

# **LAS DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS PARA HACER FRENTE A LA DESPOBLACIÓN**

## **Regional deductions in Personal Income Tax to tackle depopulation**

**Antonio Vaquera García**

Profesor Titular de Derecho Financiero

Universidad de León

avaag@unileon.es

Recibido: 14/09/2022 – Aceptado: 03/10/2022

### **Resumen**

El trabajo se centra en examinar las medidas fiscales, principalmente las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, promulgadas para ayudar a que se impida que algunas zonas en España sigan perdiendo población. Dichas bonificaciones pueden ser aprobadas por el Estado y por las Comunidades Autónomas en España, siendo el núcleo del presente estudio las puestas en vigor por estas últimas.

Para llevar a cabo el estudio de las deducciones, se ha partido de señalar de forma general las posibilidades normativas al alcance de las Regiones para modificar algunos aspectos de la regulación de la imposición personal sobre la renta y, posteriormente, se aborda con detenimiento los requisitos y posibilidades que en cada Comunidad Autónoma tienen los beneficios fiscales en vigor.

#### **Palabras clave:**

Despoblación; Comunidades Autónomas; Impuesto; Renta; Deducciones

#### **Keywords:**

Depopulation; Autonomous Communities; Tax, Income; Deductions

this study those put into force by the latter.

To carry out the study of deductions, we have started by pointing out in a general way the normative possibilities available to the Regions to modify some aspects of the regulation of personal taxation on income and, subsequently, the requirements are carefully addressed and possibilities that in each Autonomous Community have the tax benefits in force.

### **Abstract**

The work focuses on examining the fiscal measures, mainly the deductions in the full share of the Personal Income Tax, to help prevent some areas in Spain from continuing to lose population. Said bonuses can be approved by the State and by the Autonomous Communities in Spain, being the core of

1. Introducción – 2. Las deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un medio de alcanzar finalidades sociales y económicas – 3. Deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas directamente relacionadas con evitar los problemas de despoblación: 3.1. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos; 3.2. Deducciones por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual; 3.3. Deducciones por arrendamiento de la vivienda habitual; 3.4. Deducciones por residencia habitual; 3.5. Deducciones por gastos variados – 4. Reflexión final sobre la virtualidad de las medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas – 5. Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años el reto para frenar la disminución de habitantes en algunas zonas y regiones de España ha llevado a una creciente labor de las Administraciones Públicas en favor de dicho objetivo y, para ello, se encuentran dos soluciones que en modo alguno son contrapuestas entre sí: evitar que las personas abandonen sus lugares de residencia y motivar para que otras acudan a instalarse en las localidades que ven disminuir su población.

Sin embargo, es bien sabido que el poco desarrollo económico de ciertos lugares conlleva un traslado de sus habitantes hacia ciudades grandes en las que poder desarrollar su proyecto de vida con un mínimo de posibilidades de éxito y de mejorar sus expectativas.

Como consecuencia de ello y de otras causas como el creciente envejecimiento de la población en muchos núcleos rurales y pequeñas ciudades españolas, así como la cercanía de los mismos a capitales de provincia o a grandes urbes como Madrid, Barcelona, Sevilla o Valencia (hecho aún más intensificado por la rapidez y la facilidad de transporte) están provocando desde hace muchos años –y más especialmente desde el inicio del S. XXI– que la despoblación sea una realidad en gran parte de la geografía peninsular.

De todas formas, no es el objetivo de este trabajo ahondar en los procesos que han dado lugar a esta situación, por lo que centraremos nuestra atención en la actuación de los legisladores tributarios.

Dejando a un lado la polémica y el debate de carácter político acerca de la bien o mal llamada *España Vacuada*, lo que sí es claro es que los poderes públicos están tomando medidas para solventar o al menos tratar de paliar la dicotomía entre la alta densidad de población de algunos sitios frente a la casi inexistente presencia de personas en otros y para ello se están arbitrando soluciones algunas de ellas –y no precisamente las menos importantes– son la de carácter fiscal<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Para un punto de vista general, vid.: RUBIO GUERRERO, J.J.: “La despoblación en España. Políticas públicas presupuestarias, financieras y fiscales para su reversión”, *Documentos de Trabajo del Instituto Universitario de Análisis Económico y Social*, núm. 5, 2022, págs. 3 y ss.

El objetivo de esta investigación es analizar las medidas tributarias en vigor en algunas Comunidades Autónomas en España que persiguen mitigar los efectos de la despoblación, por medio de incentivos de carácter positivo –esencialmente deducciones en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas– que hagan plantearse un cambio de conducta migratoria entre los ciudadanos. Para llevar a cabo nuestro estudio se va a dividir el mismo en tres grandes apartados.

En primer lugar, abordaremos la utilidad social y económica de las deducciones en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que han ido aprobando los entes autonómicos en los últimos años, es decir, la causa de su implementación y la utilidad práctica y recaudatoria de los mismos.

En segundo término, analizaremos las deducciones concretas que se han aprobado y que se dirigen de forma directa a evitar la disminución de habitantes principalmente en los núcleos rurales.

Finalmente realizaremos una breve reflexión final acerca de la utilidad y de los aspectos positivos y negativos que, a nuestro parecer, acompañan a las medidas aprobadas.

En definitiva, volvemos a encontrar un aspecto de la sociedad en la que la fiscalidad puede incidir de manera que trate de aunar la primigenia finalidad recaudatoria que acompaña –y debe acompañar– a todo tributo, con los posibles efectos secundarios que se derivan de la imposición y que se dirigen a la motivación o desmotivación de actuaciones, conductas o situaciones concretas. Del correcto funcionamiento de dichas medidas y de su posible utilidad es la finalidad que se persigue con nuestra labor.

## **2. LAS DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS COMO UN MEDIO DE ALCANZAR FINALIDADES SOCIALES Y ECONÓMICAS**

El sistema de financiación de los entes regionales en España, inaugurado por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 1980, ha ido modificándose con el tiempo en una dirección de un mayor compromiso y asunción tanto de competencias tributarias como de posibilidades recaudatorias por parte de las entidades autonómicas<sup>2</sup>; esto es así por dos razones fundamentales: la primera, la necesidad de obtención de recursos necesarios para hacer frente a la mayor cantidad de competencias que tienen atribuidas las Comunidades Autónomas; en segundo término y muy relacionado con lo anterior, porque para poder tener medios de decisión y de gasto, es preciso que se obtengan los correspondientes recursos en la vertiente de los ingresos públicos regionales y no solo las cantidades, sino también los medios

---

<sup>2</sup> Ya se viene debatiendo esta problemática desde hace tiempo, como puede deducirse de la lectura de RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Nuevo régimen de cesión de tributos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 169, 1997, págs. 3 y ss. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 34 y ss.

normativos, es decir, la posibilidad de regular parcelas del contenido de la relación jurídico-tributaria de los gravámenes que asuman y no únicamente aspectos de carácter formal o meramente recaudatorio<sup>3</sup>.

Como se deduce con facilidad, en todos estos cometidos las finalidades de carácter social y económica son las más afectadas por las medidas que se aprueben y ello entra de lleno en la materia objeto de este estudio. Asimismo, debe recordarse el art. 2 de la Ley General Tributaria, cuando indica en el párrafo segundo de su apartado primero 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<sup>4</sup>.

Entre dichos fines se puede traer a colación el art. 40 de la Carta Magna, cuando indica que “*Los poderes públicos promoverán 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*”. Entre esas condiciones favorables se puede situar la distribución de la renta regional más equitativa, con lo que el reparto de la población de forma uniforme en el territorio español puede considerarse una manera de ayudar a esa equidad en el reparto de la renta regional. Con ello se puede dar carta de naturaleza a las medidas tributarias que se aprueben y que busquen paliar los problemas de despoblación en España.

Retomando el hilo de la financiación autonómica, para desarrollar sus medios financieros las Comunidades Autónomas precisan de una cobertura legal, que se ha llevado a cabo por medio 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<sup>5</sup>.

En su art. 25 se admite la cesión del rendimiento parcial en su territorio de algunos tributos, entre ellos, por lo que aquí nos interesa, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, más en concreto, el art. 26 del mismo cuerpo legal matiza que se cede la recaudación líquida efectivamente ingresada derivada de la parte de la deuda tributaria cedida<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> En este sentido, es interesante comprobar la relación existente entre la cesión tributaria y los principios constitucionales tributarios, para cuyo detalle remitimos al lector a: SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria”, *Impuestos*, núm. 1, 2013, págs. 13 y ss.

<sup>4</sup> Para examinar los resultados prácticos desde el punto de vista recaudatorio, vid.: HIERRO RECIO, L.A.: “Los efectos financieros de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas”, *Hacienda Pública Española*, núm. 147, 1998, págs. 75 y ss.

<sup>5</sup> No obstante, un exceso de descentralización puede dar lugar a situaciones de riesgo frente a la normativa de armonización fiscal comunitaria como analiza BARREIRO CARRIL, M.C.: “Las exigencias del derecho comunitario en un estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos”, en la Obra Colectiva: *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 259 y ss.

<sup>6</sup> No corresponde al fondo ni al contenido de este trabajo el examen minucioso de las diversas opciones de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, ni tampoco las

Ante la complejidad de dicha medida, el apartado segundo del art. 26 aclara su alcance del siguiente modo: “(...) *se entenderá que componen la parte de la deuda tributaria cedida:*

*a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:*

*1.º Las cuotas líquidas autonómicas que los residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma hayan consignado en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentada dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto, minorada en:*

*El 50 por ciento de las deducciones por doble imposición.*

*El 50 por ciento de las compensaciones fiscales a que se refiere la Disposición transitoria decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No residentes y sobre el Patrimonio.*

*2.º El resultado de aplicar el 50 por ciento a las cuotas líquidas de los contribuyentes que hayan optado por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, conforme al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No residentes y sobre el Patrimonio.*

*3.º El resultado de aplicar el 50 por ciento sobre los pagos a cuenta realizados o soportados por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estén obligados a declarar y que no hayan presentado declaración.*

*4.º El resultado de aplicar el 50 por ciento sobre los pagos a cuenta realizados o soportados por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estando incluidos en el apartado anterior no hayan presentado declaración dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto.*

*5.º La parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la Comunidad Autónoma, sea cuantificada o, en su caso consignada, por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto. A estos efectos, se entenderá por deuda tributaria la constituida por la cuota líquida más los conceptos a que se refiere el apartado 2 del artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con excepción de los recargos previstos en sus letras c) y d), y en su caso, por los pagos a cuenta del impuesto. Esta partida se minorará en el importe de las devoluciones por ingresos indebidos que deban imputarse a la Comunidad Autónoma, incluidos los intereses legales.*

*No se considerará parte de la deuda tributaria cedida los importes señalados en el párrafo anterior cuando formen parte de la deuda tributaria cedida por alguno de los conceptos previstos en los apartados 1.º a 4.º anteriores.*

*Si a lo largo de la vigencia del sistema se produjeran reformas normativas que modificasen sustancialmente determinados componentes de la parte de la deuda tributaria cedida, se entenderá que la cesión se hace extensiva a los nuevos o reformados componentes que, en su caso, sustituyan a los anteriores, cumpliendo su finalidad”.*

---

posibilidades que en gravámenes diferentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se pueden originar para solucionar el tema de la despoblación que nos ocupa. Para ello remitimos al lector a la bibliografía citada.

Todo ello se articula de forma que los entes regionales tengan un margen de maniobra suficiente para poder obtener recursos con los que sufragar los gastos que dependan de sus competencias, tal y como indicamos más arriba, siendo las relativas a la ordenación del territorio, urbanismo y vivienda (art. 148.1.3ª de la Constitución de 1978), las misiones autonómicas que están más relacionadas con los problemas de despoblación y posibilitan la actuación de los mismos.

Por lo tanto, las medidas normativas que puedan aplicar las Comunidades Autónomas podrán ser tanto desde un punto de vista puramente administrativo, en función de esa competencia general de ordenación del territorio y cuyo examen no corresponde en esta sede, como desde otros puntos de vista, como es el caso de las disposiciones tributarias que pueden servir como estímulo, ya sea de carácter positivo –por medio de beneficios fiscales– como negativo –por medio de gravámenes–.

En el marco del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el art. 46 de la Ley 22/2009, ya citada, enumera las competencias normativas que se permiten ejercer a los entes autonómicos y que son las siguientes<sup>7</sup>: *“a) El importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico. A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el límite del 10 por ciento para cada una de las cuantías.*

*b) La escala autonómica aplicable a la base liquidable general: La estructura de esta escala deberá ser progresiva.*

*c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:*

*- Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.*

*- Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.*

*En relación a las deducciones señaladas en esta letra c), las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:*

*- La justificación exigible para poder practicarlas.*

*- Los límites de deducción.*

*- Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.*

*Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

<sup>7</sup> Para un balance de los resultados de la cesión normativa a los entes autonómicos, sobre todo desde el punto de vista de la corresponsabilidad fiscal, vid.: RIBES RIBES, A.: *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 58 y ss.

*d) Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, a que se refiere el apartado 2 del artículo 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”<sup>8</sup>.*

De todas las medidas indicadas, son las correspondientes a las deducciones de la cuota íntegra autonómica las que se han utilizado para el fin que se trata de promover y que es el objeto de este estudio. Al examen de las mismas y de su posible utilidad dedicaremos los siguientes apartados<sup>9</sup>.

### **3. DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DIRECTAMENTE RELACIONADAS CON EVITAR LOS PROBLEMAS DE DESPOBLACIÓN**

Una vez comprobada la orientación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hacia diversos objetivos no recaudatorios, corresponde examinar en este epígrafe las deducciones que han aprobado algunas Comunidades Autónomas que mencionan expresamente las variables relativas a la falta de población (municipios con pocos habitantes, en riesgo de despoblamiento, etc...) en la definición y articulación de sus medidas tributarias<sup>10</sup>.

Para llevar a cabo nuestra exposición acudiremos al método de ordenar las diversas deducciones en varios bloques, pues comparten gran parte de estructura, en función del contenido de las mismas, sus destinatarios y sus requisitos, en lugar de proceder a una enumeración descriptiva de la regulación en cada región autónoma.

---

<sup>8</sup> Para un mayor detalle, vid.: FALCÓN Y TELLA, R.: “Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas”, *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, págs. 118 y ss. y GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos”, *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2009, págs. 39 y ss.

<sup>9</sup> Por lo que respecta a las Comunidades Autónomas de Régimen Especial, solamente hallamos una referencia al tema que nos ocupa en la Comunidad del País Vasco y, más concretamente, en la normativa del IRPF de la **Diputación Foral de Álava** (Norma Foral 33/2013), que prevé un incremento de algunas deducciones en la cuota del IRPF para el caso de que se fije la residencia habitual en un **término municipal de su provincia con menos de 4.000 habitantes**. En concreto, se trata de los arts. 79.2.bis (incremento del 15% de la cuantía de la deducción por descendientes a cargo del contribuyente); art. 81.1.bis (incremento del 15% de la cuantía de la deducción por ascendientes a cargo del contribuyente) y art. 87.1 (elevación hasta el 20% de la cuantía de la deducción por adquisición de vivienda habitual).

<sup>10</sup> Un análisis desde el punto de vista económico de las diferentes medidas fiscales aprobadas por las Comunidades Autónomas en varios tributos cedidos, así como el perfil medio del contribuyente que disfruta de las mismas se puede consultar en: VV.AA: “Medidas adoptadas por las comunidades autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación en las áreas rurales: una primera aproximación”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102, 2021, págs. 131 y ss.

Las citadas **deducciones** se dividen en la siguiente tipología: nacimiento y adopción de hijos, adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual, gastos de niños de 0 a 3 años de edad, inicio de una actividad económica, gastos de transporte público, residencia habitual, traslado de la vivienda habitual, cuidado de familiares con discapacidad, material escolar y ayudas para personas viudas. Todos estos aspectos están en relación directa -y así se menciona en la normativa como comprobaremos oportunamente- con lo indicado anteriormente, es decir, con la vinculación de dichas conductas a lugar con un número reducido de vecinos o con falta de población.

### 3.1. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos

El beneficio tributario consistente en el **nacimiento o adopción de hijos** está presente -con diferentes variantes- en cinco Comunidades Autónomas: Galicia, Andalucía, Asturias, Aragón y Extremadura, cuyas especialidades son las siguientes:

En **Galicia**, el art. 5.Dos del Texto Refundido de sus tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, establece la deducción por nacimiento y adopción de hijos que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Por cada hijo nacido o adoptado en el periodo impositivo:
  - Si la base imponible total, menos los mínimos personal y familiar, es superior a 22.000 €: 300 € con carácter general y 360 € en caso de parto múltiple.
  - Si la base imponible total, menos los mínimos personal y familiar, es inferior o igual a 22.000 €: 360 € si se trata del primer hijo, 1.200 € si es el segundo hijo y 2.400 € si es el tercer hijo o siguientes.
  
- b) En los dos periodos impositivos siguientes al de nacimiento o adopción:
  - Si la base imponible total, menos los mínimos personal y familiar, es superior a 22.000 €: 300 €.
  - Si la base imponible total, menos los mínimos personal y familiar, es inferior o igual a 22.000 €: 360 € si se trata del primer hijo, 1.200 € si es el segundo hijo y 2.400 € si es el tercer hijo o siguientes.

Por lo que aquí nos interesa, para el caso del nacimiento o adopción en el periodo impositivo, la norma gallega **incrementa la cuantía del beneficio fiscal en un 20% para contribuyentes residentes en municipios de menos de 5.000 habitantes**. Esta circunstancia es la que trata de incentivar el poblamiento en dichas localidades, si bien surge la duda, pues la norma solamente se refiere a dicho aumento del porcentaje para el caso de nacimientos y adopciones, de si se puede extender también para los dos periodos impositivos siguientes, ya que no se incluye expresamente en su dicción literal.

Un argumento en contra de dicha extensión se halla en que un aumento de porcentaje -en este caso del 100%- se prevé en ambos supuestos para el caso de que el nacido o adoptado tenga una minusvalía igual o inferior al 33%, repitiéndose esta previsión en ambos apartados -nacimiento y periodos impositivos siguientes-, mientras que la



mención de los municipios de menos de 5.000 habitantes solo se prevé para el primer supuesto. Esta interpretación, que se encuentra avalada por el propio programa INFORMA de la Agencia Tributaria (<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr05f>) no deja de ser sorprendente, pues es notoria la finalidad de la norma de promocionar y continuar con la experiencia vital en dichos municipios, por lo que sería deseable que se mantuviese la ayuda para los dos ejercicios siguientes con el fin de seguir incentivando la residencia en los mismos.

No obstante lo anterior, pensamos que, aunque *de lege ferenda* sería preferible la ampliación del beneficio fiscal, en la realidad dicha posibilidad no sería plausible, pues, como es bien sabido, el art. 14 de la Ley General Tributaria prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos las exenciones y beneficios fiscales. En consecuencia, tal y como está redactada la norma gallega no sería posible ampliar la medida para los dos períodos impositivos siguientes.

En cuanto a la demostración de la residencia, habrá que acudir a los medios habituales, como son el certificado de empadronamiento correspondiente.

Además, hay que hacer notar que la norma gallega no incluye como beneficiarios de la medida relativa al incremento del 20% para los supuestos de acogimiento de menores o pre-adopciones, que sí que disfruta de una deducción posterior en la misma norma, pero en la que no se menciona la variable de la población. Este hecho sí está presente en otras regiones como Andalucía.

Finalmente, hay que comentar que la cuantía a descontar se gradúa en función de la capacidad económica del contribuyente, primando aquellas bases imponibles –descontado el mínimo personal y familiar– que sean inferiores o iguales a 22.000 € y con una especie de “premio por natalidad” en función de si es el segundo hijo o posterior, hecho del que no se benefician los que exceden dicha base imponible, salvo en el supuesto de parto múltiple. La razón de ser de esta disparidad de criterios se encuentra en que se está haciendo coincidir en una misma medida dos objetivos diferentes del impuesto: en primer lugar, la voluntad de ayudar a las personas con rentas más bajas para afrontar los costes de nuevos descendientes y, por otra, la motivación para continuar residiendo en lugares de menos de 5.000 habitantes. Como suele suceder en estos casos, al intentar que una misma norma cumpla varias finalidades, se producen situaciones que fuerzan un poco la razón de ser de la misma<sup>11</sup>.

En **Andalucía**, el art. 11 de la Ley 5/2021, prevé una ayuda por nacimiento, adopción de hijos o acogimiento familiar de menores, consistente en 200 € por cada hijo nacido o adoptado o por cada menor en régimen de acogimiento familiar simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial, en el periodo impositivo en el que se produzca el nacimiento, o la adopción o el acogimiento y de **400 € si el contribuyente reside en un municipio con problemas de despoblación**. En el caso de partos, adopciones o acogimientos múltiples la cuantía de la deducción se incrementa en

---

<sup>11</sup> Sobre la utilización del IRPF como medios de fomentar la natalidad, véase por todos: ZÁRATE MARCO, A.: “Fecundidad y beneficios fiscales y sociales por descendientes”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 25, 2001, págs. 5 y ss.

200 € por hijo o, en su caso, menor. Para su aplicación se exige que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 25.000 € en caso de tributación individual o a 30.000 € en tributación conjunta.

Varios son los comentarios que podemos hacer a la regulación andaluza: en primer lugar, como indicamos anteriormente, sí que se prevé en esta región el beneficio fiscal para situaciones de acogimiento familiar, lo que supone una extensión de la disposición para mayores supuestos.

En segundo término, se duplica la cuantía de 200 a 400 € si se reside en un municipio con problemas de despoblación, para cuya definición hay que acudir al art. 8 del mismo cuerpo legal que establece que “1. A los efectos de esta ley, tendrán la consideración de municipios con problemas de despoblación aquellos cuya cifra de población sea de menos de 3.000 habitantes. 2. El concepto de cifra de población a que se refiere el apartado anterior es el fijado en el artículo 10.4.b) de la Ley 6/2010, de 11 de junio, reguladora de la participación de las entidades locales en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, o norma que la sustituya”. Aquí se comprueba que el legislador andaluz rebaja la aplicación del beneficio fiscal en 2.000 habitantes menos que en Galicia –donde hemos comprobado que eran municipios de menos de 5.000–, lo que contrasta con la propia dispersión y densidad de población existente entre ambas autonomías; en efecto, es bien sabido que en Galicia la división de los entes locales se realiza en pequeñas unidades –parroquias o aldeas– de manera que se realiza un poblamiento basado en el minifundio, mientras que en Andalucía sucede al revés, pues los habitantes se concentran en menos entidades locales lo que eleva el número de residentes en las mismas. En consecuencia, pensamos que, con dicha rebaja a menos de 3.000 habitantes, se está limitando mucho su aplicación en la comunidad andaluza.

Por último, se vuelve a reincidir en la limitación de la deducción por razón de la renta del contribuyente, con lo que entendemos que se deben reproducir en este momento los mismos argumentos que indicábamos entonces.

En cuanto a la Comunidad Autónoma de **Asturias** la disposición fiscal (art. 14. quater del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2014) se restringe para el nacimiento o adopción del segundo y sucesivos hijos de contribuyentes que tengan su residencia habitual en **zonas rurales en riesgo de despoblación**. Para ello, se obtendrán 100 € por cada hijo nacido o adoptado en el periodo impositivo siempre que conviva con el resto de la unidad familiar y que la base imponible no sea superior a 25.009 € en tributación individual o a 35.240 € en tributación conjunta.

Dejando al margen la limitación ya comentada en las disposiciones de otras Comunidades Autónomas acerca de los topes de base imponible para poder disfrutar de la deducción, el citado art. 14. quater se remite a una Resolución de la Consejería de Hacienda de Asturias para determinar qué zonas rurales están en dicho riesgo de despoblación; en concreto, su Resolución de 24 de noviembre de 2020 establece que tendrán tal condición aquellos concejos en que se cumplen al menos dos de las tres condiciones siguientes:

- Que su población en el ejercicio 2019 no supere los 5.000 habitantes.
- Que la densidad de población según datos de 2019 sea igual o inferior a 50 habitantes por Km<sup>2</sup>.
- Que en el período comprendido entre 2000 y 2019 la población se haya reducido en un porcentaje igual o superior al 20%.

Con ello se ofrecen más datos, pero también más requisitos, para determinar las ubicaciones favorecidas por el beneficio tributario, lo que favorece la seguridad jurídica, pero condiciona más su aplicación.

Además, en este caso no hay deducción para el nacimiento o adopción del primer hijo, lo que parece convertir esta medida en un premio de natalidad, como ya hemos comentado anteriormente, lo que llama la atención en comparación con otras Comunidades Autónomas o con las propias medidas de la propia Asturias –que examinaremos oportunamente– en que sí hay descuentos para la residencia habitual del contribuyente o para gastos de transporte del mismo en dichas zonas rurales despobladas pero, en cambio, no hay ayudas para la llegada de ese primer hijo.

En **Aragón** la medida está prevista (art. 110.16 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2005) para el nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo de contribuyentes residentes en **municipios aragoneses de población inferior a 10.000 habitantes**, alzándose a 100 € por el primer hijo y 150 € por el segundo, con carácter general. La deducción será de 200 € por el primer hijo y de 300 € por el segundo cuando la suma de la base imponible general y del ahorro no exceda de 35.000 € en tributación conjunta y de 23.000 € en tributación individual. Esta deducción es incompatible con la deducción del artículo 110.3 cuando se trate del mismo hijo, prevista para el nacimiento o adopción de un hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, circunstancia que a nuestro parecer es criticable, pues excluye su utilización cuando son dos circunstancias totalmente independientes y, en cierto modo, sobrevenidas, sin poder optar los contribuyentes por ningún tipo de conducta que pueda modificar su implementación. También es objeto de duda la circunstancia de solo amparar hasta el segundo hijo, en dirección contraria al favorecimiento de la natalidad que está presente en la mayoría de regiones y se observa fácilmente que ahora el umbral de municipio sube hasta menos de 10.000 habitantes, cifra que es más del doble que en Andalucía y justo el doble de Galicia o Asturias.

Finalmente, en **Extremadura** (arts. 3 y 12.bis del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2018) se encuentran muchas deducciones matizadas por disponer de la residencia habitual en **municipios de menos de 3.000 habitantes**, como sucede en el caso que nos ocupa en que se prevé una ayuda para partos múltiples que asciende a 300 € por cada hijo nacido en el periodo impositivo, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 € en caso de tributación individual o a 24.000 € en caso de tributación conjunta.

Como hemos indicado, para los contribuyentes que tengan su residencia habitual en municipios y entidades locales menores de Extremadura con población inferior a

3.000 habitantes los límites de la base imponible general y del ahorro se fijan en 28.000 € en caso de tributación individual y en 45.000 € en caso de tributación conjunta.

En consecuencia, en lugar de incrementar la cuantía del beneficio fiscal, lo que se hace es subir los límites máximos de base imponible para poder disfrutar del mismo, frente a los exigidos para los habitantes en otros lugares, hecho que contrasta con los condicionantes de otras Comunidades Autónomas ya examinadas<sup>12</sup>.

### 3.2. Deducciones por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual

El segundo grupo de medidas relacionadas con la despoblación en el ámbito autonómico hace referencia a las relativas a la obtención o mejora de la vivienda habitual y que están en vigor en Galicia, Asturias, La Rioja, Valencia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León. En la mayoría de dichas Comunidades Autónomas la regulación es muy parecida por lo centraremos su examen en las diferencias y semejanzas entre ellas<sup>13</sup>.

En **Galicia** se ha aprobado (art. 5.Veinte del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2011) algo distinto al resto de regiones, pues la deducción está prevista para la adquisición y rehabilitación de viviendas en los **proyectos de aldeas modelo** y que alcanza el 15% de las cantidades satisfechas en el ejercicio para la adquisición o rehabilitación de viviendas que estén situadas en terrenos que se integren en proyectos de aldeas modelo de conformidad con lo previsto en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, que estén destinadas a su residencia, ya sea con carácter habitual o esporádico<sup>14</sup>. Estas aldeas suponen un medio

---

<sup>12</sup> Un resumen desde el punto de vista general de este modo de proceder se encuentra en: ÁLAMO CERRILLO, R.: “La importancia de la fiscalidad de la familia en el IRPF ante el cambio demográfico”, *Técnica Tributaria*, 131, 2020, págs. 245 y ss.

<sup>13</sup> Para un análisis detallado de la última jurisprudencia derivada de la problemática de la vivienda habitual en el IRPF desde un punto de vista general, vid.: TORIBIO BERNÁNDEZ, L.: “Un repaso a los recientes pronunciamientos jurisprudenciales respecto del régimen jurídico de los beneficios fiscales asociados al concepto de vivienda habitual”, *Carta Tributaria*, núm. 86, 2022, págs. 2 y ss.

<sup>14</sup> En concreto, el art. 79 de la Ley gallega citada en el texto indica lo siguiente: “1. En las aldeas modelo se procurará la recuperación de la actividad económica y social de los terrenos de antiguo uso agrícola, ganadero y forestal circundantes a la aldea, y particularmente de aquellos que se encuentren en situación de abandono e infrutilización, así como de los núcleos incluidos en ellas, con el objetivo de permitir su recuperación demográfica y la mejora de la calidad de vida de su población. A estos efectos, la consejería competente en materia de medio rural, a través de la Agencia Gallega de Desarrollo Rural, coordinará sus actuaciones, además de con los respectivos ayuntamientos, con las consejerías y entidades competentes, para promover, entre otras finalidades, la recuperación de la capacidad agronómica del perímetro de la aldea modelo, la rehabilitación y recuperación arquitectónica y urbanística de su núcleo y la promoción del empleo. 2. Las aldeas modelo se ubicarán en zonas en abandono o infrutilización de alta capacidad productiva para uno o varios cultivos o aprovechamientos, y tendrán por objeto principal poner en producción áreas de tierra agroforestal con buena aptitud agronómica que han alcanzado con el paso del tiempo estados de abandono y/o infrutilización,

de recuperar el entorno agropecuario y forestal que las rodea y que, de manera directa, contribuyen así a poblar zonas no solo con residentes, sino con la infraestructura económica necesaria para su desarrollo y viabilidad a medio y largo plazo.

La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas en concepto de adquisición o rehabilitación de vivienda, incluidos los gastos de financiación ajena, amortización, intereses y coste de instrumentos de cobertura de riesgos, que no podrá exceder de 9.000 € para el caso de construcciones destinadas a constituir la vivienda habitual y de 4.500 € para el resto. Dicho extremo se matiza por la propia normativa gallega, cuando indica que tendrán la consideración de obras de rehabilitación aquellas que dispongan de los permisos y autorizaciones administrativas correspondientes y que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras obras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición, en caso de haberse adquirido el inmueble en los dos años anteriores al inicio de las obras y del valor de mercado del inmueble al iniciar las obras, en otro caso.

Como no podía ser de otra manera, el legislador gallego prescribe que es incompatible para las mismas inversiones, con la deducción por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo y la deducción en la cuota íntegra autonómica por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares. Esta limitación es consecuente para evitar un exceso de deducibilidad por el mismo tipo de conducta.

En **Asturias** se admite (art. 14.decies del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2014) por la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en **zonas rurales en riesgo de despoblación**<sup>15</sup>, alzándose la cuantía al 5% de las cantidades

---

*recuperando de este modo una adecuada actividad económica agroforestal. 3. En las aldeas modelo se prestará especial atención al mantenimiento, conservación y recuperación de las infraestructuras agrarias de la zona de ejecución, especialmente los muros de cierre y la red de caminos interiores. No se ejecutarán nuevas infraestructuras fijas a no ser por motivos excepcionales debidamente justificados. 4. La declaración de aldea modelo irá precedida de la elaboración, por parte de la Agencia Gallega de Desarrollo Rural, de un proyecto de ordenación productiva. Los cultivos y aprovechamientos incluidos dentro del proyecto de ordenación productiva deberán desarrollarse siempre mediante métodos y técnicas de producción sostenible. 5. La declaración de una aldea modelo podrá llevar asociada la elaboración de un plan de dinamización que comprenda, total o parcialmente, el ámbito clasificado como suelo de núcleo rural que se encuentre dentro del perímetro de la aldea modelo. 6. Para la puesta en marcha de una aldea modelo será necesaria la declaración de utilidad pública e interés social por parte del Consejo de la Xunta de Galicia”.*

Por su parte, el art. 80 del mismo cuerpo legal crea el Registro de Aldeas Modelo y el art. 81 la Red de Aldeas Modelo de Galicia.

<sup>15</sup> Con los mismos condicionantes indicados en el apartado anterior de este trabajo para concretar cuando una zona rural está en riesgo de despoblación, por lo que omitimos su examen detallado y remitimos al lector al mismo.

satisfechas durante el ejercicio, con carácter general, y el 10% cuando la adquisición o rehabilitación se lleve a cabo por contribuyentes de hasta 35 años, así como por los miembros de familias numerosas o monoparentales, con una base máxima de 10.000 €.

Como requisitos adicionales se establece que el domicilio fiscal se mantenga en la zona rural en riesgo de despoblación durante al menos 3 años y que la base imponible del contribuyente no exceda de 25.009 € en tributación individual o de 35.240 € en tributación conjunta. En este sentido, el primer requisito es del todo indispensable para evitar empadronamientos temporales solo con el fin de disfrutar de esta deducción, mientras que el límite basado en la base imponible conduce a los problemas de concurrencia del principio de capacidad económica y del tope de aplicación de la medida que ya hemos expuesto.

Pasando a la Comunidad de **La Rioja**, se prevé (art. 32.2 de la Ley 10/2017) un descuento por la adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en **pequeños municipios de La Rioja**, ascendiendo su importe al 5% de las cantidades satisfechas, con el límite de 452 €. La definición de lo que se entiende por “*pequeño municipio*” se halla en el Decreto riojano 16/2006, de 10 de marzo, cuyo art. 1 indica que será aquél cuya población de derecho no supere los 300 habitantes, cuantía que se ha incrementado en el año 2021, pues anteriormente era de 250 habitantes.

Destaca esta región por dos aspectos: en primer lugar, por la escasa cantidad de ciudadanos empadronados exigidos por la regulación, lo que contrasta con otras regiones y, en segundo término, porque se amplía el ámbito objetivo del beneficio tributario no solo a la adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual, sino también a su construcción.

En **Aragón** se diseña (art. 110.10 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2005) para la adquisición o rehabilitación de vivienda en **núcleos rurales**, consistiendo en un 5% de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de una vivienda situada en un **municipio aragonés de menos de 3.000 habitantes** o en una entidad local menor o en una entidad singular de población siempre que se encuentren separadas o diferenciadas de la capitalidad del municipio al que pertenecen. En este caso, se rebaja notablemente el número de ciudadanos empadronados, pues en la deducción aragonesa por nacimiento o adopción examinada en el epígrafe anterior se hablaba de menos de 10.000 habitantes, por lo que ahora se ha querido por el legislador reducir su ámbito.

Se exige que la vivienda constituya o vaya a constituir la primera vivienda habitual del contribuyente, que éste tenga su residencia habitual en Aragón, que a la fecha de devengo del impuesto tenga menos de 36 años y que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, menos el mínimo por contribuyente y el mínimo por descendientes, no exceda de 35.000 € en tributación conjunta y de 21.000 € en tributación individual. Todos estos condicionantes provocan el que la medida tenga menos virtualidad de la que podría alcanzar sin ellos, pues solo se admite para la primera vivienda habitual de personas de menos de 36 años, con las dificultades de aplicación práctica que traen consigo.

En **Castilla-La Mancha** se disfruta de una deducción similar, aunque sin límite de edad, (art. 12.ter de la Ley 8/2013) por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en **zonas rurales**, siendo la misma del 15% 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 la vivienda esté situada en alguno de los municipios incluidos en **zonas escasamente pobladas y tenga una población inferior a 5.000 habitantes** y que la adquisición o rehabilitación tenga lugar a partir del 1 de enero de 2021.

La base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios (en caso de aplicación de estos instrumentos los intereses satisfechos se minorarán en las cantidades obtenidas por los mismos).

Se establece un límite máximo para la base total de la deducción que será de 180.000 €, o el importe de adquisición o rehabilitación de la vivienda si este fuera menor, minorado por el importe de las subvenciones percibidas de la Comunidad de Castilla-La Mancha, y un límite máximo anual de descuento de 12.000 €.

La regulación de esta Región reviste varias diferencias de interés frente a la de las anteriores y semejanzas con la de Galicia: en primer lugar, se eleva el porcentaje al 15%, como sucedía en la comunidad gallega; en segundo término, se especifican claramente qué partidas pueden integrar la base para calcular la deducción, inclusive los instrumentos de cobertura de riesgos por la elevación de tipos de interés hipotecario variables; por último, se incluyen topes máximos de deducibilidad, pero no en función de la base imponible del contribuyente, sino de carácter y cuantías generales (12.000 € anuales). Con ello pensamos que se aplicará en más ocasiones y fomentará la realización de la conducta que persigue la norma.

Por lo que respecta a **Extremadura**, el beneficio fiscal se aplica (arts. 8.4, 8.5 y 12.bis del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2018) tanto a viviendas de protección oficial como al resto de viviendas, con unos requisitos casi idénticos a los ya examinados en la medida relativa al nacimiento por parto múltiple; así, la norma se dirige a la adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual situada en **municipios de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes** por jóvenes con edad igual o inferior a 36 años o personas que tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con las mismas, sin límite de edad.

En cuanto al volumen, se trata del 5% de las cantidades satisfechas, con excepción hecha de la parte correspondiente a los intereses, siempre que la suma de la base imponible general y del ahorro del Impuesto no supere los 28.000 € en tributación individual o 45.000 € en tributación conjunta. Para regular los conceptos de adquisición, rehabilitación, vivienda habitual, base de deducción y límite máximo la norma extremeña se remite a la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además, la norma extremeña admite (art. 11.bis del mismo cuerpo legal) una deducción por el mismo concepto, aunque sin el límite de edad y sin las circunstancias de las viviendas de protección oficial o de ser persona víctima del terrorismo, para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en alguno de los **municipios y entidades locales menores de Extremadura con población a 31 de diciembre inferior a 3.000 habitantes**. En este supuesto incluso se amplía el porcentaje al 10% de las cantidades satisfechas durante el periodo impositivo por la adquisición o rehabilitación de una vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, con un total máximo de 180.000 €, o el importe de adquisición o rehabilitación de la vivienda que origine la deducción si este fuera menor, minorado en el importe de las subvenciones recibidas de la Junta de Extremadura. A su vez, la base máxima a aplicar en cada ejercicio será de 9.040 €. Con ello se amplía bastante el abanico de los beneficiarios de estas cantidades.

Por último, en **Castilla y León** se han aprobado (arts. 7.1 y 7.3 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2013) dos deducciones en la línea de las anteriores:

La primera por la adquisición por jóvenes menores de 36 años de la primera vivienda habitual que sea de nueva construcción o rehabilitación calificada como actuación protegible, situada en un municipio o en una entidad local menor de la Comunidad de Castilla y León que en el momento de la adquisición o rehabilitación de la vivienda **tengan menos de 10.000 habitantes, o de 3.000 si está situado a menos de 30 km de la capital**, siempre que la vivienda tenga un valor, a efectos del impuesto que grave su adquisición, menor de 135.000 €, que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no supere los 18.900 € en tributación individual y 31.500 € en tributación conjunta y que la adquisición se realice a partir de 1 de enero de 2005. Para este supuesto, se introduce como novedad la rebaja de habitantes de 10.000 a 3.000 para lugares que estén a menos de 30 km de la capital de la provincia correspondiente, lo que permite la creación de núcleos satélite de la ciudad y así su poblamiento, lo que es una innovación acertada a nuestro parecer. El porcentaje de deducción es del 15% y la base máxima de esta deducción asciende a 9.040 €, en la línea de regiones ya estudiadas.

La segunda medida tributaria está prevista para las actuaciones de rehabilitación de viviendas situadas en poblaciones de menos de 10.000 habitantes, o de 3.000 si está situado a menos de 30 km de la capital, siempre que la vivienda tenga un valor menor de 135.000 €. En este supuesto, no se establecen requisitos de edad del contribuyente, si bien se restringe su aplicación a únicamente la rehabilitación, con el fin de evitar el deterioro de los inmuebles de los lugares protegidos. La cuantía es también del 15% de las cantidades invertidas siempre que la vivienda se destine en el plazo de los 5 años siguientes a ser alquilada a personas distintas del cónyuge, ascendientes, descendientes o familiares hasta el tercer grado de parentesco del propietario de la vivienda, que el importe del alquiler mensual no supere los 300 € y que la fianza legal se deposite conforme establezca la normativa aplicable, siendo la base máxima de esta deducción 20.000 €.



Como se infiere de la lectura de lo expuesto, la finalidad de la segunda norma castellanoleonesa es promover el arreglo de inmuebles para que se introduzcan en el mercado de arrendamientos y así fomentar la ocupación de los mismos en zonas de poco poblamiento. La perspectiva es diferente en este caso a otras Comunidades Autónomas, pues la rehabilitación es para alquilar y no para la vivienda habitual, aunque, como veremos seguidamente, en otras Regiones se admiten deducciones para el alquiler de dicha vivienda por el propio contribuyente.

### **3.3. Deducciones por arrendamiento de la vivienda habitual**

Muy relacionadas con las deducciones anteriores por adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual se encuentran las relativas al alquiler por parte del contribuyente de la misma en una zona con poca población y ello se contempla en Asturias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Extremadura y Castilla y León<sup>16</sup>.

En **Asturias** se admite (art. 7 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2014) para las cantidades invertidas en el alquiler de la vivienda habitual con los siguientes límites y porcentajes:

- a) Con carácter general, el 10% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, con el límite de 455 €.
- b) El 15% de las cantidades satisfechas, con el límite de 606 €, cuando la vivienda está situada en el medio rural, entendiéndose por tal la ubicada en suelo no urbanizable y la que se encuentre en **concejos de población inferior a 3.000 habitantes**.
- c) El 20% de las cantidades satisfechas, con el límite de 700 €, cuando la vivienda esté situada en **zonas rurales en riesgo de despoblación**<sup>17</sup>.

Como se observa fácilmente, se amplía la cuantía del beneficio fiscal tanto para la vivienda habitual situada en suelo no urbanizable de localidades de escaso poblamiento, lo que motiva la extensión de este tipo de viviendas, así como las zonas

---

<sup>16</sup> Desde un punto de vista general, se pueden consultar los siguientes trabajos en relación con la vivienda habitual y el IRPF: ARRIBAS LEÓN, M.: “Las deducciones por inversión en vivienda habitual en el ámbito del IRPF de las Comunidades Autónomas en régimen general”, en la Obra Colectiva: *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, Comares, Granada, 2003, págs. 439 y ss.; MARTÍN CÁCERES, A.F.: “Algunas cuestiones sobre las deducciones en la cuota íntegra del IRPF relativas a la vivienda habitual. En particular, las deducciones autonómicas”, *Hacienda Canaria*, núm. 56, 2021, págs. 391 y ss., TOVILLAS MORÁN, J.M.: “Deducciones autonómicas para la adquisición de vivienda habitual en el IRPF”, *Revista del Sector Inmobiliario*, núm. 81, 2008, págs. 66 y ss y CARBAJO NOGAL, C.: “El alquiler temporal de la vivienda habitual y su incidencia en la aplicación de la deducción del IRPF: una vuelta de tuerca”, en CUBERO TRUYO, A. (Coord.): *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, págs. 579 y ss.

<sup>17</sup> Vid. anteriormente los condicionantes indicados en este trabajo para concretar cuando una zona rural está en riesgo de despoblación.

rurales en riesgo, en la línea de las deducciones por adquisición de la misma que ya hemos examinado.

La normativa asturiana exige como requisitos que la suma de la base imponible general y del ahorro no exceda de 25.009 € en tributación individual o de 35.240 € en conjunta y que las cantidades satisfechas excedan del 10% de la renta del periodo impositivo, lo que conducirá a la restricción de su aplicación a un menor número de contribuyentes, lo que puede ser criticable, como hemos advertido más arriba.

En **Cantabria** se prevé (art. 2.11 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 62/2008) deducir el 20% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo en concepto de arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, con un límite de 600 € anuales en tributación individual y de 1.200 € en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del periodo, después de las reducciones por mínimo personal y familiar, debe ser inferior a 22.946 € en tributación individual o a 31.485 € en tributación conjunta.

Para poder disfrutar de este beneficio tributario se debe tener la residencia en **municipios o ayuntamientos que tengan una población inferior a 2.000 habitantes, una densidad de población inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado o una tasa de envejecimiento superior al 30%**, con lo que se está abriendo el abanico de potenciales personas que puedan acogerse a esta medida, pues basta con cumplir con una de las tres variables indicadas -población, densidad y tasa de envejecimiento-, en atención a la inclusión de la conjunción “o” al final del inciso. Asimismo, la regulación cántabra prescribe que es incompatible con la deducción general por arrendamiento de vivienda habitual regulada en el art. 2.1 del mismo cuerpo legal, hecho que es lógico.

En **Castilla-La Mancha** se continúa (art. 9 de la Ley 8/2013) con la línea ya indicada para la adquisición de la vivienda habitual, aplicándose ahora para el arrendamiento de la misma por menores de 36 años, con lo que ahora se establece un límite de edad que no existía para el beneficio fiscal por adquisición, lo que denota un cierto trato desigual entre dichas situaciones. En concreto se prevé la deducción del 15% de las cantidades satisfechas durante el periodo impositivo para el arrendamiento de la vivienda habitual que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha, con un máximo de 450 €. No obstante, la deducción se fija en el 20%, con un máximo de 612 €, cuando la vivienda esté situada en **municipios de hasta 2.500 habitantes o en municipios con población superior a 2.500 e inferior a 10.000 habitantes situados a más de 30 kilómetros de un municipio con más de 50.000 habitantes**. Se requiere que la suma de la base imponible general y del ahorro no sea superior a 12.500 € en tributación individual o a 25.000 € en conjunta y que en la autoliquidación del impuesto se consigne el NIF del arrendador.

Por lo que respecta a **Extremadura** la normativa establece (art. 9 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2018) un porcentaje a descontar del 5% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual, con el límite de 300 € anuales. El porcentaje se eleva al 10%, con el límite

de 400 € anuales, en el caso de alquiler de una vivienda habitual situada en **municipios y núcleos de población de población inferior a 3.000 habitantes**.

Sin embargo, se exigen siete requisitos añadidos que dificultan el acceso a esta disposición, aunque, como se deduce de su atenta lectura, evitan situaciones de posible fraude o de disfrute indebido del beneficio fiscal; en concreto consisten en:

- Que el contribuyente tenga a la fecha del devengo del impuesto menos de 36 años cumplidos, que forme parte de una familia numerosa o que padezca una discapacidad física, psíquica o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65%.
- Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo y localizada dentro del territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- Que se haya satisfecho por el arrendamiento y, en su caso, por sus prórrogas el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Que se haya constituido el depósito obligatorio en concepto de fianza al que se refiere la Ley de arrendamientos urbanos a favor de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- Que el contribuyente no tenga derecho durante el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual.
- Que ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute de otra vivienda situada a menos de 75 kilómetros de la vivienda arrendada.
- Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 € en tributación individual o a 24.000 € en caso de tributación conjunta. Para los contribuyentes que tengan su residencia habitual en municipios y entidades locales menores de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes los límites de la base imponible general y del ahorro se fijan en 28.000 € en caso de tributación individual y en 45.000 € en caso de tributación conjunta.

Para finalizar, en **Castilla y León** se admite (art. 7.4 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2013) descontar el 20% de las cantidades por arrendamiento de la vivienda habitual, con el límite de 459 €, siempre que el contribuyente tenga menos de 36 años y que la base imponible total menos el mínimo personal y familiar no sea superior a 18.900 € en tributación individual ni a 31.500 € en tributación conjunta. No procederá la deducción cuando sea de aplicación la compensación por arrendamiento de vivienda habitual. La deducción será del 25 %, con el límite de 612 €, cuando la vivienda este **situada en un municipio o entidad local menor de la Comunidad de Castilla y León que en el momento de la adquisición o rehabilitación de la vivienda tengan menos de 10.000 habitantes, o de 3.000 si está situado a menos de 30 km de la capital**, como sucedía con las ayudas para la adquisición de la misma, lo que dota de consonancia ambas regulaciones, si bien con el tope de edad y de capacidad económica especificados y que ya hemos comentado anteriormente.

### 3.4. Deducciones por residencia habitual

El último bloque de medidas relacionadas con el lugar de residencia del contribuyente consiste en una serie de porcentajes a descontar por habitar en zonas de difícil poblamiento; así, hallamos disposiciones en las Comunidades Autónomas de Asturias, Valencia, Castilla-La Mancha y Extremadura.

En **Asturias** el beneficio fiscal está vinculado a ejercer una actividad económica en el territorio del Principado, con lo que se prevé (art. 14. quinquies del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2014) para el caso de habitar en **zonas rurales en riesgo de despoblación** (según la Resolución de la Consejería de Hacienda del 24 de noviembre de 2020 ya analizada) que comiencen el ejercicio de una actividad como trabajadores por cuenta propia o autónomos. La cuantía asciende a 1.000 € en el periodo impositivo en el que se produzca el inicio de la actividad entendiéndose por tal la fecha del alta en el régimen especial de la Seguridad Social o en la mutualidad de previsión social correspondiente.

Como requisitos añadidos se exigen los siguientes:

- Que se mantenga la situación de alta durante un periodo mínimo de 1 año, salvo fallecimiento.
- Que en los 6 meses inmediatamente anteriores a la fecha de inicio de la actividad no hubiese cesado en la realización de la misma actividad.
- Que la base imponible no sea superior a 25.009 € en tributación individual o a 35.240 € en tributación conjunta.
- No se aplicará esta disposición para aquellos que tengan la consideración de trabajadores autónomos colaboradores ni los socios de sociedades mercantiles de capital.

Este último inciso, si bien evita situaciones de posibles fraudes en la consideración de cotizante por régimen de autónomos, también limita la extensión de la norma a pequeñas empresas que contratan a personas en su territorio, lo que en cierto modo ofrece un cierto efecto-impulsión para las mismas. A su vez, la obligatoriedad de no haber cesado en la misma actividad en los 6 meses inmediatamente anteriores a la fecha de inicio, también desconoce en cierta medida la situación actual derivada de la crisis económica por la Guerra de Ucrania y por los efectos de la pandemia por COVID-19, ya que muchos autónomos han debido de finalizar de forma temporal o definitiva su negocio, con lo que con esta limitación se les restringe todavía más el volver a arrancar su actividad económica.

En **Valencia** se admite para el caso de residir habitualmente en **un municipio en riesgo de despoblamiento** (art. 4. Uno.aa de la Ley 13/1997), siendo la cantidad de 300 €, incrementada en 120, 180 o 240 € en caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por una, dos o tres o más personas, respectivamente. Varios son los comentarios que se pueden hacer a la regulación valenciana:

En primer lugar, la norma tributaria no define en dicho apartado qué se entiende por “*municipio en riesgo de despoblamiento*”, sino más adelante en su apartado Sexto, lo que lleva a cierta confusión al lector; en efecto, dicho apartado Sexto, actualizado por la Ley 7/2021, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, adaptó los requisitos para considerar a un municipio como beneficiario de las medidas contra la despoblación que, a su vez, había señalado el Decreto 182/2018, de 10 de octubre (modificado recientemente por el Decreto 89/2021, de 2 de julio) del Consell de la Generalitat Valenciana en el que se determinan los índices y parámetros para considerar tales lugares. En estas disposiciones se detallan de forma muy minuciosa los requisitos para considerarse habitante en los mismos, la mayoría de ellos relacionados con técnicas derivadas del catastro y de la materia demográfica, por lo que remitimos al lector a su consulta, excediendo los límites de este estudio exponerlos de forma detallada en el texto<sup>18</sup>. En todo caso, dependen de la escasa densidad de población, de la baja tasa de crecimiento

---

<sup>18</sup> En el art. 4 del Decreto 182/2018, citado en el texto, y en el art. 4.Sexto de la Ley 13/1997, se lee lo siguiente: “1. Son beneficiarios de la línea del fondo para la lucha contra el despoblamiento los municipios de la Comunitat Valenciana que cumplan con los requisitos del artículo 5 del Decreto 51/2017, de 7 de abril, del Consell, por el que se regula el Fondo de Cooperación Municipal de la Comunitat Valenciana y con al menos cinco de los requisitos siguientes:

- a) Densidad de población. Número de habitantes, según el último padrón vigente, por kilómetro cuadrado: inferior o igual a veinte habitantes por kilómetro cuadrado.
- b) Crecimiento demográfico. Tasa de crecimiento de la población en el periodo comprendido en los últimos veinte años: menor o igual al cero por ciento (0%).
- c) Tasa de crecimiento vegetativo. Porcentaje que representa el saldo vegetativo (nacimientos menos defunciones) de los últimos veinte años sobre la población total según el último padrón vigente: menor o igual al menos diez por ciento (-10%).
- d) Índice de envejecimiento. Porcentaje que representa la población mayor de 64 años sobre la población menor de 16 años, según el último padrón vigente: mayor o igual al doscientos cincuenta por ciento (250%).
- e) Índice de dependencia. Cociente entre la suma de la población menor de 16 años y mayores de 64 y la población de 16 a 64 años, según el último padrón vigente, multiplicado por 100: mayor o igual al sesenta por ciento (60%).
- f) Tasa migratoria. Porcentaje que representa el saldo migratorio en el periodo comprendido entre los últimos diez años (variaciones residenciales altas menos bajas) sobre la población total según el último padrón vigente: menor o igual al cero por ciento (0%).

*Estos datos se obtendrán de conformidad con las cifras de población declaradas oficiales mediante real decreto, y de estadísticas oficiales publicadas por el Instituto Valenciano de Estadística o el Instituto Nacional de Estadística, así como de datos oficiales de las administraciones públicas.*

2. También podrán ser beneficiarios de estas ayudas los municipios que, aunque no cumplan los requisitos señalados, pertenezcan a áreas funcionales con una densidad demográfica igual o inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado. Las áreas funcionales se determinarán de conformidad con los datos oficiales sobre demarcaciones territoriales inscritas en el Registro de Entidades Locales de la Comunitat Valenciana, creado por Decreto 15/2011, de 18 de febrero, del Consell.

3. Así mismo, también serán beneficiarios todos los municipios con población inferior a 300 habitantes”.

vegetativo y del envejecimiento de la misma y, en resumen, se admite para aquellos municipios con menos de 300 habitantes.

En segundo término, se prevén unas cantidades incrementadas de deducción para el caso de tener derecho al mínimo por descendientes, con lo que se vincula la residencia habitual con la natalidad, hecho que puede facilitar el que se disminuya el envejecimiento poblacional.

Finalmente, la propia norma valenciana del Impuesto impide la compatibilidad de esta deducción con las genéricas por nacimiento o adopción, circunstancia que pensamos que poco tienen que ver entre sí, ya que estas últimas solo son aplicables en el período impositivo en que se produzca el evento –el nacimiento o adopción–, mientras que la derivada de la despoblación es de carácter periódico, pues se implementará en cada declaración anual mientras persista la situación beneficiada, lo que motiva para que abogemos por la supresión de la incompatibilidad.

En **Castilla-La Mancha** la regulación es más detallada en el propio Impuesto, pues se admite el descuento por tener la residencia habitual en **zonas rurales** de municipios incluidos en **zonas escasamente pobladas** (art. 12 bis de la Ley 8/2013), considerándose por tales las dos siguientes:

- Zonas de intensa despoblación, cuando el municipio tiene una población inferior a 2.000 habitantes, en los que la deducción se eleva al 20% de la cuota íntegra autonómica y solo del 15% si el municipio tiene una población igual o superior a 2.000 e inferior a 5.000 habitantes.
- Zona de extrema despoblación, con una deducción del 25% si el municipio tiene una población inferior a 2.000 habitantes y del 20% si el municipio tiene una población igual o superior a 2.000 e inferior a 5.000 habitantes.

Evidentemente, la regulación castellano-manchega, al igual que en las anteriores regiones prescribe la obligatoriedad de la residencia habitual entendida como estancia efectiva en su territorio, lo que tendrá que comprobarse en la práctica por medio de la situación del contribuyente a la fecha de devengo del Impuesto.

Por último, en **Extremadura** se sigue un patrón similar al anterior al admitir (art. 11.ter del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2018) para los contribuyentes con residencia habitual en **municipios y entidades locales menores de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes** el descuento del 15% de la cuota íntegra autonómica, siempre que la suma de su base imponible general y del ahorro no supere los 28.000 euros en tributación individual o los 45.000 euros en tributación conjunta; de nuevo se limita cuantitativamente la deducción vinculándola a un tope de renta del sujeto pasivo, como ya hemos comprobado para otras medidas ya estudiadas.

### 3.5. Deducciones por gastos variados

La última sección que vamos a estudiar está formada por medidas que se refieren a supuestos relacionados con el traslado de la vivienda habitual o el gasto en relación a

circunstancias sociales que han aprobado las Comunidades Autónomas de Asturias, Cantabria, La Rioja, Castilla-La Mancha y Extremadura.

En **Asturias** se prevé una deducción (art. 14.bis del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2014) por el abono durante el ejercicio de **gastos de descendientes en centros de 0 a 3 años** que asciende al 15% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, con el límite de 330 € anuales por cada descendiente. En el caso de contribuyentes que tengan su **residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación** -definidas tal y como hemos expuesto en los apartados anteriores- el porcentaje de deducción será del 30%, con el límite máximo de 660 €. Como requisitos para disfrutar de ella se establecen los dos siguientes, ambos en la línea que ya hemos estudiado:

- Que los progenitores, adoptantes, o tutores convivan con el menor.
- Que la base imponible no resulte superior a 25.009 € en tributación individual ni a 35.240 € en tributación conjunta.

Para el caso de **Cantabria**, los contribuyentes que tengan su residencia habitual en **zonas rurales de Cantabria en riesgo de despoblamiento** (art. 2.11 del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 62/2008), es decir –como ya vimos anteriormente–, que tengan una población inferior a 2.000 habitantes, una densidad de población inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado o una tasa de envejecimiento superior al 30%, se prevén las dos deducciones siguientes:

En primer lugar, **por gastos de guardería**, los contribuyentes cuya vivienda habitual se encuentre en estas zonas y siempre que su base liquidable, después de las reducciones por mínimo personal y familiar, sea inferior a 22.946 € en tributación individual o a 31.845 € en tributación conjunta, podrán descontar el 30% de los gastos de guardería de los hijos o adoptados menores de 3 años, con un límite de 600 € anuales por cada hijo. Esta deducción es incompatible con la deducción general por gastos de guardería regulada en el art. 2.8 del mismo cuerpo legal.

En segundo término, **por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual a una zona de Cantabria en riesgo de despoblamiento por motivos laborales por cuenta ajena o por cuenta propia**, los contribuyentes, cuya la base liquidable del periodo, después de las reducciones por mínimo personal y familiar, sea inferior a 22.946 euros en tributación individual o a 31.485 euros en tributación conjunta, que trasladen su residencia habitual a una de estas zonas motivados por la realización de una actividad laboral, ya sea por cuenta ajena o por cuenta propia, y la mantengan durante el año del traslado y los 3 siguientes tendrán derecho a deducir 500 € en el periodo impositivo en que tenga lugar el cambio de residencia y en el siguiente. El importe de esta deducción no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio en que resulte aplicable la misma.

En ambos supuestos se limita el disfrute del beneficio tributario con topes en la base imponible, en la línea de otras deducciones ya estudiadas y se obliga a mantener la

residencia habitual en el caso de motivos laborales al menos en los 3 años posteriores al ejercicio del traslado, lo que es lógico si se quiere pensar en incentivar la estabilidad de la población en las localidades indicadas.

En **La Rioja** se admite (art. 32.3 de la Ley 10/2017) **por gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años** aplicable a contribuyentes que fijen su residencia habitual en **pequeños municipios de La Rioja** –entendidos como aquellos que no superen los 300 habitantes de población de derecho, como ya hemos examinado– y la mantengan a fecha de devengo del impuesto, ascendiendo al 30% de los gastos, con el límite máximo de 600 € por menor. Para disfrutar de esta deducción se exigen los siguientes condicionantes:

- Los progenitores deberán ejercer una actividad, por cuenta propia o ajena, fuera del domicilio familiar, al menos durante el periodo en que el menor se encuentre escolarizado o durante el periodo en que esté contratado el personal destinado a su cuidado. Además de ello, a fecha de devengo del impuesto deberán convivir con el menor y tener derecho al mínimo por descendientes.
- El menor deberá estar matriculado en una escuela o centro infantil de La Rioja al menos la mitad de la jornada establecida, o bien deberá acreditarse la existencia de una persona con contrato laboral y alta en Seguridad Social en el epígrafe correspondiente a Empleados del hogar-Cuidador de familias o similar para el cuidado de los menores.
- Sólo podrán aplicarse esta deducción los contribuyentes cuya base liquidable general no exceda de 18.030 € en tributación individual o de 30.050 € en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro no supere los 1.800 €.

El límite de la base del beneficio tributario para cada hijo estará constituido por el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en el ejercicio a la escuela de educación infantil. A efectos de la aplicación de esta deducción, tendrán la consideración de gastos las cantidades satisfechas por la preinscripción y matrícula, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre y cuando no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos, hecho lógico para evitar duplicidad de descuentos.

Muy similar, en cuanto al contenido se encuentra la deducción riojana (art. 32.5 de la Ley 10/2017) por **gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años** aplicable a contribuyentes que tengan su residencia o trasladen la misma a **pequeños municipios de La Rioja** en el periodo impositivo y la mantengan durante un plazo de, al menos, 3 años consecutivos. Se obtendrán 100 € al mes por hijo siempre que el contribuyente tuviera derecho al mínimo por descendientes. Sin embargo, en este caso se trata de una cantidad adicional a la anterior en el supuesto de trasladar o mantener su residencia habitual en los municipios indicados, por lo que nada impide que se pueda disfrutar de ambas medidas –gastos en escuelas infantiles o personal contratado y residencia habitual–, si bien en esta segunda deducción no se exige el que los padres ejerzan una actividad fuera del domicilio familiar ni se establece un tope en función de la base



imponible del contribuyente, circunstancia que es decisiva para que más administrados puedan acceder a la misma.

Pasando a **Castilla-La Mancha** se ha establecido (art. 12. quater de la Ley 8/2013) una deducción por traslado de la vivienda habitual por motivos laborales a un municipio de los incluidos en **zonas escasamente pobladas** (definidas conforme ya se expuso en el epígrafe anterior). Se obtendrá un descuento de 500 € en la cuota íntegra autonómica del periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia, así como en el siguiente.

Como requisitos se exige:

- Que la base liquidable del periodo impositivo en el que se hubieran comenzado a aplicar la deducción deberá ser inferior a 22.946 € en tributación individual o a 31.485 € en tributación conjunta, vinculándose de nuevo el disfrute de la misma a la capacidad económica del contribuyente.
- Que el importe de la deducción no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas del ejercicio en que resulte aplicable la deducción.
- Que, en el supuesto de tributación conjunta, la deducción de 500 € se aplicará, en cada uno de los periodos impositivos en que sea aplicable la deducción, por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia en los términos anteriormente comentados, con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción. Esta previsión legal parece que está dando carta de naturaleza a la posibilidad de que cada cónyuge la aplique en su totalidad, lo que promueve la igualdad en las dos formas de tributación –individual o conjunta–.
- Para consolidar el derecho a la deducción, es preciso que el contribuyente permanezca en la nueva residencia habitual durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes.

Finalmente, y para terminar esta abigarrada síntesis de las medidas autonómicas en favor de la despoblación, en **Extremadura** se admiten varias deducciones por diversas circunstancias, añadiéndose una coletilla para el caso de habitar en **lugares de menos de 3.000 habitantes**; en concreto las tres siguientes:

En primer lugar (arts. 5 y 12.bis del Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2018), por el **cuidado de familiares discapacitados** en grado igual o superior al 65%, siempre que la suma de la base imponible general y del ahorro del IRPF no supere los 19.000 € en tributación individual o 24.000 € en conjunta, se acredite la convivencia efectiva durante al menos la mitad del periodo impositivo y que las rentas general y del ahorro del discapacitado no sean superiores al doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), se pueden descontar 150 € con carácter general y 220 € para aquellos contribuyentes que tuviesen reconocido el derecho a percibir prestaciones por dependencia sin que, a 31 de diciembre, las hayan empezado a recibir. En cuanto al tema que nos ocupa, es clave la mención que el precepto realiza para los contribuyentes que tengan su residencia habitual en

**municipios y entidades locales menores de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes**, para los que se aumentan los límites de la base imponible general y del ahorro hasta las cantidades de 28.000 € en caso de tributación individual y en 45.000 € en caso de tributación conjunta.

En segundo término (arts. 10 y 12.bis del mismo cuerpo legal), por la **compra de material escolar** se puede obtener una deducción de 15 € en la cuota íntegra autonómica, siempre que la suma de la base imponible general y del ahorro no sea superior a 19.000 € en caso de tributación individual o a 24.000 € en caso de tributación conjunta. Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la deducción su importe se distribuirá por partes iguales. Al igual que en el beneficio fiscal anterior, para los contribuyentes que tengan su residencia habitual en municipios y entidades locales menores de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes los límites de la base imponible general y del ahorro se incrementan en las mismas cuantías.

En tercer y último lugar (art. 12.bis citado), para **contribuyentes en situación de viudedad**, se establece un descuento de 100 €, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 € en caso de tributación individual y a 24.000 € en caso de tributación conjunta. La deducción será de 200 € si el contribuyente viudo tiene a su cargo uno o más descendientes que computen a efectos de aplicar el mínimo por descendientes y que no perciban ningún tipo de renta y, de nuevo se admite para los que tengan su residencia habitual en municipios y entidades locales menores de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes, la misma elevación de los topes de bases imponibles que para los dos supuestos anteriores.

#### 4. REFLEXIÓN FINAL SOBRE LA VIRTUALIDAD DE LAS MEDIDAS APROBADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Una vez examinadas todas las medidas que están dirigidas de forma directa a tratar de incentivar el poblamiento en zonas con baja densidad, la cuestión que se nos plantea es la utilidad práctica de las mismas, pues de su correcta aplicación se derivará el éxito o el fracaso en conseguir los fines que tenían planteados.

Del análisis con cierto detalle de los diferentes beneficios fiscales que han aprobado algunas Comunidades Autónomas varios son los comentarios finales que se infieren de todo ello.

En primer lugar, es loable que el legislador autonómico se preocupe de los problemas de despoblación en su territorio, aunque hay que tener en cuenta que, además de las medidas tributarias, se deben articular más modalidades<sup>19</sup>. En consecuencia, la

---

<sup>19</sup> En este sentido, se recomienda consultar: GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Fiscalidad y envejecimiento: algunas claves para adaptar el sistema fiscal al reto demográfico”, en CUBERO TRUYO, A. (Coord.): *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, págs. 382 y ss.

finalidad es incentivar –mediante un menor coste fiscal– el que se cambie o se consolide la residencia habitual de los contribuyentes en las zonas afectadas.

En segundo término, del estudio de las deducciones hasta ahora aprobadas se extrae la conclusión de que la mayoría de las mismas están dirigidas al lugar donde radique la vivienda habitual del contribuyente, aplicándose la mayoría de las disposiciones para conseguir descuentos fiscales en el ámbito del arrendamiento, traslado o presencia de la residencia habitual en los municipios y lugares que se quieren promocionar, hecho que es totalmente lógico con la finalidad que se persigue.

En tercer lugar, hemos llamado la atención sobre otro tipo de ayudas tributarias que están relacionadas con el nacimiento, adopción o cuidado de hijos o familiares, siempre que residan en las zonas afectadas por la despoblación, de manera que se vincula la misma al aumento de la natalidad o de la continuidad en la ocupación por los menores de dichos poblamientos.

En cuarto lugar, en una gran mayoría de las medidas, se procede a limitar su disfrute de conformidad con la cuantía a la que asciendan las bases imponibles generales y del ahorro de los contribuyentes, lo que es, en cierto modo, un arma de doble filo, pues si bien acomoda los beneficios fiscales a la capacidad económica de los administrados, también impide en ocasiones el que se pueda acceder a las cantidades, lo que puede provocar que a veces no se consigan los fines poblacionales que se buscan, hecho que sí se produciría si se incrementasen dichos límites.

A ello se podría añadir que, debido a que una gran parte de hipotéticos beneficiarios tendrían rentas muy bajas y, dado que los contribuyentes con ingresos inferiores por rendimientos del trabajo no superiores a 22.000 euros no tiene obligación de presentar la declaración (art. 96 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), dichas ayudas quedan en ocasiones sin poderse aplicar efectivamente. Para soslayar este inconveniente, propugnamos que se efectúen las pertinentes campañas de información en las Comunidades Autónomas afectadas, lo que motivaría la presentación de las autoliquidaciones por el tributo de los hipotéticos beneficiarios. De otra forma, surgiría la duda acerca de cuál es el perfil real de contribuyente que puede utilizar las deducciones, pues son muy limitados los que concurren a las circunstancias bonificadas.

También debemos hacer hincapié en el dato de que los condicionantes para que un determinado sitio sea considerado de difícil poblamiento o de riesgo de despoblación varía mucho de unas regiones a otras, lo que en cierto modo es correcto, pues no existe la misma densidad de población entre diversas Comunidades Autónomas ni el reparto de habitantes y modo de residir el idéntico en todas ellas; no obstante, también sería adecuado que se dispusiera de cierta regulación marco desde el punto de vista estatal, ya que así se evitarían problemas relativos a zonas limítrofes entre autonomías en las que existan diferentes criterios de habitantes, lo que puede conducir a situaciones que lleven a cambios de residencia fraudulentos.

Finalmente, hay que decir que no será hasta dentro de varios años cuando se pueda comprobar de forma fehaciente cuál es el resultado práctico de estas disposiciones del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues será necesario disponer de los datos, tanto recaudatorios, como de población de las Comunidades Autónomas afectadas. En todo caso, pensamos que las normativas aprobadas tienen una finalidad muy adecuada a lo que se intenta conseguir y habrá que verificar si alcanzan los objetivos indicados.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMO CERRILLO, R.: “La importancia de la fiscalidad de la familia en el IRPF ante el cambio demográfico”, *Técnica Tributaria*, 131, 2020, págs. 245 y ss.

ARRIBAS LEÓN, M.: “Las deducciones por inversión en vivienda habitual en el ámbito del IRPF de las Comunidades Autónomas en régimen general”, en la Obra Colectiva: *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, Comares, Granada, 2003, págs. 439 y ss.

BARREIRO CARRIL, M.C.: “Las exigencias del derecho comunitario en un estado descentralizado con especial referencia a la cesión de tributos”, en la Obra Colectiva: *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 259 y ss.

CARBAJO NOGAL, C.: “El alquiler temporal de la vivienda habitual y su incidencia en la aplicación de la deducción del IRPF: una vuelta de tuerca”, en CUBERO TRUYO, A. (Coord.): *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, págs. 579 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas”, *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, págs. 118 y ss.

GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos”, *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2009, págs. 39 y ss.

GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Fiscalidad y envejecimiento: algunas claves para adaptar el sistema fiscal al reto demográfico”, en CUBERO TRUYO, A. (Coord.): *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, págs. 382 y ss.

HIERRO RECIO, L.A.: “Los efectos financieros de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas”, *Hacienda Pública Española*, núm. 147, 1998, págs. 75 y ss.

MARTÍN CÁCERES, A.F.: “Algunas cuestiones sobre las deducciones en la cuota íntegra del IRPF relativas a la vivienda habitual. En particular, las deducciones autonómicas”, *Hacienda Canaria*, núm. 56, 2021, págs. 391 y ss.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 34 y ss.

RIBES RIBES, A.: *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 58 y ss.

RUBIO GUERRERO, J.J.: “La despoblación en España. Políticas públicas presupuestarias, financieras y fiscales para su reversión”, *Documentos de Trabajo del Instituto Universitario de Análisis Económico y Social*, núm. 5, 2022, págs. 3 y ss.

RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Nuevo régimen de cesión de tributos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 169, 1997, págs. 3 y ss.

- SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria”, *Impuestos*, núm. 1, 2013, págs. 13 y ss.
- TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Un repaso a los recientes pronunciamientos jurisprudenciales respecto del régimen jurídico de los beneficios fiscales asociados al concepto de vivienda habitual”, *Carta Tributaria*, núm. 86, 2022, págs. 2 y ss.
- TOVILLAS MORÁN, J.M.: “Deducciones autonómicas para la adquisición de vivienda habitual en el IRPF”, *Revista del Sector Inmobiliario*, núm. 81, 2008, págs. 66 y ss.
- VV.AA: “Medidas adoptadas por las comunidades autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación en las áreas rurales: una primera aproximación”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102, 2021, págs. 131 y ss.
- ZÁRATE MARCO, A.: “Fecundidad y beneficios fiscales y sociales por descendientes”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 25, 2001, págs. 5 y ss.