuro y la dimensión población de los territorios, su incidencia en los tributos cedidos. Referencias bibliográficas.

1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ESPAÑA RURAL VACIADA

La despoblación del medio rural es una de las realidades más severas de las que confluyen en este marco de regresión demográfica nacional, pero con peculiaridades estructurales que deben ser tenidas en cuenta. La causa principal del problema de despoblación de la mayoría de las provincias y zonas rurales radica, sin duda, en las menores oportunidades económicas en ellas frente a otros sitios de España o el extranjero. Pero una parte no mínima del problema deriva de la bajísima natalidad y mayor grado de envejecimiento de las tierras que sufren este fenómeno.

El vaciamiento de la mayor parte del territorio español, además de provocar un grave problema de desequilibrio socio territorial, compromete también las

cuentas públicas –encarecimiento de los costes de prestación de servicios públicos y sostenimiento de infraestructuras-, y supone una pérdida de potenciales activos de riqueza por el desaprovechamiento de recursos endógenos.

Como se ha indicado en el Documento elaborado por la Comisión de Despoblación de la Federación Española de Municipios y Provincias,

“El Estado de las autonomías no ha supuesto una ruptura con el modelo territorial español de concentración de población en el centro y el eje mediterráneo, ni con la polarización rural-urbana, ni ha generado modelos territoriales nuevos capaces de fortalecer la capacidad de fijar y atraer población de los núcleos intermedios prestadores de servicios de ámbito comarcal, a partir de la activación económica de las potencialidades de sus territorios. Hoy los riesgos demográficos se acumulan en función de la ruralidad de las provincias y comarcas, y de su exposición al efecto de atracción y concentración de las capitales de provincia, de comunidad y a las áreas metropolitanas”.

La España rural se desangra demográficamente a un ritmo medio de cinco habitantes menos cada hora. Esa es la dramática radiografía que arrojan los datos del Instituto Nacional de Estadística y que colocan a 14 de las 50 provincias españolas en situación crítica, con el 80% de sus municipios en grave riesgo de extinción.

El problema, agravado exponencialmente por el envejecimiento progresivo de las zonas rurales, no es nuevo, aunque las soluciones, a golpe de gasto público, lejos de arrojar un rayo de esperanza no permiten ser demasiado optimistas ante el futuro.

Convertir el círculo vicioso de la despoblación en un círculo virtuoso en el que las áreas rurales puedan poner en valor su ventaja competitiva y convertirse en foco de creación de riqueza -no exclusivamente con la actividad agrícola sino también con las oportunidades que da Internet o la oferta de ocio que ofrece el turismo rural-, un modelo productivo que se apoye en tres pilares: infraestructura digital, reforma fiscal y educación. Sin olvidar el pilar más importante que es la generación de empleo.

Vamos a tratar cómo se puede combatir la despoblación de las zonas rurales estableciendo medidas fiscales que supongan un incentivo en la generación de tejido productivo, en los impuestos directos estatales que gravan la renta; por un lado, la renta de las personas físicas, y, por otro lado, la renta de las sociedades. Dedicándonos especialmente al IRPF, por tratarse de un impuesto que

afecta a mayor número de personas; sin olvidar, por supuesto, que lo importante es la generación de riqueza en este tipo de territorios, es decir, que lo verdaderamente necesario para estos territorios es el establecimiento de industrias, de cualquier tipo, aún a sabiendas de que las industrias que más riqueza generan son las industrias pesadas, que son las que no quieren los propios ciudadanos y las asociaciones ecologistas; porque no podemos perder de vista que no podemos sustituir el progreso de los pueblos por la protección de la naturaleza, debemos conseguir, con las herramientas necesarias que convivan ambas situaciones, esto es, la protección al medio ambiente y por otro lado, el necesario progreso de los pueblos para que sus habitantes puedan progresar y no se vean obligados a emigrar a territorios poblados, pero que sí les ofrecen oportunidades.

También pueden llegar a ser de gran relevancia las medidas fiscales que se puedan establecer en el Impuesto sobre Sociedades, para así incentivar a las empresas.

La imposición sobre la renta afecta tanto a las empresas como a las personas físicas, ambas tanto las personas físicas como las jurídicas son elementos indispensables para el desarrollo de una población.

Como veremos, la que llamaremos la “España despoblada” no es un todo uniforme, ni en el tipo de problemas que se afrontan, ni en la gravedad de los mismos.

1.- Hay un grupo de provincias especialmente afectadas por la despoblación y el declive demográfico, con una pirámide poblacional envejecida y cuyo ritmo de crecimiento está claramente por debajo de la media del país, aunque sus indicadores de renta por habitante o de tasa de paro –comparativamente positivos– puedan encubrir el deterioro de sus condiciones de progreso económico: es la España despoblada que decrece.

2.- También hay, en la España despoblada, provincias que aún cuentan con una buena dotación de población joven y que no han sufrido con tanta intensidad la pérdida de empleos y de capital humano. Por el contrario, se trata de provincias con un peso considerable de la agricultura y escaso nivel industrial, con elevadas tasas de paro y renta per cápita muy por debajo de la media española: es la España despoblada que se estanca.

3.- Finalmente, un tercer grupo de provincias muestra, ya desde hace unos años, unos indicadores en clara mejoría, con elevado peso de la industria, bajas tasas de desempleo y un aceptable crecimiento económico, con capitales diná-

micas que están ayudando a recuperar el resto del territorio: es la España despoblada que remonta. Caracterizar adecuadamente la geografía de la despoblación en España es, por tanto, necesario para realizar un buen diagnóstico de los problemas y diseñar un marco acertado de propuestas en línea con los objetivos de cohesión territorial.

En términos europeos, por tanto, España sí es un país poco poblado. Si se compara su densidad de población con la de otros grandes países de Europa, los 93 habitantes/km² de España están lejos de los 119 de Francia, los 206 de Italia, los 240 de Alemania o los 279 de Reino Unido. Las diferencias son aún mayores con otros países más pequeños, como Bélgica (381) o Países Bajos (507), y también son importantes con relación a Dinamarca (136), Polonia (124) o Portugal (112). En cambio, sí se supera a Grecia (81) y, por supuesto, a los países que forman la península escandinava: Suecia (24), Finlandia (18) y Noruega (15). En realidad, estas diferencias no son recientes; la densidad de población de España siempre estuvo por debajo de la mayoría de los países europeos. “El caso español es un caso anómalo, cuya adecuada comprensión exige remontarse mucho más atrás”, dejó escrito hace tiempo Jordi Nadal (1975), reconociendo que el poblamiento del país a comienzos del siglo XVIII era muy inferior a las posibilidades del territorio. A la altura de 1700, España todavía no había alcanzado los 20 habitantes/km², cifra que era más del doble en Reino Unido, Alemania, Italia y Francia y más del triple en Bélgica y Países Bajos. La distancia con estos países aún siguió aumentando –excepto con Francia– hasta comienzos del siglo XX. En suma, el reducido poblamiento del territorio español no es un fenómeno nuevo, de modo que no ha de sorprender que los territorios menos poblados de España hayan estado casi siempre entre los menos poblados de Europa.

2. ¿SIRVEN LAS MEDIDAS FISCALES PARA INCENTIVAR A LA POBLACIÓN A TRASLADAR SU RESIDENCIA A UN TERRITORIO DESPOBLADO?

Dentro de los fines de los tributos, como por todos es conocido, se encuentran los fines no recaudatorios; es decir, la utilización de los tributos como medios para llevar a cabo una política económica.

La actual LGT de 2003 reconoce la extra fiscalidad de los tributos al disponer que los tributos «además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución» (artículo 2.1).

Debemos entender este precepto en el sentido de utilizar el sistema impositivo para incentivar a la población a trasladar su residencia habitual a un territorio que no le va a ofrecer las mismas condiciones económicas que un territorio en el que el ciudadano tiene todo tipo de ofertas tanto económicas como de ocio. De esta forma, se puede hacer uso de la fiscalidad para incentivar a las empresas a establecerse en medios rurales despoblados y a contratar trabajadores residentes en esos lugares, o bien desplazar a trabajadores a zonas despobladas para fijar y asentar población en entornos rurales.

3. REGULACIÓN DE MEDIDAS FISCALES PARA COMBATIR LA DESPOBLACIÓN EN LA NORMATIVA DEL IRPF

Veamos cuáles son las medidas que contiene el IRPF para aplicar a contribuyentes cuya residencia fiscal se encuentre en la España despoblada. En lo que se refiere al IRPF, su régimen jurídico es la Ley 35/2006, modificada por la ley 26/2014, y el Real Decreto Ley 27/2018 y el Reglamento del Impuesto de 2007 cuya última modificación es de 2018.

Se trata como por todos es sabido, de un impuesto cuya recaudación es compartida entre el Estado y las CCAA y además las CCAA tienen capacidad normativa otorgada por la ley, actualmente es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

En primer lugar, hay que indicar que la legislación aplicable no contiene ninguna norma expresa que de alguna forma favorezca al establecimiento de personas físicas en los territorios con despoblación.

La estrategia estatal para favorecer la afluencia de población en las zonas despobladas puede venir desde distintas vías, una de ellas es mediante el establecimiento de medidas fiscales desde la imposición sobre la renta. Las medidas fiscales son las se pueden arbitrar a través de bonificación fiscal como pueden ser reducciones o deducciones fiscales.

Los incentivos fiscales en el IRPF recaen sobre situaciones que cumplen con los puntos de conexión de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, como es, esencialmente, el de la residencia habitual.

En las medidas que se pueden establecer, la residencia no actúa como un elemento de discriminación entre residentes en zonas rurales y los no residentes en dichas zonas, sino como el principal parámetro de una política fiscal diferenciada dirigida a garantizar el principio constitucional de igualdad material de los individuos.

3.1. Residencia habitual, su determinación a efectos del IRPF. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español. Criterios legales para su determinación

La determinación de la residencia habitual como punto de conexión es este asunto es de gran relevancia, a efectos de aplicar, en su caso, los beneficios fiscales.

La Constitución española reconoce en el artículo 19 el derecho fundamental de las personas de nacionalidad española «a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional». Los ciudadanos tienen plena libertad para elegir y trasladar su residencia, también por imperativo de los artículos 21 y 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea donde se reconoce la libre circulación de personas dentro del mercado interior.

Las razones personales para que se lleven a cabo cambios de residencia pueden obedecer a múltiples circunstancias y, entre ellas, se pueden encontrar los motivos de planificación fiscal, máxime en un Estado de estructura descentralizada con multitud de normativas que acrecientan la diversidad del sistema tributario español (artículo 133.2 de la Constitución Española).

El artículo 157.1 de la Constitución prevé la cesión total o parcial de los impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. La norma fundamental ha sido desarrollada en esta materia por los artículos 10 y 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. El alcance y las condiciones de la cesión se complementan actualmente con las previsiones de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias².

² Montserrat Hermosín Álvarez, “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una menor tributación efectiva, *Revista Quincena Fiscal* 21 (2016), (BIB 2016/85650).

Cómo ya hemos señalado, la residencia habitual se presenta como el elemento clave de la sujeción a determinados impuestos. Vamos a referirnos a la definición que contiene la normativa reguladora del IRPF para determinar la sujeción del contribuyente. Por ser la única definición que contiene nuestra legislación del concepto residencia habitual en territorio español.

Así pues, se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en España cuando se cumpla cualquiera de los tres requisitos siguientes:

- Permanencia durante más de 183 días.
- Centro de intereses económicos.
- Residencia del cónyuge e hijos menores (presunción «iuris tantum»).

Si no se cumple ninguno de estos requisitos, la persona física tendrá la consideración de no residente y, en la medida que obtenga rentas en España, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

3.1.1. *La permanencia durante más de 183 días en España*

Siguiendo el contenido del artículo 9.1 de la LIRPF, aquellas personas que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, se entenderá que tienen residencia habitual en dicho territorio, adquiriendo la cualidad de contribuyente del impuesto.

El cómputo se realiza durante el año natural. Nada se precisa acerca de si los días deben ser o no seguidos, por lo que sólo será determinante el cómputo global, cualquiera que sea la distribución de los mismos a lo largo del año.

La permanencia es un criterio objetivo que hay que identificar con presencia, cuya acreditación presupone una lógica exteriorización de la voluntad de permanencia³.

Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Tratándose de paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año

3 Presentada una declaración del IRPF como residente, aun cuando no pueda considerarse como una confesión a efectos de determinar la residencia fiscal en España, sí establece la existencia de una presunción, debiendo probar el contribuyente, en su caso, que no era efectivamente residente en España. Resolución TEAC de 9 abril 1997.

natural (art. 9.1.a LIRPF).

Con respecto a las ausencias esporádicas hay que señalar que, en principio, no se descuentan los días de ausencia del país, sino que se incluyen como días de estancia o permanencia, siempre que se trate de ausencias de carácter ocasional o aisladas, teniendo en cuenta que la habitual presencia en territorio español no queda desvirtuada y por tanto, la calificación de residente por el criterio de la permanencia.

Las ausencias esporádicas se computan como días de ausencia, y no de permanencia, cuando se acredite la residencia fiscal en otro país (art. 9.1.a) de la LIRPF). En estos casos, el contribuyente debe acreditar la residencia fiscal en otro país y no la permanencia⁴.

El certificado de residencia fiscal mediante el cual se acredite la residencia fiscal en otro territorio debe expresar:

1º) Que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide.

2º) Que la persona está sujeta a imposición en dicho Estado por su renta mundial.

3º) Que se expide por la Autoridad fiscal competente.

4º) Si existe convenio para evitar la doble imposición (CDI), que la persona es residente en el sentido del Convenio.

En relación con el certificado de residencia fiscal emitidos por la Administración Tributaria española habrá que estar a lo regulado en la disposición adicional 2ª de la Orden 3316/2010, de 17 de diciembre.

Para la determinación del período de permanencia existe una excepción a lo expuesto anteriormente, es decir, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de

4 Una persona tiene residencia fiscal en un determinado Estado, cuando está sujeto a tributación en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial, por lo que la demostración de tal hecho exige aportar el certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente de ese país, en el que conste tanto su permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo. STSJ Asturias, de 28 de septiembre de 2007 y STSJ de Madrid, núm. 10594/2008 de 23 julio.

Se acredita la residencia fiscal en otro territorio mediante la aportación de la tarjeta de residencia, por estar expedidos sus pasaportes en el Consulado de Marsella, por así certificarlo el propio Cónsul de Marsella y por así haberlo notificado en su momento a la Delegación de Hacienda de Madrid a los oportunos efectos. SAN de 28 noviembre 2002.

Por el contrario, se ha considerado insuficiente para acreditar la residencia fiscal en otro territorio tanto el permiso de residencia, como el de trabajo. Resolución DGT de 30 noviembre 1999.

colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas [art. 9.1.a) último párrafo de la LIRPF]. En estos supuestos se trata de excluir que la estancia en España de personas procedentes de otros países por un tiempo superior al indicado, pueda considerarse como tiempo de permanencia a efectos de atribuir la condición de residente y, por lo tanto, de contribuyente por el IRPF.

Como bien ha indicado Simón Acosta⁵, el legislador no precisa lo que debe entenderse por «ausencia esporádica» y, en una interpretación práctica, no parece que su significado vaya a variar sustancialmente del de «ausencia temporal». En todo caso, la residencia va a ser entendida con el mismo carácter ciertamente extensivo que siempre ha tenido en nuestras normas tributarias y que puede conducir a conclusiones inaceptables desde el punto de vista del Derecho Internacional. Sin duda, los convenios para evitar la doble imposición van a suavizar este criterio extensivo, pero no parece que los Estados con los que España no tiene firmado convenio de doble imposición vayan a aceptar pasivamente el discutido criterio de las «ausencias esporádicas o temporales».

Asimismo, este cómputo de la permanencia con ausencias esporádicas admite «acreditación en contrario». Así pues, las ausencias esporádicas no se computarán si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro país, algo que, como hemos visto y dependiendo del tipo de trabajo del contribuyente, no siempre va a ser posible.

Por tanto, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, la Administración sólo puede aceptar el certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo.”

La LIRPF ha introducido una más que relevante matización respecto a esta «acreditación». En el caso de que la acreditación provenga de un paraíso fiscal, ésta no va a ser ya suficiente para que una persona deje de ser considerada residente. En estos casos, la Administración Tributaria podrá exigir al contribuyente que «pruebe» su permanencia en el paraíso fiscal durante más de 183 días. Es decir, que demuestre su permanencia efectiva en el Estado donde dice ser residente. Para aportar esta prueba, la persona podrá valerse de cuantos medios de prueba sean admitidos habitualmente en nuestro derecho.

⁵ Eugenio Antonio, Simón Acosta, “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* 917 (2016), (BIB 2016/2228).

3.1.2. *El centro de intereses económicos*

El segundo criterio que la letra b) del apartado 1º del artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece para establecer la residencia de una persona física es el llamado «centro de intereses económicos».

Según la referida letra, se entenderá que una persona es residente en España «cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta».

El art. 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente; en cambio, a la hora de regular la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, el art. 72 de la LIRPF sí establece los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses, definido por el lugar en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF. La aplicación de esta regla permite resolver situaciones en un ámbito doméstico.

Se han considerado criterios objetivos que permiten radicar en centro de intereses económicos, en España o en cualquier otro país: gestión de explotaciones económicas, titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos; titularidad de otros derechos o cuentas bancarias, regularidad de movimientos bancarios, declaraciones en medios de comunicación, etc.

Según dispone el art. 9 b) LIRPF, la persona física será residente en territorio español cuando radique en él el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Por tanto, debe entenderse que la participación indirecta en sociedades debe ser tenida en consideración a los efectos de determinar dónde radica el núcleo principal de intereses económicos del sujeto. A estos efectos pueden ser útiles fórmulas como la participación indirecta en la dirección, el control o el capital de las entidades, a que se refiere el art. 9 MOCDE.

Desde un punto de vista procesal, corresponde a la Administración tributaria la tarea de probar, en su caso, la existencia de este segundo criterio cuando pretenda sostener la residencia del sujeto pasivo en territorio español.

Debe advertirse que este segundo criterio es independientemente del primero. Por tal razón, suele ser un criterio subsidiario, es decir, se hace valer en caso de no poder establecer fehacientemente la residencia a través del criterio de permanencia. En todo caso, será la Administración Tributaria, y no el contri-

buyente, la que deberá demostrar el lugar donde radica el centro de intereses económicos.

Por otra parte, la expresión no deja de ser imprecisa y comporta dificultades probatorias evidentes. En principio, ni la ley ni el reglamento definen qué quiere decir el legislador con «núcleo principal o base de actividades o intereses económicos».

La doctrina viene entendiendo que para establecer ese núcleo o base de actividades o intereses económicos la Administración Tributaria deberá atenerse principalmente a dos elementos:

- Las principales fuentes de renta. De esta forma, se entenderá que el núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos reside en España si la principal fuente de riqueza de la persona física proviene de un núcleo o base situada en España.

- El patrimonio radique en España. Si la mayor parte del patrimonio de la persona física está radicado en España, se entenderá que es residente en España.

3.1.3. *La residencia del cónyuge e hijos menores*

El tercer criterio para establecer la residencia en España de las personas físicas viene recogido en el párrafo cuarto del artículo 9. Textualmente, el precepto legal establece que «se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los dos criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependen de aquél».

Este tercer criterio sigue basándose en una presunción «iuris tantum», es decir, que admite prueba en contrario. Debe resaltarse el hecho de que para que juegue la presunción deben residir en España tanto el cónyuge como todos los hijos menores.

El ordenamiento tributario español no incluye como criterio para fijar la residencia fiscal en España un criterio que está presente en todos los convenios para evitar la doble imposición y que es la pieza maestra para resolver los conflictos de doble residencia: el criterio de la vivienda permanente⁶.

6 IRPF. Sujeto pasivo. Presunción de residencia. Empadronamiento. Acreditación de convivencia con el sujeto pasivo. El certificado de empadronamiento es documento público y fehaciente cuyos datos constituyen una presunción en cuanto a los datos de residencia y por tanto de convivencia que admite prueba en contrario por cualquier medio admitido en Derecho, Sentencia TSJ Cataluña de

3.2. Bonificaciones fiscales en el IRPF para incentivar a la población de la España despoblada

Vamos a distinguir entre las bonificaciones que se pueden establecer a nivel estatal para favorecer a la población de territorios despoblados; y a continuación nos detendremos en el camino que han seguido algunas Comunidades Autónomas.

Como ya hemos indicado no existen en la actualidad ningún tipo de beneficio fiscal en la normativa del IRPF para favorecer a las personas que habitan en territorios despoblados o con riesgo de despoblación.

Por tanto, habiendo analizado la normativa del IRPF, sí se pueden arbitrar una serie de medidas al efecto:

- Mayor reducción en el rendimiento del trabajo personal para trabajadores que presten su trabajo en empresas radicadas en zonas despobladas; la cuantía de los 2.000 euros en concepto de otros gastos elevarla a 2.500.
- Exención total con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual independientemente de la edad del transmitente cuando traslade su vivienda habitual a una zona despoblada.
- En el establecimiento del mínimo personal y familiar del contribuyente que supone la adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares, ampliar tanto el mínimo del contribuyente como los mínimos por ascendientes, descendientes y discapacidad en el supuesto de personas que tengan su residencia habitual en zonas despobladas.

Las deducciones que tenemos en el tramo estatal para calcular la cuota lí-

13/09/2013.

IRPF. Sujeto pasivo. Presunción de residencia. Cónyuges e hijos residentes en el extranjero. En caso de que uno de los cónyuges tenga residencia habitual en España pero su cónyuge y los hijos menores tengan residencia en el extranjero, solamente será contribuyente el cónyuge residente, no atrayendo a su familia a imposición en España, salvo que estén sometidos al IRNR por aquellas rentas de fuente española. Resolución de la DGT núm. 21 de 24 de febrero de 2003)

La prueba en contrario, que corresponde al obligado tributario, podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del presupuesto fáctico a partir del cual se considera probada la residencia del obligado tributario (la residencia habitual del cónyuge y los hijos menores que dependan de él) como el enlace que ha de haber entre dicho presupuesto fáctico y el hecho que se presume (la residencia habitual del contribuyente). Esto último requeriría demostración por parte del obligado tributario de su residencia fiscal en otro país.

IRPF. Sujeto pasivo. Presunción de residencia. La presunción de residencia se puede destruir acreditando que se es residente fiscal en otro país, mediante un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente del país donde se dice residir. Resoluciones de la DGT núm. 1977, de 21/02/1998 (JUR 2001, 202250) y núm. 1127-02, de 25 de julio de 2002 (JUR 2002, 257510).

quida del IRPF, que como sabemos es igual a la cuota íntegra estatal menos las deducciones establecidas en el artículo 68:

- Deducción en el IRPF de los trabajadores residiendo en municipios de menos de 5.000 habitantes del 15 % de la cuota íntegra resultante.
- Establecimiento de la deducción por inversión, ya sea adquisición o rehabilitación, en cualquier tipo de vivienda, aunque no sea la habitual, por ejemplo, segundas viviendas, en territorios despoblados
- Establecimiento de deducciones en actividades económicas, incrementando el tipo de la deducción.
- Deducciones por rentas obtenidas en territorios despoblados, similares a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

En la cuota diferencial se puede ampliar la deducción por maternidad, a favor de las mujeres que cumplan los requisitos establecidos en la norma, en el caso de que su residencia habitual esté en un municipio despoblado o con riesgo de despoblación.

También afectaría esta ampliación de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

4. MEDIDAS FISCALES ESTABLECIDAS EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS PARA SU APLICACIÓN AL GRAVAMEN AUTONÓMICO EN EL IRPF

Como ya hemos indicado el IRPF es un impuesto cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas, por tanto, la recaudación de citado impuesto es compartida. A este derecho de las CCAA se suma la atribución de capacidad normativa de estos Entes.

Todo ello obliga a considerar las reglas de la residencia habitual, a las que ya nos hemos referido, en el territorio de una Comunidad y el cálculo del gravamen autonómico.

Las CCAA tienen competencias normativas atribuidas, aunque la gestión corresponda a la Administración General del Estado, conforme al artículo 46 de la LOFCA en los elementos siguientes:

- El importe del mínimo personal y familiar con el límite del 10 por 100 para cada una de las cuantías.
- La escala autonómica aplicable a la base liquidable general: la estructura

de esta escala deberá ser progresiva.

- Deducciones en la cuota íntegra autonómica por determinadas circunstancias.

- Subvenciones y ayudas públicas.

- Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual.

Como es lógico, son las Comunidades Autónomas con mayor número de estos pequeños municipios y riesgo de despoblación las que contemplan estas deducciones, que se concentran en materia de vivienda y natalidad, dos puntos fuertes para atraer nueva población a núcleos de población pequeños y susceptibles de perjuicios por el efecto de atracción de las grandes ciudades. Vamos a referirnos a algunas de las Comunidades Autónomas que han desarrollado estas deducciones en sus respectivas leyes de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

CANTABRIA

Cantabria es una Comunidad Autónoma que ha hecho uso de sus competencias y, por lo tanto, regula deducciones propias de aplicación a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en este territorio, entre las que se encuentran una serie de deducciones relativas a residir en una zona rural en riesgo de despoblación.

Deducción IRPF contribuyentes con residencia habitual en zonas en riesgo de despoblación

- Por contratos de arrendamiento de viviendas situadas en zonas en riesgo de despoblamiento: el 20% de las cantidades pagadas con un límite de 600 euros en tributación individual y 1.200 en conjunta. Los municipios deben cumplir alguna de estas tres condiciones: menos de 2.000 habitantes, densidad de población de menos de 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado o tasa de envejecimiento de al menos el 30%. La suma de las bases imponibles general y del ahorro menos el mínimo del contribuyente y familiar no puede superar los 22.946 euros en tributación individual y los 31.485 en conjunta.

- Por gastos de guardería en zonas rurales en riesgo de despoblamiento: la deducción es del 30% de los gastos satisfechos con un límite de 600 euros por hijo menor de tres años si se cumplen las condiciones de población, densidad de

población o tasa de envejecimiento del punto anterior y los límites a la suma de las bases imponibles general y del ahorro menos los mínimos personal y familiar, de 22.946 euros en tributación individual y 31.485 en conjunta.

-Por los gastos al trasladar la residencia habitual a una zona en riesgo de despoblamiento por motivos laborales: la deducción es de 500 euros en el periodo impositivo en el que se produzca el traslado y en el siguiente, con los requisitos a los municipios de los dos puntos anteriores y el conocido límite a la base imponible general y del ahorro menos los mínimos personal y familiar de 22.946 euros en tributación individual y 31.485 en conjunta.

Para contribuyentes con residencia habitual en Cantabria que se encuentre en una zona rural en riesgo de despoblación, se establecen una serie de deducciones en la cuota autonómica del Impuesto por residencia, arrendamiento de viviendas, gastos de guardería y gastos por traslado.

Estas deducciones se aplicarán conforme a una serie de reglas y requisitos.

Se entenderá por zona rural en riesgo de despoblamiento aquellos municipios o ayuntamientos que cumplan alguno de los siguientes criterios objetivos:

- a) Población inferior a 2.000 habitantes.
- b) Densidad de población inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado.
- c) Tasa de envejecimiento superior al 30 %.

La Consejería de Economía y Hacienda publicará anualmente mediante Orden la relación de municipios o ayuntamiento que tendrán tal consideración, de acuerdo con los datos oficiales facilitados por el ICANE.

La base de las deducciones contempladas estará constituida por las cantidades justificadas con facturas o recibos y satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios de guardería. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

ÁLAVA

Por ascendientes: la deducción habitual, de 289 euros por ascendiente, se incrementa en un 15% si se reside en un municipio de la provincia con menos de 4.000 habitantes.

ARAGÓN

-Por compra o rehabilitación de vivienda habitual en núcleos rurales o análogos: se contempla una deducción del 5% de las cantidades pagadas en el periodo impositivo, si el contribuyente reside en un municipio de menos de 3.000 habitantes o en una entidad local menor o entidad singular de población. Además, debe tener menos de 36 años, que sea su primera vivienda y que la suma de la base imponible general y del ahorro menos el mínimo del contribuyente y por descendientes no supere los 21.000 euros en tributación individual y 35.000 en conjunta.

-Por nacimiento y adopción del primer y/o segundo hijo en poblaciones de menos de 10.000 habitantes: en estos casos, la deducción es de 100 euros por el primero y 150 euros por el segundo, pero sube a 200 y 300 euros, si la suma de la base imponible general y del ahorro no supera los 23.000 euros en tributación individual y los 35.000 en conjunta.

ASTURIAS

-Por arrendamiento de vivienda habitual: se concede una deducción del 15% (frente al 10% habitual) de los gastos en el periodo impositivo por este concepto, con un límite de 606 euros (455 en el habitual). Los requisitos son pagar al menos el 10% de la base imponible en alquiler, vivir en una vivienda ubicada en suelo no urbanizable de un municipio de menos de 3.000 habitantes, así como que la suma de la base imponible general y del ahorro no superen los 25.009 euros en tributación individual y los 35.240 en conjunta.

-Por nacimiento o adopción de segundo y sucesivos hijos en zonas rurales en riesgo de despoblamiento: la deducción es de 100 euros por cada hijo nacido o adoptado en el periodo impositivo siempre que se resida en zonas rurales en riesgo de despoblación y la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sean superiores a 25.009 euros en tributación individual y 35.240 en conjunta.

-Para contribuyentes que se establezcan como trabajadores por cuenta propia o autónomos en zonas rurales en riesgo de despoblamiento: la deducción es de 1.000 euros siempre que se resida en alguna de esas zonas, haya empezado en 2020 una actividad por cuenta propia y la mantenga al menos un año y la suma de la base imponible general y del ahorro no supere los 25.009 euros en tributación individual y los 35.240 en conjunta.

-Por gastos de transporte público para residentes en zonas rurales en riesgo de despoblación: la deducción es del 10% de las cantidades pagadas con un límite de 50 euros. Los requisitos: vivir en zonas rurales con riesgo de despoblación y una base imponible general y del ahorro superior a 25.009 euros en tributación individual y los 35.240 en conjunta.

CASTILLA-LA MANCHA

Castilla La Mancha aprobó 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, así se incorporan los siguientes preceptos en La Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha a efectos de fijar la población en territorios despoblados:

Deducción por residencia habitual en zonas rurales.

-Los contribuyentes que teniendo su 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, cumplan además el requisito de estancia efectiva en el mismo en los términos previstos en el artículo 5 de la ley antes citada, podrán aplicarse en la cuota íntegra autonómica la que corresponda de las siguientes deducciones:

a) Por residencia habitual en un municipio incluido en una zona de intensa despoblación:

Si el municipio tiene una población inferior a 2.000 habitantes: 20 %.

Si el municipio tiene una población igual o superior a 2.000 e inferior a 5.000 habitantes: 15 %.

b) Por residencia habitual en un municipio incluido en una zona de extrema despoblación:

Si el municipio tiene una población inferior a 2.000 habitantes: 25 %.

Si el municipio tiene una población igual o superior a 2.000 e inferior a 5.000 habitantes: 20 %

-El incumplimiento de cualquiera de los requisitos indicados en el apartado anterior dará lugar a la integración de las cantidades deducidas en la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, con los

correspondientes intereses de demora.

Asimismo, se prevé una deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas rurales.

Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por ciento de las cantidades que durante el período impositivo satisfaga por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

Que la vivienda esté situada 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, y que la población del mismo sea inferior a 5.000 habitantes.

También se prevé una deducción por traslado de vivienda habitual. El contribuyente podrá deducirse 500 euros en la cuota íntegra autonómica en el 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 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.

CASTILLA y LEÓN

La Comunidad Autónoma de Castilla y León contiene en su normativa las siguientes disposiciones para fijar la población en el entorno despoblado:

-Por adquisición o rehabilitación de vivienda por jóvenes en núcleos rurales: la deducción es del 15% de las cantidades satisfechas (base máxima de 9.040 euros) siempre que tengan menos de 36 años, sea primera vivienda (no se puede tener más del 50% de otra vivienda), se resida en municipios de menos de 10.000 habitantes y de 3.000 si se vive a menos de 30 kilómetros de la capital de provincia, que la adquisición sea a partir de 2005 y, si es posterior a 2015, no sea mayor de 135.000 euros. El límite en tributación individual es de 19.800 euros y en conjunta de 31.500 euros.

-Por rehabilitación de viviendas para alquiler en núcleos rurales: aquí la de-

ducción es del 15% de las cantidades pagadas en viviendas de poblaciones de menos de 10.000 habitantes o menos de 3.000 si la capital de provincia está a menos de 30 kilómetros. La vivienda no se puede alquilar a familiares o debe estar al menos puesta en alquiler durante los cinco años siguientes. Además, su valor no debe ser mayor de los 135.000 euros y el precio de alquiler no puede superar los 300 euros mensuales. La base máxima de deducción es de 20.000 euros.

-Por alquiler de vivienda habitual para jóvenes: la deducción es del 25% de las cantidades pagadas (20% para el resto) por los menores de 36 años con un límite de 612 euros (459 para el resto) si se vive en un municipio de menos de 10.000 habitantes o menos de 3.000 si está a 30 kilómetros como mucho de la capital de provincia. El límite de la suma de la base imponible general y del ahorro menos los mínimos familiar y personal es de 18.900 euros en tributación individual y 31.500 en conjunta.

-Por nacimiento y adopción de hijos: el hijo nacido o adoptado en el periodo impositivo otorga una deducción de 1.010 euros, el segundo a una de 1.475 y el tercero y sucesivos a una de 2.351 euros con carácter general, pero se incrementan en un 35% si se reside en municipios de menos de 5.000 habitantes. La suma de la base imponible general y del ahorro menos el mínimo familiar y personal no puede superar los 18.900 euros en tributación individual y los 31.500 euros en conjunta.

EXTREMADURA

Extremadura tiene la densidad de población más baja de España, con 26 habitantes por kilómetro cuadrado, frente a la media nacional de 93 habitantes por kilómetro cuadrado. Representa el 8,3% del territorio nacional, y posee sólo el 2,3% de la población total. Llegó a representar el 4,4%, pero en las décadas de los 60 y 70, Extremadura perdió un 22,78% de población. Según los datos del Instituto Nacional de Estadística, en los últimos 30 años ha habido una considerable disminución de la población rural, mientras que ha aumentado la de las ciudades medias y grandes. El índice de envejecimiento ha descendido y la tasa de natalidad ha bajado especialmente en el medio rural.

Extremadura ha aprobado recientemente una norma transversal para fijar la población en los entornos despoblados en la Ley de Medidas ante el Reto Demográfico y Territorial de Extremadura, se aplicará una deducción del 15%

en la cuota autonómica del IRPF a los contribuyentes que residan en municipios de menos de 3.000 habitantes y elevará hasta los 28.000 euros (45.000 en caso de tributación conjunta) la base imponible para poder beneficiarse de todas deducciones autonómicas en el ámbito rural. En el Impuesto de la Renta los vecinos de esos pueblos podrán deducir el 15% de la cuota íntegra autonómica. Eso sí, las sumas de la base imponible general y del ahorro no podrán superar los 28.000 euros en tributación individual (45.000 euros en conjunta). Además, tendrán esos mismos límites económicos para acogerse a las deducciones autonómicas por partos múltiples, cuidado de familiares discapacitados o hijos de hasta 14 años, viudos, compra de viviendas por jóvenes o víctimas del terrorismo, alquiler de vivienda habitual y material escolar. Actualmente, el tope está fijado en 19.000 euros en tributación individual y 24.000 en conjunta. Esto hará que muchas más personas puedan acogerse a esos beneficios fiscales. Además, en el caso de familias numerosas no habrá ningún límite.

También se prevé una deducción del 10% en el IRPF para quienes compren o rehabiliten una vivienda en un pueblo de menos de 3.000 habitantes.

En cuanto a la compra de vivienda, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se propone un tipo reducido del 4% del valor de la vivienda siempre que no pase de 180.000 euros y se cumplan unos requisitos de renta. También se aplicará, sin límite en el valor del inmueble, para adquisiciones destinadas a constituir o continuar una actividad empresarial. El tipo actual es del 7 o el 8%.

En los dos casos anteriores, se contempla además un tipo reducido del 0,5% en el impuesto sobre actos jurídicos documentados, que se aplica para la formalización de escrituras públicas. Actualmente el tipo general es del 1,5%, aunque en ciertos casos se puede rebajar al 0,75%.

Las adquisiciones deben realizarse una vez entrada en vigor la norma, para que sean de aplicación las deducciones previstas.

GALICIA

La Comunidad Autónoma de Galicia ha establecido las siguientes medidas fiscales contra la despoblación:

-Por nacimiento o adopción de hijos: las cuantías habituales, que están en este enlace y dependen de la base imponible general y del ahorro y del número de hijos, se incrementan en un 20% si se reside en municipios de menos de 5.000 habitantes o resultantes de fusiones o incorporaciones.

LA RIOJA

Se trata de una Comunidad Autónoma que ha regulado los aspectos a que nos estamos refiriendo estableciendo las siguientes deducciones fiscales:

-Por adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en pequeños municipios: el 5% de las cantidades pagadas por esos conceptos en el periodo impositivo, con un límite de 452 euros y siempre que se trate de vivienda habitual, la operación se hiciese a partir de 2017 y se resida en un pequeño municipio de La Rioja que aparezca en esta lista proporcionada por la Agencia Tributaria.

-Por gastos en escuelas infantiles, centros de educación infantil o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años en pequeños municipios: se podrá deducir el 30% de las cantidades pagadas con un límite de 600 euros y siempre que los progenitores desarrollen actividades laborales, vivan en pequeños municipios riojanos y no superen con la base liquidable los 18.030 euros en tributación individual y 30.050 en conjunta, además de no superar los 1.800 euros en la base del ahorro.

-Por cada hijo de 0 a 3 años: la deducción es de 100 euros mensuales por hijo para residentes en pequeños municipios de La Rioja o que se hayan trasladado en 2020 y la mantengan al menos tres años.

-Por acceso a Internet para los jóvenes emancipados: el 40% de las cantidades pagadas en el periodo impositivo (30% para el resto) para menores de 36 años que vivan en pequeños municipios riojanos y que hayan firmado un contrato de Internet en el ejercicio y siempre que no superen una base liquidable de 18.030 euros en tributación individual y 30.050 en conjunta. La base liquidable del ahorro no puede superar los 1.800 euros.

-Por suministro de luz y gas de uso doméstico para los jóvenes emancipados: una deducción del 20% de las cantidades pagadas (15% para el resto) para menores de 36 años que vivan en pequeños municipios y suscriban durante el ejercicio un contrato por esos suministros y que tengan una base liquidable inferior a 18.030 euros en tributación individual y 30.050 en conjunta y cuando la base liquidable del ahorro no sea mayor de 1.800 euros.

-Por arrendamiento de vivienda habitual para menores de 36 años: el 20% de las cantidades pagadas (un 10% en el resto) con un límite de 400 euros (300 euros en el resto) para los residentes en pequeños municipios. La base liquidable general no debe superar los 18.030 euros en tributación individual ni los 30.050

en conjunta, así como la base del ahorro no puede superar los 1.800 euros.

-Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural: la deducción es del 8% siempre que la vivienda no se encuentre en el mismo municipio de la vivienda habitual, con un límite de 450,76 euros. Deben haber adquirido la vivienda antes de 2013 o haberla rehabilitado antes de 2017 para contribuyentes con domicilio habitual en La Rioja y esa segunda residencia en un municipio que forme parte de la lista que facilita la Agencia Tributaria.

COMUNIDAD DE MADRID

La Comunidad de Madrid cuenta con un amplio abanico de beneficios fiscales, aprobados en ejercicio de sus competencias normativas, que se aplican en todo su territorio, por tanto, también en los territorios, que estuvieran más despoblados, podemos decir sin ambages que es la Comunidad Autónoma que más beneficios fiscales ofrece a las personas físicas cuya residencia habitual radique en Madrid.

La relación de beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la siguiente; vamos a referirnos a algunas de las previstas en su legislación y que afectan a la vivienda y a la familia; se dictaron en las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre:

Los menores de 35 años pueden aplicarse en el Impuesto sobre la Renta una deducción del 30% de las cantidades destinadas al alquiler, hasta un máximo de 1.000 euros al año.

Así, en un alquiler medio de 500 euros podrías deducirte el importe de dos mensualidades.

Desde 2018, los mayores de 35 años, pero menos de 40, y que hayan estado en situación de desempleo y con al menos dos familiares a cargo, también pueden aplicarte esta deducción.

Desde el 1 de enero de 2019 se establece una bonificación del 100 por ciento de la cuota por arrendamiento de viviendas que no se destinen al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, siempre que la renta a satisfacer por el alquiler sea inferior a 15.000 euros anuales.

Se elimina la obligación de presentación de la autoliquidación cuando se aplique esta bonificación. Siendo esta medida muy positiva para el contribu-

yente, ya que le descarga de la obligación formal de tener que realizar la autoliquidación.

No obstante, debido a que el Estado declaró exentos de tributación los arrendamientos de viviendas para uso estable y permanente, su fiscalidad queda de la siguiente manera:

Los arrendamientos que se formalicen sobre viviendas para uso estable y permanente quedan exentos.

Los arrendamientos de viviendas que no se destinen al ejercicio de una actividad empresarial o profesional que se produzcan desde el 24 de enero de 2019 hasta el 5 de marzo de 2019 gozan de una bonificación del 100% cuando la renta anual pactada sea inferior a 15.000 €.

A partir del 6 de marzo de 2019 los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, quedan exentos.

Desde el año 2018 el tipo de gravamen marginal aplicable en el primer tramo de la escala autonómica (base liquidable hasta 12.450 euros), se situaba en el 9 por ciento (frente al 9,5 por ciento establecido en la escala del Estado).

A partir de 2022 entra en vigor una nueva rebaja de 0,5 puntos porcentuales en todos los tramos de la escala autonómica. Con esta reforma, el tipo mínimo queda fijado en el 8,5% para rentas de hasta 12.450 euros.

Los beneficios fiscales aplicables a la familia a efectos del cálculo del tramo autonómico en el IRPF también son muy numerosos, y afectan a un gran número de población:

Desde el 1 de enero de 2010, los contribuyentes madrileños con tres o más hijos o descendientes han podido aplicarse un mínimo por descendiente un 10 por ciento superior al establecido en la normativa estatal.

Además, desde el 1 de enero de 2015, su importe está incrementado en todas las cuantías en concepto de mínimo por descendientes y se mantiene el máximo incremento posible en el caso de tercer o siguientes descendientes.

Así, por el tercer descendiente, se puede aplicar una cuantía de 4.400 euros (frente a los 4.000 euros contemplados en la normativa estatal), que se eleva hasta los 4.950 euros en el caso del cuarto y sucesivos descendientes (frente a los 4.500 euros estatales).

La Comunidad de Madrid aplica distintos beneficios fiscales para paliar los gastos que generan el nacimiento o la adopción de hijos.

Así, se pueden deducir 600 euros por cada hijo nacido o adoptado tanto en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción como en cada uno de los dos períodos impositivos siguientes.

En el caso de partos o adopciones múltiples esta cuantía se incrementará en 600 euros por cada hijo en el primer ejercicio en que te apliques la deducción

No obstante, existen unos límites de renta: Así, sólo podrás aplicarte la deducción si tu renta no supera los 30.000 euros en tributación individual o 36.200 euros en tributación conjunta, ni la suma de las bases imponibles de todos los miembros de la unidad familiar de la formes parte sea supere los 60.000 euros

Las familias con hijos podrán aplicar una deducción por los gastos educativos soportados durante el segundo ciclo de la etapa de Educación Infantil, la Enseñanza Obligatoria y la Formación Profesional Básica, así como por la enseñanza de idiomas.

Posibilidad de deducción de los gastos correspondientes a la escolaridad obligatoria y los gastos de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar y los gastos por la enseñanza de idiomas.

Los porcentajes de deducción son: 5% de los gastos de vestuario de uso escolar, 10% de los gastos de enseñanza de idiomas, 15% de los gastos de escolaridad obligatoria.

La deducción máxima por hijo es de 400 euros anuales, que se incrementan hasta los 900 euros anuales si se satisficiesen gastos por escolaridad.

En 2018 se amplió esta deducción a los gastos soportados por hijos o descendientes que cursen el primer ciclo de Educación Infantil (0-3 años) con determinadas limitaciones. En este caso, la deducción máxima será de 1.000 euros anuales por cada menor escolarizado en esta etapa formativa.

Límite de renta:

Esta deducción solo se la pueden aplicar aquellos cuya base imponible, junto con la del resto de miembros de su unidad familiar, no supere la cantidad de multiplicar 30.000 euros por el número de miembros de dicha unidad familiar.

Deducción por inversión

Si vives en la Comunidad de Madrid puedes aplicarte una deducción en el IRPF por las cantidades invertidas en acciones o participaciones de empresas de nueva o de reciente creación.

En el ejercicio 2018 se amplió el porcentaje de deducción con carácter general, del 20 al 30 por ciento de la inversión, así como el límite de deducción aplicable, que pasa de 4.000 a 6.000 euros anuales.

Además, en el caso de inversión en sociedades laborales (limitadas o anónimas) o cooperativas, así como en entidades creadas o participadas por universidades o centros de investigación, el porcentaje de deducción se eleva hasta el 50 por ciento de la inversión y el límite de deducción se incrementa hasta 12.000 euros anuales.

Asimismo, se suprime el requisito anterior de que el inversor aporte sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten.

Por tanto, todos estos beneficios fiscales son aplicables a los supuestos de contribuyentes cuya residencia habitual se encuentre en territorios despoblado, que en su caso hubiera en la Comunidad de Madrid.

5. BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LAS EMPRESAS COMO INCENTIVO PARA ASENTARSE EN TERRITORIOS DESPOBLADOS

Por otro lado, también son fundamentales los incentivos fiscales para las empresas. Es necesario incentivar y apoyar el asentamiento de nuevas actividades dentro de las áreas rurales, especialmente las que contribuyan a generar empleo y tengan vinculación con el territorio o sean industrias limpias, así como el mantenimiento de las actividades económicas actuales. Para ello, se debe atender en todo momento el margen permitido por la Directiva de 26 de noviembre de 2014, relativa a determinadas normas por las que se rigen las acciones por daños en virtud del Derecho nacional por infracciones del Derecho de la competencia de los estados miembros y de la Unión Europea. En la actualidad, las *microempresas* (predominantes en estas zonas) que cuentan con menos de 10 trabajadores y un límite de dos millones de euros de volumen de negocio y balance general no disfrutan de deducciones ni bonificaciones que se apliquen con ca-

rácter general, atendiendo a criterios de lucha contra la despoblación. Conveniría establecer también medidas para las empresas que tributan por el IRPF, por lo que el Gobierno de España debería incluir un factor de corrección que disminuya el rendimiento neto positivo cuando la actividad se desarrolle en municipios escasamente poblados.

Asimismo, las bonificaciones y deducciones en la cuota que vengan determinadas por la inversión en activos fijos y por la generación de empleo, cuando éstos tengan lugar en municipios escasamente poblados, sería una medida positiva. Para las empresas que tributan por el Impuesto de Sociedades, ya que las deducciones actuales están basadas en criterios económicos o sociales, pero no en criterios de lucha contra la despoblación, el Gobierno debería implementar una bonificación importante de la parte de cuota íntegra del impuesto que corresponda a rentas obtenidas por las entidades que operen en municipios escasamente poblados, así como una deducción en el régimen común para la inversión en activos fijos y por la generación de empleo en estos territorios. En las regiones más afectadas por la despoblación, existe un grave problema en relación con las obligaciones de cobertura de banda ancha de los operadores nacionales. En este sentido, debería modificarse el Real Decreto 458/2011, que actualmente penaliza sustancialmente la cobertura territorial de las comunidades autónomas más despobladas. Además, es esencial que las actuaciones que se ejecutan actualmente con fondos estructurales europeos y alineadas con los objetivos establecidos por la Agenda Digital Europea prioricen la financiación de soluciones tecnológicas que posibiliten la evolución al 5G. Debe articularse una línea específica de ayudas para el despliegue de LTE (4G) con el fin de dotarlos de conectividad y movilidad, especialmente en los pueblos de menos de 50 habitantes que, por ejemplo, en Castilla-La Mancha son 829 de 1.932. Es esencial que las actuaciones ejecutadas actualmente por los fondos estructurales europeos y alineadas con los objetivos establecidos por la Agenda Digital Europea (ADE), prioricen en la financiación soluciones tecnológicas que posibiliten la evolución ulterior a las velocidades previstas. Las iniciativas públicas que se están ejecutando actualmente para el despliegue de redes de nueva generación deben permitir establecer una infraestructura básica totalmente reutilizable para la evolución al 5G. Para ello, es preciso que sea posible dinamizar y estimular el despliegue de soluciones inalámbricas 4G en zonas rurales, ya que, como se afirma por la Comisión en el documento citado "la conectividad para un mercado único digital competitivo (...), la conectividad 5G se apoyará en la de 4G y en redes fijas". En entornos rurales es impensable pensar en despliegues de fibra óptica masivos, obviamente. Para solucionar con rapidez el problema del acceso

de banda ancha en el último tramo en las zonas rurales, se propone incluir la telefonía móvil en el servicio universal porque facilita el despliegue de soluciones de acceso de banda ancha en movilidad (BAM) en las zonas rurales. De esta manera, por una parte, se solventarían las carencias de telecomunicaciones básicas en las zonas rurales de nuestro territorio: inexistencia o precariedad de los servicios de telefonía móvil y de banda ancha de alta velocidad, garantizando así la cohesión territorial a nivel europeo. Aunque parezca increíble, el mundo rural sigue teniendo carencias básicas como la inexistencia del servicio de telefonía móvil.

Centrándonos en la normativa existente en el Impuesto sobre Sociedades; hemos de indicar que su legislación no ofrece medidas específicas para las empresas radicadas en territorios rurales despoblados. A estas empresas que tienen su domicilio social en este tipo de territorios se le aplicarán las mismas medidas que al resto de empresas, independientemente de dónde esté radicada su sede social.

Una medida que podría aplicarse a las empresas es bonificar el Impuesto de Sociedades un 50% para aquellas empresas cuya producción o facturación se genere al menos en un 70% en establecimientos localizados en municipios de menos de 5.000 habitantes.

También vamos a referirnos a una medida, aplicable a las empresas, prevista en el artículo 68 de la LIRPF. La deducción estatal en la cuota por inversiones en empresas de nueva o reciente creación como beneficio fiscal. La vigente redacción del artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, establece una deducción en la cuota íntegra estatal del impuesto del 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el período por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

Esta deducción se enmarca dentro de la línea iniciada con la aprobación de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, destinada a favorecer la iniciativa empresarial tanto desde la perspectiva de los emprendedores como desde la perspectiva del inversor privado de proximidad o “business angel”. Se ha fundamentado la introducción de este beneficio fiscal en las elevadas necesidades de financiación por parte de los nuevos proyectos empresariales, las dificultades de acceso al crédito que se produjeron durante la última crisis económica, el rápido desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y de las telecomunicacio-

nes que precisan de nuevas aportaciones de financiación y por el notable riesgo de pérdidas y de fracaso al que están sometidos los nuevos proyectos empresariales². Con estas inversiones se pretende facilitar el acceso al capital-semilla (“*seed capital*”) o capital de arranque para los nuevos proyectos empresariales.

Es necesario evidenciar y manifestar que las medidas fiscales a las personas físicas no son las que hacen más atractivo regresar al pueblo o empezar en una zona rural; son otros factores mucho más determinantes; siendo el primero que se genere riqueza que crea puestos de trabajo. Y junto al empleo, la vivienda también es un pilar fundamental. Y a partir de ahí es donde las medidas fiscales sí son atractivas. Por tanto, es mucho más fructífero, a los efectos que estudiamos, que los beneficios fiscales se orienten al establecimiento de empresas que generan puestos de trabajo y empleo que fijan la población. Porque si no hay progreso y desarrollo económico será difícil que las personas físicas se trasladen o se queden a vivir en territorios despoblados. No podemos dejar de señalar que los territorios están despoblados porque no hay empleo.

6. LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS PARA EL FUTURO Y LA DIMENSIÓN POBLACIÓN DE LOS TERRITORIOS, SU INCIDENCIA EN LOS TRIBUTOS CEDIDOS

Creemos relevante tratar en este trabajo, en el que nos hemos referido a un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, hacer referencia a las nuevas directrices que van a inspirar el próximo modelo de financiación autonómica. Tomando como referencia el Informe de Expertos para la elaboración de nuevos criterios para el establecimiento del régimen de financiación de las Comunidades Autónomas presentado en diciembre de 2021, en el que se toma como punto de partido para un nuevo modelo de financiación el concepto de población ajustada, en el mismo se indica que en las últimas décadas, España ha pasado de tener una estructura política casi completamente centralizada a situarse entre los países más descentralizados de la OCDE. En la actualidad, las Comunidades Autónomas son la mayor de las Administraciones Públicas españolas, absorbiendo más de un tercio de su gasto final total y más de la mitad de su personal, y gestionando muchos de los servicios públicos con una incidencia más directa sobre el bienestar de los ciudadanos, incluyendo la sanidad, la educación y los servicios sociales.

A lo largo de estas décadas de creciente descentralización del gasto y del

ingreso, el sistema de financiación del Estado autonómico ha ido evolucionando sin un diseño explícito de a dónde se quería llegar a largo plazo. En un primer momento, hubo que improvisar un modelo ad hoc basado en la transferencia de los recursos presupuestados para cada competencia que permitiese que los servicios públicos que se iban transfiriendo a las nuevas Administraciones autonómicas siguieran funcionando con normalidad. Una vez concluida esta etapa inicial, los sucesivos acuerdos de financiación se han traducido en un gradual aumento de la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas y en una creciente complejidad del modelo, sin llegar a resolver los problemas de equidad subyacentes. El resultado final ha sido un sistema complejo y poco transparente, con serios problemas de equidad y eficiencia.

El actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía aparece regulado en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. La financiación de la totalidad de los servicios traspasados a través de los tributos cedidos (capacidad tributaria), de la Transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y del Fondo de Suficiencia Global. Además, la Ley 22/2009 establece los Fondos de Convergencia Autonómica, dotados con recursos adicionales del Estado: el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación.

El modelo de financiación vigente se encuentra obsoleto y no satisface las necesidades de las Comunidades Autónomas.

Siendo ya varias las reformas sufridas por el sistema de financiación autonómica, fruto del carácter “abierto” con que el mismo fue diseñado en la Constitución Española, nos hallamos ante un momento en que se proyecta una nueva modificación del mismo cuyo origen se encuentra, precisamente, en la mencionada flexibilidad del proceso de construcción autonómica. Ciertamente, y si los límites al poder financiero de las Comunidades Autónomas (CCAA) aparecen condicionados por la naturaleza que el texto constitucional ha dotado a su poder financiero y tributario, cabe afirmar, en línea de principio, que es aquí donde los avatares del “proceso de descentralización y los condicionamientos de carácter metajurídico ha ‘enturbiado’” su análisis y proyección². Ello, unido a la complejidad ínsita a la financiación autonómica derivada en buena medida de la necesidad de “armonizar” tres clases de normas, la Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, prevista en el art. 157.3 de la CE, y los Estatutos de Autonomía, formando parte estas dos últimas normas del bloque de la constitucionalidad.

Entre las variables que se podrían incorporar para ponderar el criterio de población ajustada se encuentra la ampliación de la población que ahora se toma como base para definir los recursos que se destinan a educación. Actualmente solo se toma como referencia a los censados de entre 0 y 16 años y lo que se pretende es que se amplíe hasta los 24, que incluiría a quienes cursan FP o grados universitarios. El debate está en si se toma como base a toda la población hasta los 24 o de 0 a 16 según el dato de población y, además, a los matriculados en la educación no obligatoria.

Otro de los ajustes en los que se trabaja es en la consideración del riesgo de pobreza dentro de los recursos destinados a protección social. En cuanto a la dispersión, que es uno de los baremos que las comunidades despobladas quieren que se prime, el hecho es que este criterio incluye a todas las entidades singulares, un término administrativo que recoge todas las áreas que se considera habitables, aunque no lo estén. Los técnicos consideran que el concepto se debería revisar para que se tuvieran en cuenta únicamente las entidades habitadas y ponen como ejemplo Mieres (Asturias), en donde hay 250 entidades singulares que computan a la hora de percibir esa parte de la financiación.

Al margen de la reformulación de lo que se considere población ajustada, también se están tratando la inclusión de nuevas variables, como la renta per cápita dado que, por ejemplo, en Sanidad, las comunidades más ricas ejercen menor presión sobre el sistema público que las pobres. Entre las nuevas variables también se baraja la población flotante, por la que apuesta Baleares, donde se producen extraordinarias diferencias de población entre el invierno y el verano, cuando los servicios públicos se ven desbordados por personas que no están empadronadas en las islas y que, por tanto, no son contabilizadas a la hora del reparto de fondos. También se contempla señalar unos costes fijos, para compensar la diferencia que supone la implantación de servicios, de manera que no sea más gravosa para las comunidades pequeñas que para las grandes.

Este indicador nos proporciona un criterio operativo de equidad: si lo que buscamos es que todos los ciudadanos, con independencia de su región de residencia, puedan acceder en condiciones de igualdad a los servicios públicos que gestionan las autonomías, lo que tenemos que hacer es igualar la financiación por habitante ajustado de todas las comunidades autónomas.

En este sistema, complejo y difícil de entender para el ciudadano, se potencia la despoblación y la dispersión, pero no se tiene en cuenta la concentración de población, que también genera necesidad de gasto. En el nuevo sistema de

financiación, que se propone, el reparto de la financiación autonómica beneficia a las comunidades con mayor población porque, utiliza el sistema de población potencial, en vez de, el sistema de población real. El sistema de población real propone tomar la población "real", es decir, la matriculada, ya que es la que da una visión real del gasto necesario en este ámbito, es decir, de las personas que realmente hacen uso de dicho servicio.

La propuesta presentada mejora muy significativamente a Comunidades Autónomas como Aragón, Extremadura y Baleares y empeora a Galicia, Canarias y Madrid. En relación con el sistema actual, Aragón y Extremadura aumentarían sus necesidades de gasto.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Documento de acción comisión de despoblación listado de medidas para luchar contra la despoblación en España.* Comisión Despoblación Federación Española de municipios y provincias abril de 2017.
- Hermosín Álvarez, Montserrat. "Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una menor tributación efectiva". *Revista Quincena Fiscal* 21 (2016).
- Informe del Grupo de Trabajo sobre el cálculo de la población ajustada.* Madrid, 3 de noviembre de 2021.
- Informe la despoblación de la España interior* (Eduardo Bandrés y Vanessa Azón). Funcas, 2020.
- Simón Acosta, Eugenio Antonio. "A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España". *Actualidad Jurídica Aranzadi* 917 (2016).

ROSA GALAPERO FLORES
Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público
Facultad de Empresa, Finanzas y Turismo
Universidad de Extremadura
galapero@unex.es
<https://orcid.org/0000-0002-7257-667X>