

ALBERT NAVARRO GARCÍA (Director)
DANIEL SANTIAGO MARCOS (Coordinador)

INSTRUMENTOS FISCALES LOCALES PARA LA SOSTENIBILIDAD: RETOS EN VIVIENDA Y GESTIÓN DE RESIDUOS



COLECCIÓN FISCALIDAD
DYKINSON

**INSTRUMENTOS FISCALES LOCALES
PARA LA SOSTENIBILIDAD: RETOS EN
VIVIENDA Y GESTIÓN DE RESIDUOS**

ALBERT NAVARRO GARCÍA

Director

DANIEL SANTIAGO MARCOS

Coordinador

INSTRUMENTOS FISCALES LOCALES PARA LA SOSTENIBILIDAD: RETOS EN VIVIENDA Y GESTIÓN DE RESIDUOS

AUTORES

MARÍA LUISA ESTEVE PARDO
CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ
MARÍA PILAR NAVAU MARTÍNEZ-VAL
ANA MARÍA LÓPAZ PÉREZ
ANA LÓPEZ CARRASCAL
ESTEBAN QUINTANA FERRER
ALBERT NAVARRO GARCÍA
DANIEL SANTIAGO MARCOS
DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ
VICTORIA SELMA PENALVA
MARTA MARCOS CARDONA
MONTSERRAT BALLARÍN ESPUÑA
DIEGO BECERRA FERNÁNDEZ
EDRIGA ARANBURU AGIRRE
MARTA GONZÁLEZ APARICIO
CARLOS BILBAO CONTRERAS
ROQUE MARTÍNEZ OLMOS
MARÍA JESÚS GUTIÉRREZ DEL MORAL

DYKINSON

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970/932720407.

Colección Fiscalidad
Director: D. Rafael Calvo Ortega

Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i “Aproximación multidimensional a la vivienda: un enfoque desde el derecho tributario y del gasto público” (PID2021-127541NB-I00), financiado por el MCIU / AEI/10.13039/501100011033/ y por FEDER Una manera de hacer Europa. IP: Dra. M^a Luisa Esteve Pardo.



Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos

© Copyright by
Los autores
Madrid, 2025

Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61-28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46-(+34) 91 544 28 69

e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

ISBN: 979-13-7006-306-1
Depósito Legal: M-11135-2025
DOI: <https://doi.org/10.14679/4142>

ISBN electrónico: 979-13-7006-336-8

Maquetación:
german.balaguer@gmail.com

ÍNDICE

PRÓLOGO	11
MARÍA LUISA ESTEVE PARDO	
CAPÍTULO 1. EL IMPACTO DE LA REACTIVACIÓN DE LAS REGLAS FISCALES EN LAS POLÍTICAS LOCALES DE VIVIENDA Y GESTIÓN DE RESIDUOS.....	17
CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ	
CAPÍTULO 2. PECULIARIDADES EN EL ÁMBITO LOCAL DE LA LOEPSF: ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS REGLAS DE DISCIPLINA FISCAL DE LAS CORPORACIONES LOCALES.....	41
MARÍA PILAR NAVAU MARTÍNEZ-VAL	
CAPÍTULO 3. HACIA UNA TRIBUTACIÓN SOSTENIBLE. POLÍTICAS PÚBLICAS ACTUALES EN EL SECTOR INMOBILIARIO	59
ANA MARÍA LÓPAZ PÉREZ	
CAPÍTULO 4. VIVIENDA SOCIAL EN SUELO DOTACIONAL PÚBLICO	73
ANA LÓPEZ CARRASCAL	
CAPÍTULO 5. MEDIDAS AUTONÓMICAS EN EL IRPF PARA FOMENTAR EL ALQUILER RESIDENCIAL.....	87
ESTEBAN QUINTANA FERRER	
CAPÍTULO 6. EL ACCESO A UNA VIVIENDA A TRAVÉS DE LA MASOVERÍA URBANA DESDE UNA PERSPECTIVA TRIBUTARIA	115
ALBERT NAVARRO GARCÍA	

CAPÍTULO 7. LA FISCALIDAD EN EL PROCESO DE CONSTITUCIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LAS COOPERATIVAS DE VIVIENDA EN RÉGIMEN DE CESIÓN DE USO.....	141
DANIEL SANTIAGO MARCOS	
CAPÍTULO 8. DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IRPF POR RESIDENCIA EN MUNICIPIOS POCO POBLADOS: EN PARTICULAR, POR ARRENDAMIENTO, ADQUISICIÓN O REHABILITACIÓN DE VIVIENDA.....	169
DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ	
CAPÍTULO 9. LA INTEGRACIÓN DE LOS ESPACIOS VERDES EN LOS EDIFICIOS RESIDENCIALES CONSOLIDADOS: ¿CÓMO PUEDEN AYUDAR LOS INSTRUMENTOS FISCALES A REVERDECER LAS CIUDADES?	183
VICTORIA SELMA PENALVA	
CAPÍTULO 10. EL ICIO COMO HERRAMIENTA PARA FOMENTAR PRÁCTICAS MÁS SOSTENIBLES Y MEJORAR LA PLANIFICACIÓN URBANA	201
MARTA MARCOS CARDONA	
CAPÍTULO 11. MUNICIPALIZANDO EL <i>OCCUPANCY TAX</i>: EL CASO DE BARCELONA Y EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE ESTANCIAS EN ESTABLECIMIENTOS TURÍSTICOS.....	227
MONTSERRAT BALLARÍN ESPUÑA	
CAPÍTULO 12. EL RECARGO DEL IBI EN LAS VIVIENDAS TURÍSTICAS COMO UNA POSIBLE SOLUCIÓN PARA LA GESTIÓN DE LOS RESIDUOS EN TEMPORADA ALTA.....	269
DIEGO BECERRA FERNÁNDEZ	
CAPÍTULO 13. EL DERECHO A LA VIVIENDA EN ZONAS TURÍSTICAS DEL PAÍS VASCO: RETOS FISCALES Y SOLUCIONES SOSTENIBLES	285
EDRIGA ARANBURU AGIRRE	
CAPÍTULO 14. EL EMPLEO POR LOS ENTES LOCALES DE TASAS U OTROS MECANISMOS DE FINANCIACIÓN: ESPECIAL REFERENCIA A LA TASA O PRESTACIÓN DE BASURAS	301
MARTA GONZÁLEZ APARICIO	
CAPÍTULO 15. FINANCIACIÓN SOSTENIBLE DE LA GESTIÓN DE LOS RESIDUOS URBANOS EN LAS ENTIDADES LOCALES.....	329
CARLOS BILBAO CONTRERAS	

CAPÍTULO 16. RESIDUOS Y SOSTENIBILIDAD TURÍSTICA. ALTERNATIVAS PARA LA FINANCIACIÓN DE LA GESTIÓN DE RESIDUOS349

ROQUE MARTÍNEZ OLMOS

CAPÍTULO 17. APUNTES SOBRE LOS LUGARES DE CULTO DE LAS MINORÍAS RELIGIOSAS SIN ACUERDO DE COOPERACIÓN COMO PARTE DEL DERECHO A LA VIVIENDA DIGNA. ESPECIAL REFERENCIA A CATALUNYA Y EUSKADI363

MARÍA JESÚS GUTIÉRREZ DEL MORAL

CAPÍTULO 8. DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IRPF POR RESIDENCIA EN MUNICIPIOS POCO POBLADOS: EN PARTICULAR, POR ARRENDAMIENTO, ADQUISICIÓN O REHABILITACIÓN DE VIVIENDA

DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO JUSTIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS FISCALES PARA TERRITORIOS DESPOBLADOS. 3. CONTRIBUCIÓN SEGÚN EL NIVEL DE SERVICIOS PÚBLICOS. 4. LA ARTICULACIÓN DE LA EXCLUSIÓN DE GRAVAMEN SOBRE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA CON FUNDAMENTO EN EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA. 5. LA FINALIDAD EXTRAFISCAL COMO JUSTIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS FISCALES PARA TERRITORIOS DESPOBLADOS. 6. LAS DIFERENCIAS RESULTANTES DE LA APLICACIÓN DE DEDUCCIONES AUTONÓMICAS POR ARRENDAMIENTO O ADQUISICIÓN DE VIVIENDA. 7. DIFERENCIAS ENTRE RESIDENTES EN MUNICIPIOS DESPOBLADOS DE DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS. 8. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Algunas comunidades autónomas, 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 municipios poco poblados. En particular, algunas comunidades autónomas han regulado deducciones de la cuota íntegra autonómica por arrendamiento, adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, cuyas condiciones de aplicación o cuya cuantía varían dependiendo de que el contribuyente tenga o no su residencia en un municipio cuya población no exceda de un cierto número de habitantes.

La aplicación de estas deducciones tributarias, más allá de la diferenciación normativa en función de la comunidad autónoma en la que el

contribuyente tenga su residencia habitual, discrimina entre los residentes de la misma comunidad autónoma e, incluso, entre los propios residentes en los municipios despoblados o en riesgo de despoblación. En efecto, de su aplicación resulta una diferencia entre contribuyentes que adquieren, arriendan o rehabilitan viviendas, según residan o no en alguno de estos municipios. Pero, además, también resulta una diferenciación entre contribuyentes residentes en estos municipios despoblados, según adquieran, arrienden, rehabiliten o no una vivienda.

En la Sentencia 60/2015, de 18 de marzo, el Tribunal Constitucional 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”. Ahora bien, según la Sala, “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”.

Así pues, la constitucionalidad de las deducciones de la cuota íntegra autonómica aprobadas por diferentes comunidades autónomas, aplicables solamente por contribuyentes cuya residencia se encuentre en un municipio considerado en riesgo de despoblación, 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 despoblación debería considerarse contraria al art. 14, en relación con el art. 31.1 CE.

2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO JUSTIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS FISCALES PARA TERRITORIOS DESPOBLADOS

Parece razonable interpretar que capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, a la que se refiere el art. 31.1 CE, es la capacidad para pagar tributos. No parece razonable discutir que «capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario» significa capacidad para cumplir lo ordenado por las normas tributarias. Así pues, sobre la base del tenor literal del propio art. 31.1 CE, podemos concluir que «capacidad económica», en el contexto de dicho precepto constitucional, significa aptitud para ejecutar aquello que resulta ordenado por una norma tributaria.

Existe un amplio consenso en que la capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consiste en la titularidad de renta disponible. La medida de la capacidad contributiva puesta de manifiesto por quienes obtienen renta vendría así determinada por la renta disponible después de satisfacer, en primer lugar, los gastos necesarios para la obtención de rentas sujetas al impuesto. 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.

Precisamente, 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”¹.

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

¹ 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.

ingresos, no son beneficios fiscales. No se trata de una ayuda económica que el Estado proporcione al contribuyente para permitirle afrontar los gastos que impone la cobertura de sus necesidades existenciales y las de su familia, sino de una medida que evita privarle fiscalmente de unos recursos que el Estado no está legitimado para obligar a entregar para pagar tributos.

Pues bien, la renta que el contribuyente del IRPF debe destinar a satisfacer sus necesidades existenciales y las de familia puede variar en función del lugar en el que resida. 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.

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. Por el contrario, se trataría de una medida consecuente con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Por tanto, la exclusión de gravamen de dichos gastos no debería estar condicionada, sin más, al riesgo de despoblación del municipio en el que se resida². Más bien, debería condicionarse al hecho de soportar efectivamente gastos por desplazamiento o estancia en un municipio distinto de aquel en el que reside el contribuyente para recibir servicios esenciales, tales como sanitarios, educativos, farmacéuticos, oftalmológicos, odontológicos u ortopédicos.

3. CONTRIBUCIÓN SEGÚN EL NIVEL DE SERVICIOS PÚBLICOS

Podría pensarse que, independientemente de los gastos en los que cada contribuyente incurra para disfrutar de servicios esenciales, las posibilidades y condiciones de acceso a los servicios públicos, dependientes del lugar de residencia, inciden en la riqueza de los ciudadanos y, consiguientemente,

² Dos personas, por ejemplo, con una renta disponible de 60.000 euros anuales (sus ingresos menos todos los gastos necesarios e irrenunciables para satisfacer sus necesidades personales y familiares, entre los que incluyo los de desplazamiento para recibir servicios esenciales) tienen la misma capacidad económica independientemente del número de habitantes del municipio en el que residan.

en su aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Así, según el profesor Orón Moratal, la capacidad contributiva de los ciudadanos, según se tenga o no acceso directo e inmediato a los servicios públicos, no es la misma³. 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.

Lo que defiende el profesor Orón Moratal es que el beneficio individual que proporcionan los servicios públicos es un indicador de capacidad económica. En este sentido, el profesor Cors Meya había defendido 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”⁴. Así pues, desde este sector doctrinal, quienes reciben un servicio público, por un lado, obtendrían un beneficio individualizable indicativo de capacidad económica, que justificaría la obligación de contribuir a su financiación con fundamento en el principio de capacidad económica. Pero, además, dando un paso más, lo que propone el profesor Orón Moratal es 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.

Frente a la postura mantenida por el profesor Orón se pueden aducir los mismos argumentos ofrecidos frente a la tesis del beneficio como expresión de capacidad económica susceptible de gravamen. Y es 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. Y, 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.

³ ORÓN MORATAL, Germán (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”. Recuperado de <https://rpdf.org/2019/10/25/2202/>

⁴ CORS MEYA, Frances Xavier (1986): “Las tasas en el marco de un sistema tributario justo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 51, p. 336.

Resulta difícil 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.

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.

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, que se benefician menos del gasto público, y que, por ello, a igualdad de renta, contribuyan en menor medida a financiarlo. Ahora bien, esa razón de justicia no necesariamente debe identificarse con el principio de capacidad económica. Si dos personas tienen la misma renta disponible después de cubrir sus necesidades personales y familiares, después, por tanto, de satisfacer los gastos necesarios de desplazamiento para recibir servicios esenciales, el principio de capacidad económica no permite justificar una diferente contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

4. LA ARTICULACIÓN DE LA EXCLUSIÓN DE GRAVAMEN SOBRE LOS GASTOS EXTRAORDINARIOS DE DESPLAZAMIENTO Y ESTANCIA CON FUNDAMENTO EN EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

La exclusión de gravamen de la renta indisponible por razones territoriales debería permitir que dos contribuyentes, independientemente de donde

residan, contribuyan al sostenimiento 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 del 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.

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 esenciales⁵. 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.

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 pagar el impuesto 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, cualquier aumento en la misma cuantía de dos

⁵ 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.

bases impositivas diferentes produce un diferente incremento impositivo, al igual que cualquier reducción en la misma cuantía de dos bases impositivas diferentes da lugar a un diferente ahorro fiscal.

5. LA FINALIDAD EXTRAFISCAL COMO JUSTIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS FISCALES PARA TERRITORIOS DESPOBLADOS

Las deducciones de la cuota íntegra, establecidas por algunas comunidades autónomas aplicables únicamente por contribuyentes del IRPF residentes en municipios considerados en riesgo de despoblación, no pueden justificarse con fundamento en el principio de capacidad económica. Su aplicación no permite la equiparación de los contribuyentes con la misma renta disponible. 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, que fueran titulares de la misma renta disponible una vez satisfechos sus necesidades personales y familiares, 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.

Supongamos dos contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares, residentes en la Comunitat Valenciana. La contribuyente A vive en la ciudad, tiene una base imponible general de 35.200 euros y no necesita desplazarse fuera de su municipio para recibir servicios esenciales. La contribuyente B vive en un pequeño municipio (en riesgo o no de despoblamiento), tiene una base imponible general de 35.530 euros y necesita desplazarse fuera del mismo para recibir servicios esenciales, gastando al año 330 euros anuales en tales desplazamientos. Ambas contribuyentes, pues, después de satisfacer sus gastos necesarios e irrenunciables, como son los gastos de desplazamiento en los que incurre la contribuyente B, tienen una renta disponible de 35.200 euros. Pues bien, como resultado de la aplicación de la deducción de 330 euros por residencia en municipios en riesgo de despoblamiento, la cuota líquida autonómica de la contribuyente A será de 3.840,5 euros, mientras que la de la contribuyente B será de 3.568,25 euros⁶.

⁶ 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 el Decreto-ley 14/2022, de 24 de octubre.

Ahora bien, las deducciones de la cuota íntegra autonómica que benefician económicamente a los residentes en municipios en riesgo de despoblamiento pueden fundamentarse constitucionalmente como medidas dirigidas a frenar la despoblación. Concretamente, el fundamento constitucional podemos encontrarlo, en primer lugar, en el art. 40 de la CE, que obliga 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, en el marco de una política de estabilidad económica, orientada especialmente al pleno empleo. El establecimiento de estos beneficios fiscales y las diferencias normativas resultantes de su aplicación también pueden fundamentarse en el art. 138 del texto constitucional, que establece el principio de solidaridad entre las diversas partes del territorio español. Además, las medidas económicas dirigidas a frenar la despoblación, incluidas las deducciones tributarias en el IRPF, podrían justificarse con fundamento en el art. 128 de la Constitución, como una forma de promover el interés general y evitar el deterioro socioeconómico de las zonas afectadas.

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.

6. LAS DIFERENCIAS RESULTANTES DE LA APLICACIÓN DE DEDUCCIONES AUTONÓMICAS POR ARRENDAMIENTO O ADQUISICIÓN DE VIVIENDA

Son muchas las comunidades autónomas que han establecido deducciones de la cuota íntegra autonómica por arrendamiento, adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. En general, las diferencias normativas resultantes de la aplicación de deducciones de la cuota por arrendamiento, adquisición o rehabilitación de vivienda pueden justificarse, no como incentivos económicos que inviten a comprar, rehabilitar o arrendar viviendas,

sino como ayudas fiscales de acceso a la vivienda dirigidas a quienes tienen dificultades económicas para ejercer su derecho constitucional a disfrutar de una vivienda digna. Por ello, la aplicación de estas deducciones generalmente se condiciona al nivel de ingresos del contribuyente, quedando excluida si la base imponible del impuesto supera un cierto umbral de renta, y, en ocasiones, también a la edad o a otras circunstancias personales y familiares del contribuyente que pueden dificultar dicho acceso a la vivienda.

Ahora bien, algunas de estas comunidades autónomas, contemplan un incremento de la cuantía de la deducción por arrendamiento o por adquisición o rehabilitación de vivienda en caso de que la vivienda habitual se encuentre en un municipio en riesgo de despoblación⁷. En ocasiones, además, si el contribuyente es residente en un municipio en riesgo de despoblación se reducen los requisitos que condicionan la aplicación de la deducción general por arrendamiento o por adquisición o rehabilitación de vivienda. Así, unas veces se prevé un incremento del umbral de renta excluyente de su aplicación⁸. En otras, en cambio, se eliminan condiciones de aplicación, como la edad o la discapacidad del contribuyente⁹. Incluso, alguna comunidad autónoma únicamente contempla la aplicación de una deducción por adquisición de vivienda habitual a los residentes en pequeñas localidades¹⁰.

⁷ Así, en el Principio de Asturias, Cantabria, La Rioja, Castilla-La Mancha y Castilla y León, donde se incrementa el porcentaje aplicable sobre la base de la deducción por arrendamiento de la vivienda habitual, así como el límite máximo que resulta deducible. Por su parte, en Extremadura se contempla un incremento del porcentaje de la deducción por adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual por jóvenes con edad igual o inferior a 36 años o personas que tengan la condición de víctimas del terrorismo, cuando la vivienda habitual esté situada en municipios o entidades locales de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes.

⁸ Este es el caso del Principado de Asturias, en relación con la deducción por alquiler de vivienda habitual, y también el caso de Extremadura, en relación con la deducción por adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual nueva.

⁹ Este sería el caso de la deducción por arrendamiento de vivienda habitual en Cantabria. En la Rioja, cuando la vivienda habitual se encuentre en un pequeño municipio, se permite la aplicación de una deducción por la adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda no condicionada a la edad o renta del contribuyente. En Extremadura, existe una deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en alguno de los municipios y entidades locales menores de esta comunidad autónoma cuya aplicación no se encuentra condicionada a la renta o circunstancia personal alguna del contribuyente.

¹⁰ Es el caso del Principado de Asturias, que regula una deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en consejos en riesgo de despoblación. Es el caso, también, de Aragón, que ha establecido una deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda en núcleos rurales. También es el caso de Castilla-La Mancha, que prevé la aplicación de una deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas rurales. Y es el caso, además, de Castilla y León, que establece una deducción por adquisición o

Las diferencias normativas que resultan de la aplicación de deducciones por arrendamiento, adquisición o rehabilitación de vivienda, según se resida o no en un municipio poco poblado, no pueden justificarse como ayudas económicas para facilitar el acceso a la vivienda. Los residentes en pequeñas localidades no parece que necesiten más ayuda económica para acceder a la vivienda que la que necesitan los contribuyentes residentes en municipios con mayor población. El establecimiento de deducciones que solamente pueden ser aplicadas por los residentes en territorios en riesgo de despoblación, de deducciones cuyo importe se incrementa por razón del municipio de residencia, o para cuya aplicación se elimina algún requisito que en otro caso resultaría exigible, solamente podría justificarse como medida dirigida a incentivar la fijación de la residencia en estos pequeños municipios.

No obstante, aunque el objetivo extrafiscal de atraer población a localidades en riesgo de despoblación podría justificar las diferencias normativas por razón del municipio de residencia, dicha finalidad no permite justificar la diferenciación que resulta de la aplicación de estas deducciones autonómicas entre los contribuyentes de estos mismos municipios. El objetivo de atraer población no justifica las diferencias entre quienes arriendan, rehabilitan o arriendan una vivienda en un municipio poco poblado, según tengan mayor o menor nivel de renta. Quienes arriendan, rehabilitan o arriendan una vivienda en un municipio en riesgo de despoblación tienen el mismo mérito independientemente de su mayor o menor base imponible. Y lo mismo cabría decir de la edad del contribuyente. No hay ninguna razón para premiar el establecimiento de la residencia en estos territorios solamente en caso de ser menor de 36 años.

A efectos de incentivar el establecimiento de la residencia habitual en un municipio poco poblado, la diferenciación por razón de renta o por razón de circunstancias personales y familiares carece de fundamento y es discriminatoria. Todo aquel que arrienda, adquiere o rehabilita una vivienda situada en una pequeña localidad, estableciendo allí su residencia habitual, merece beneficiarse de la misma manera. Es más, a efectos de incentivar la fijación de la residencia en un pequeño municipio, la base imponible o la edad del contribuyente, o el hecho de que se trate o no de la adquisición de la primera vivienda, no solo carece de relevancia, sino que establecer estos condicionantes además reduce la eficacia de la medida. Y es que, cuanto

rehabilitación por jóvenes menores de 36 años de la primera vivienda habitual que sea de nueva construcción o rehabilitación, situada en un municipio o en una entidad local menor de esta comunidad autónoma.

mayores sean las condiciones para aplicar la deducción tributaria, menos contribuyentes podrán beneficiarse de la misma, reduciendo la eficacia del incentivo fiscal y limitando el impacto de la deducción.

7. DIFERENCIAS ENTRE RESIDENTES EN MUNICIPIOS DESPOBLADOS DE DIFERENTES 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 las deducciones de la cuota íntegra autonómica, por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta. Sin embargo, 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. De la comunidad autónoma de residencia puede depender la intensidad del gravamen sobre la renta disponible del contribuyente, que resulten aplicables unos u otros beneficios fiscales o, incluso, la cuantía del mínimo personal y familiar. 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.

Resultaría discriminatorio que unos ciudadanos contribuyeran al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mientras que la contribución de otros ciudadanos no viniera determinada

por la medida de su capacidad económica, sin que esa diferencia fuera adecuada y proporcionada para la consecución de una finalidad de interés general. De la misma manera, resultaría discriminatorio que unos ciudadanos contribuyeran de acuerdo con su capacidad económica, por haber establecido la comunidad autónoma en la que residen una deducción de la cuota tributaria autonómica por gastos de desplazamiento, mientras que la renta indisponible de los demás contribuyentes 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.

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.

8. BIBLIOGRAFÍA

- CORS MEYA, Frances Xavier (1986): “Las tasas en el marco de un sistema tributario justo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 51.
- ORÓN MORATAL, Germán (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”. Recuperado de <https://rpdft.org/2019/10/25/2202/>

Esta obra colectiva ofrece un análisis jurídico de los principales desafíos que afrontan actualmente las administraciones públicas en España, centrándose en tres ámbitos especialmente sensibles: el acceso a la vivienda, el impacto del turismo sobre el entorno urbano y la gestión sostenible de los residuos. A través de diecisiete capítulos se examinan las respuestas fiscales articuladas desde los distintos niveles de gobierno (local, autonómico y estatal) para hacer frente a estos retos.

El estudio abarca cuestiones como la reactivación de las reglas fiscales, el régimen de disciplina financiera de las corporaciones locales y el uso de los tributos como instrumentos de política pública, todo ello en un contexto marcado por crecientes presiones sociales, económicas y medioambientales.

En el ámbito de la vivienda, se analizan medidas fiscales orientadas a fomentar el alquiler estable, la masovería urbana, las cooperativas de vivienda en cesión de uso y la promoción de vivienda social. Asimismo, se examinan incentivos fiscales en el IRPF diseñados para favorecer zonas rurales y con baja densidad de población.

Respecto al fenómeno turístico, se estudian figuras como el impuesto sobre estancias turísticas y la posible aplicación de un recargo en el IBI a las viviendas de uso turístico, evaluando tanto su impacto redistributivo como su eficacia recaudatoria.

En lo relativo a la sostenibilidad, se identifican distintos instrumentos jurídicos y fiscales con finalidades específicas. Por ejemplo, se analiza el uso del ICIO como mecanismo para incentivar prácticas constructivas sostenibles. Además, se examinan las fórmulas de financiación del servicio de recogida de residuos —ya sea mediante una tasa o, cuando proceda, como una prestación patrimonial de carácter público no tributario—, junto con otras cuestiones clave como la incidencia del turismo en la prestación de estos servicios y los retos derivados de la estacionalidad en determinados territorios.

Con un enfoque riguroso y actualizado, esta obra ofrece una visión transversal de cómo el sistema fiscal puede contribuir a enfrentar los grandes retos urbanos contemporáneos, constituyéndose en una herramienta útil para profesionales, responsables públicos, académicos e investigadores.



COLECCIÓN
FISCALIDAD