

## Principais novidades na regulación do ITPAXD en Galicia para 2016

Principales novedades en la regulación del ITPAJD en Galicia para 2016

Main innovations in the regulation of the ITPAJD in Galicia for 2016

52 Regap

MARÍA BEGOÑA VILLAYERDE GÓMEZ

Profesora contratada doutora en excedencia

Área de Dereito Financeiro e Tributario

Universidade de Santiago de Compostela

Conselleira do Consello de Contas de Galicia (España)

mariajegona.villaverde@usc.es

Recibido: 07/06/2016 | Aceptado: 29/06/2016

Regap



NOTAS

**Resumo:** Neste traballo abórdase un exame dos cambios introducidos na normativa autonómica galega do ITPAXD. Tales modificacións gardan relación cun deseño máis global das políticas sobre o solo que se están a levar a cabo nesta Comunidade Autónoma, na cal o potencial desenvolvemento económico do medio rural adquire un papel protagonista. Requírese, pois, coñecer estas novas deducións no ITPAXD, o seu alcance e condicións, para poder valorar se poden cumprir a finalidade para a que foron creadas. Tamén se realizará unha referencia a outras novidades legais e xurisprudenciais de interese, relativas á valoración de bens; en particular, á regulación da taxación pericial contradictoria e á posibilidade de regular por unha norma autonómica os medios de comprobación de valores.

**Palabras clave:** imposto sobre transmisións patrimoniais, imposto sobre actos xurídicos documentados, transmisión, agrupación, solo rústico, dedución, bonificación, explotacións agrarias de carácter prioritario, Banco de Terras, vivenda habitual, medios de comprobación de valores, taxación pericial contradictoria.

**Resumen:** En este trabajo se aborda un examen de los cambios introducidos en la normativa autonómica gallega del ITPAJD. Tales modificaciones guardan relación con un diseño más global de las políticas sobre el suelo que se están llevando a cabo en esta Comunidad Autónoma, en la que el potencial desarrollo económico del medio rural adquiere un papel protagonista. Se requiere, pues, conocer estas nuevas deducciones en el ITPAJD, su alcance y condiciones, para poder valorar si pueden cumplir la finalidad para la que han sido creadas. También se realizará una referencia a otras novedades legales y jurisprudenciales de interés, relativas a la valoración de bienes; en particular, a la regulación de la tasación pericial contradictoria y a la posibilidad de regular por una norma autonómica los medios de comprobación de valores.

**Palabras clave:** impuesto sobre transmisiones patrimoniales, impuesto sobre actos jurídicos documentados, transmisión, agrupación, suelo rústico, deducción, bonificación, explotaciones agrarias de carácter prioritario, Banco de Tierras, vivienda habitual, medios de comprobación de valores, tasación pericial contradictoria.

**Abstract:** This paper is focused on the changes introduced in the Galician regional regulation of ITPAJD (our Spanish tax on capital transfers and documented legal acts). Such modifications are linked to a more global design of policies

on the land that are taking place in Galicia, where the potential economic development of rural areas plays a main role. It is needed, so, to know these new deductions in the ITPAJD, its scope and conditions to be able to value if they can fulfill the purpose for which they have been created. We will also analyze other new legislation and relevant case law relative to the valuation of goods; with particular attention to the regulation of the counter-valuations by appraisal experts and to the possibility of means of goods verification being regulated by regional laws.

**Key words:** Tax on capital transfers, tax on documented legal transactions, transmission, grouping, rustic land, deduction, rebate, priority agricultural holdings, Land Bank, primary residence, test values, counter-valuations by appraisal experts.

**Sumario:** 1 Introducción. 2 Modificacións na regulación do ITPAXD con incidencia no medio rural. 2.1 Novos beneficios fiscais no ITPO dirixidos ao medio rural. 2.1.1 Dedución “aplicable ás transmisións de solo rústico”. 2.1.2 Dedución aplicable ás transmisións de explotacións agrarias de carácter prioritario. 2.1.3 Dedución aplicable aos terreos integrantes do Banco de Terras. 2.2 Novos beneficios fiscais no IAXD dirixidos ao medio rural. En especial, a dedución para a agrupación do solo rústico. 3 Adquisición de vivenda habitual: compatibilidade de beneficios fiscais. 4 Outros cambios de interese arredor da valoración dos bens e dereitos. 4.1 Taxación pericial contraditoria. Cambios procedementais. 4.2 Medios de comprobación: anulación da norma autonómica pola STC 33/2016. 5 Un apuntamento final. Referencia á tributación no IRPF. 6 Bibliografía.

## 1 Introducción

A Lei 13/2015, do 24 de decembro, de Galicia, de medidas fiscais e administrativas, introduciu algunhas novidades na regulación do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados (en diante ITPAXD), modificando para estes efectos o Decreto legislativo 1/2011, do 28 de xullo, polo que se aproba o texto refundido das disposicións legais da Comunidade Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos polo Estado (en diante Decreto legislativo 1/2011)<sup>1</sup>.

Malia que os cambios non son moi significativos, practicamente a totalidade destes obedecen a unha liña directriz clara; isto é, a reforma enmárcase nunha política determinada que pretende, en palabras do lexislador galego na exposición de motivos da norma comentada, axudar ao desenvolvemento do medio rural galego. Esta afirmación inicial obríganos a facer un breve recordatorio sobre dúas materias: dunha parte, as competencias normativas da Comunidade Autónoma de Galicia respecto do ITPAXD e doutra, as medidas adoptadas previamente para a protección e fomento do medio rural e os sectores económicos vinculados a este.

En primeiro lugar, cabe recordar, como é sabido, que a Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e cidades con estatuto de autonomía e se modifican determinadas normas tributarias, establece no seu artigo 49 o alcance das competencias normativas no imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados, limitándoas ao establecemento de tipos de gravame en determinados feitos impositivos do imposto sobre transmisións patrimoniais onerosas (ITPO) e aos documentos notariais na modalidade actos xurídicos documentados (IAXD). Tamén se lles permite ás Comunidades Autónomas introducir deducións e bonificacións na cota destes dous impostos, sempre que afecten só a actos e documentos nos que se poida regular sobre o tipo de gravame<sup>2</sup>. Polo tanto, o ámbito de

1 Lembremos que a norma legal estatal reguladora deste imposto se contén no Real decreto legislativo 1/1993, do 24 de setembro, polo que se aproba o Texto refundido da Lei do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados (TRITPAXD).

2 As ditas competencias foron asumidas por Galicia na Lei 17/2010, do 16 de xullo, do réxime de cesión de tributos do Estado á Comunidade Autónoma de Galicia e de fixación do alcance e condicións desa cesión.

competencias normativas atribuídas ás CC. AA. en ambos os dous impostos<sup>3</sup> é bastante limitado na práctica e non afecta a todas as operacións que se definen nos seus complexos feitos impositivos.

Tamén é certo que desta regulación cabe entender que o lexislador estatal ve “con bos ollos” que as Comunidades Autónomas adopten determinados beneficios fiscais a favor de negocios xurídicos que recaian sobre bens e dereitos cuxa transmisión poida entenderse axeitado que sexan favorecidas fiscalmente, ben establecendo tipos de gravame reducidos, ben fixando algún tipo de dedución ou bonificación na cota tributaria. Desde este punto de vista, convértense nun instrumento de política fiscal, fomentando determinados sectores, ao abaratar a transmisión de bens e dereitos ou outras operacións gravadas neste imposto, como no caso da transmisión da vivenda habitual ou a obtención de préstamos vinculados á adquisición de vivenda ou outros bens determinados<sup>4</sup>.

Nesta orde de cousas ten encaixe a segunda cuestión a que faciamos referencia, como é a situación desta modificación lexislativa do Decreto lexislativo 1/2011 no contexto dunha determinada política do Goberno autonómico galego, que pretende dotar o medio rural dun corpo xurídico completo e coherente, e que completa normas estatais como a Lei 19/1995, do 4 de xullo, de modernización das explotacións agrarias, coa finalidade de atender de xeito máis específico ás peculiaridades do mundo rural galego<sup>5</sup>.

En efecto, recentemente Galicia aprobaba a Lei 4/2015, do 17 de xuño, de mellora da estrutura territorial agraria de Galicia, no marco da competencia plena que en materia de desenvolvemento rural ten asumida a Comunidade Autónoma<sup>6</sup>. Esta norma, como se declara na súa exposición de motivos, debe poñerse en relación con outras disposicións como a Lei 6/2011, do 13 de outubro, de mobilidade de terras, ou a Lei 7/2012, de montes de Galicia, e o Decreto 19/2011, do 10 de febreiro, que aproba definitivamente as directrices de ordenación do territorio en Galicia. Tamén debe terse presente a posteriormente aprobada Lei 2/2016, do 10 de febreiro, do solo de Galicia, norma que loxicamente contén referencias ao solo rústico, co obxectivo, segundo a súa exposición de motivos, de potenciar os usos económicos deste tipo de solo<sup>7</sup>.

Así pois, desenvólvese todo este conxunto de normas cunha idea directriz: lograr a mellora da calidade de vida no medio rural e contribuír ao espazo agrario e os seus sistemas produtivos, considerando que, entre outras accións, debe reducirse a fragmentación da propiedade e mellorar as condicións de desenvolvemento sustentable de actividades agrícolas, gandeiras e forestais requiríndose unha integración e coordinación territorial desas actuacións, ademais

3 Recordemos que non se cederon competencias no caso do imposto sobre operacións societarias regulado na mesma norma estatal.

4 A admisión dos fins extrafiscais dos tributos está perfectamente asentada na xurisprudencia constitucional e na doutrina tributaria.

5 Entendemos que debe tomarse o termo “mundo rural” nun sentido moi amplo, posto que o desenvolvemento rural debe vincularse tanto ao territorio rural como aos seus habitantes, máis alá dunhas determinadas actividades económicas. Vide ao respecto ENCISO YZAGUIRRE, V., e ROCHE LÓPEZ, C., “Fiscalidad y desarrollo rural en España. Los beneficios fiscales en el mundo rural español”, *Revista de Economía Política, Social y Cooperativa*, n.º 55, 2006, en especial pp. 93-97.

6 Norma que vén substituír á Lei 10/1985, do 14 de agosto, de concentración parcelaria para Galicia, e a Lei 12/2001, do 10 de setembro, que a modificaba parcialmente.

7 Como se indica na citada exposición de motivos: “Outra das novidades desta lei respecto ao réxime do solo é a regulación que se introduce do solo rústico. O lexislador pon en valor o solo rústico, potenciando os usos económicos deste solo, dentro do máximo respecto á preservación dos valores que lle son propios, nunha aposta decidida pola explotación e xestión sustentable dos recursos naturais”.

da identificación e actuacións sobre as zonas de actividade agraria preferente e actuacións coordinadas en materia de xestión de terras<sup>8</sup>.

Das medidas contidas nas distintas normas autonómicas citadas queremos destacar dous aspectos en particular, pola súa incidencia na posterior reforma fiscal.

Dunha parte, introdúcese como innovadora a chamada “reestruturación parcelaria”, en substitución da anterior regulación da “concentración parcelaria”. Enténdese que a nova modalidade non só pretende unificar as “microparcelsas” existentes no rural galego en propiedades de maior tamaño, senón tamén lograr predios uniformes ou varios ben diferenciados, co obxectivo de favorecer a súa rendibilidade. Isto é, búscase a mellora da estrutura territorial das explotacións e non só reducir o minifundismo.

Doutra parte, introdúcese o chamado “plan de ordenación de predios de especial vocación agraria”, medida que completa á anterior, dado que, segundo a exposición de motivos da Lei 2/2016, do 10 de febreiro, do solo de Galicia, este plan se dirixe á “auténtica ordenación dos usos agrarios, de maneira que se mellore a súa viabilidade técnica, económica e social”, de tal forma que “o resultado da reestruturación supoña non só unha mellora dimensional das explotacións”.

Deste xeito, as medidas fiscais que comentaremos a continuación responden a esta liña común trazada polas normas ditadas en materia de ordenación territorial e medio rural, coa finalidade de evitar que o custo fiscal poida limitar as transmisións de inmobles no dito contorno rural e desta forma contribuír a:

- Agrupar as propiedades excesivamente fragmentadas no rural galego, atendendo a criterios de rendibilidade económica.
- Fomentar o uso empresarial –entendemos agrícola ou gandeiro, e tamén forestal– desas propiedades, o que contribúe a un impulso económico da Comunidade Autónoma e dos territorios afectados, dotando de terras produtivas agricultores e gandeiros que as demandan.
- Unha mellor protección do medio ambiente, posto que, entre outros fins, a norma vincula o uso empresarial dos inmobles á diminución dos incendios forestais e á mellora paisaxística xa que se reducirían os terreos abandonados e incultos.

Debe sinalarse ademais que, previamente á anteriormente citada Lei 4/2015, do 17 de xuño, de mellora da estrutura territorial agraria de Galicia, procedeu a modificar a normativa galega do imposto sobre sucesións e doazóns, establecendo reducións na base imponible destes impostos do 99% sobre o valor das explotacións agrarias e elementos afectos transmitidos *mortis causa* ou *inter vivos* a título gratuito, cumprindo as condicións establecidas no novo texto do artigo 8. cinco do Decreto legislativo 1/2011.

Tamén na mesma norma se eleva a dedución en cota do 95 ao 100% tanto en ITPO como en IAXD no caso da transmisión da propiedade ou cesión temporal de terreos integrantes do Banco de Terras de Galicia, nas condicións establecidas no texto legal<sup>9</sup>.

---

8 Creando mecanismos que permitan a agrupación e xestión conxunta de terras ou a reforma das estruturas, ou mellorando os existentes, como o Banco de Terras ou o monte veciñal en man común para a constitución de mancomunidades.

9 Dáselle nova redacción ao artigo 16.tres do Decreto legislativo 1/2011.

Deste xeito conséguese, ademais, harmonizar o tratamento fiscal das transmisións lucrativas e onerosas sen que exista un mellor trato en atención ao tipo de operación que orixina a adquisición da propiedade no medio rural.

## 2 Modificacións na regulación do ITPAXD con incidencia no medio rural

Moi brevemente, cabe recordar que baixo a denominación máis común de “imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados” se atopan en realidade tres impostos diferentes, tres impostos que ademais conteñen varios feitos impositivos cada un deles<sup>10</sup>. Tendo en conta que o imposto sobre operacións societarias non afecta á transmisión de bens de natureza rústica, e que, ademais as Comunidades Autónomas carecen de competencias normativas respecto a este imposto, dos distintos impostos comprendidos no TR interésannos neste momento os dous seguintes:

- Transmisións patrimoniais onerosas, que grava desprazamentos patrimoniais a título oneroso e os actos asimilados a aqueles, que non resulten gravados polo imposto sobre o valor engadido.
- Actos xurídicos documentados, que grava a forma documental das sinaladas adquisicións de bens e dereitos, cando se formalizan en documento determinado, sexa notarial, mercantil ou administrativo.

No caso de Galicia, ambas as dúas modalidades impositivas foron obxecto de modificación legislativa con efectos do 1 de xaneiro de 2016, coa case exclusiva finalidade de incentivar a transmisión do solo rústico ou das explotacións agrarias prioritarias, no sentido que se sinalará seguidamente.

### 2.1 Novos beneficios fiscais no ITPO dirixidos ao medio rural

En efecto, a Lei 13/2015, do 24 de decembro, de Galicia, de medidas fiscais e administrativas introduce novas deducións para o caso de transmisión de bens inmobles de natureza rústica, que veñen completar o elenco de deducións que xa existían na normativa galega reguladora dos impostos cedidos.

Debe terse en conta que o tipo de gravame xeral establecido no ITPO en Galicia se fixa nun 10% para o caso de transmisión de bens inmobles ou a constitución e cesión de dereitos reais que recaian sobre estes, agás os dereitos reais de garantía (artigo 14 do Decreto legislativo 1/2011). Sen dúbida, unha cifra que pode chegar a ser importante á hora de planificar operacións de transmisión de bens inmobles, calquera que sexa a súa natureza; débida tributaria esta que, recordemos, deberá ser satisfeita polo adquirente dos bens ou dereitos gravados.

Con carácter xeral, a regulación autonómica galega introduce no ITPO algúns supostos de tipos de gravame reducidos para determinados casos, en que en moitas ocasións se incorpora un determinado elemento subxectivo. Noutras ocasións, non obstante, opta por introducir beneficios

<sup>10</sup> Sobre estes impostos, *vide* MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.; VILLARÍN LAGOS, M., e DE PABLO VARONA, C., *Comentarios al impuesto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados*, Civitas, Madrid, 2008.

fiscais dirixidos á redución da cota tributaria mediante deducións ou bonificacións da débeda resultante da realización do feito impositivo gravado, chegando en ocasións á total supresión da obriga do pagamento efectivo do imposto. No caso das deducións vinculadas ao rural galego, é esta a solución elixida, coas características e condicións que se describen a continuación.

### 2.1.1 Dedución “aplicable ás transmisións de solo rústico”

En primeiro lugar, polo que agora nos interesa, o apartado sete do artigo 16 engade unha nova dedución “aplicable ás transmisións *inter vivos* de solo rústico”. É, sen dúbida, a máis xeral das deducións establecidas en relación co medio rural, dado que se dirixe a todo o solo rústico, sen sinalar ningunha outra condición, e abrangue todas “as súas transmisións”. Deste modo, o deseño desta dedución non pode ser en aparencia máis sinxelo:

- Obxectivamente, fíxase a favor das transmisións do solo rústico, de tal maneira que é suficiente delimitar os conceptos de “transmisión” e “solo rústico” para establecer o seu ámbito obxectivo; a norma establece unha única limitación, relativa á existencia dunha construción no sinalado solo rústico.

Ademais, a transmisión debe ser realizada *inter vivos* e a título oneroso; aínda que se omiten estes caracteres na súa redacción, son este tipo de operacións as únicas sobre as que recae este ITPO; agora ben, debe recordarse, como xa se sinalou, que a regulación fiscal das transmisións lucrativas, calquera que sexa a súa causa, xa fora mellorada a través da disposición derradeira segunda da Lei 4/2015 ao establecerse unha redución na base impositiva.

- Subxectivamente, non se sinala ningunha condición para ser beneficiaria da dedución. Recordemos que este imposto, a pesar da súa denominación, debe ser satisfeito polo adquirente do ben ou dereito gravado.

- Non se exige ningunha condición formal<sup>11</sup> ou temporal para a aplicación do beneficio fiscal.

- Finalmente, a cuantificación desta dedución en cota non presenta tampouco dificultade ningunha, xa que acada o 100% da cota tributaria resultante da aplicación das regras de cuantificación do ITPO. Ou o que é o mesmo, na práctica supón que non existe obriga ningunha de ingresar cantidade ningunha en concepto deste imposto no caso de que o transmitido sexa un inmovible rústico, aínda que deberá autoliquidarse o imposto.

Así as cousas, só é necesario precisar a que se está a referir a norma cos termos que delimitan obxectivamente esta dedución en cota, isto é, transmisión e solo rústico.

En primeiro lugar, respecto do solo rústico, o Decreto lexislativo 1/2011 remite á Lei 9/2002, do 30 de decembro, de ordenación urbanística e protección do medio rural de Galicia, para establecer o concepto de solo rústico para estes efectos. Non obstante, esta norma

---

11 Como pequeno matiz de índole xeral, téñase presente que moitas das reducións e dos beneficios fiscais establecidos na normativa galega son de carácter rogado, polo que debe procederse á súa solicitude para que sexan de efectiva aplicación; malia que o Decreto lexislativo 1/2011 establece esta condición no artigo 23.un.1 para aqueles beneficios fiscais que exigen o posterior cumprimento dalgunha condición, o mesmo artigo 23.1. *in fine* sinala que a ausencia de solicitude do beneficio fiscal dentro do prazo regulamentario de declaración ou a súa non aplicación na autoliquidación se entenderá como unha renuncia á súa aplicación, o que fai conveniente a súa solicitude na autoliquidación. Tamén é certo que os tribunais de xustiza suavizaron a interpretación deste requisito en numerosas ocasións.

foi derogada recentemente<sup>12</sup>, de modo que desde a entrada en vigor da Lei 2/2016, do 10 de febreiro, do solo de Galicia, a remisión debe entenderse realizada ao texto desta última, cuxo artigo 31.1 dispón que:

“Terán a condición de solo rústico:

- a) Os terreos sometidos a algún réxime de especial protección, de conformidade coa lexislación sectorial de protección do dominio público marítimo-terrestre, hidráulico ou de infraestruturas, ou coa lexislación sectorial de protección dos valores agrícolas, gandeiros, forestais, paisaxísticos, ambientais, naturais ou culturais.
- b) Os ameazados por riscos naturais ou tecnolóxicos, incompatibles coa súa urbanización, tales como inundación, erosión, afundimento, incendio, contaminación ou calquera outro tipo de catástrofes, ou que perturben o medio ambiente ou a seguridade e a saúde.
- c) Os terreos que o plan xeral ou os instrumentos de ordenación do territorio non consideren axeitados para o desenvolvemento urbanístico, en consideración aos principios de utilización racional dos recursos naturais ou de desenvolvemento sustentable”.

Como xa se anticipou na enumeración xeral de requisitos de aplicación desta dedución en cota, a única excepción que se realiza en canto ao ámbito da aplicación da dedución é que, de existir unha construción sobre o solo rústico, o beneficio fiscal non se estenderá á “parte da cota que se corresponda co valor na base liquidable da dita construción e do solo sobre o que se asenta”. Esta exclusión pode entenderse coherente coa finalidade para a que se aproba a dedución, aínda que é certo, na nosa opinión, que tampouco debería entenderse que existe unha gran dificultade desde o punto de vista teleolóxico da norma para considerar incluídas as construcións cando estas formen parte dunha explotación empresarial particularmente vinculada á actividade económica do medio rural<sup>13</sup>. En calquera caso, á vista da opción elixida, requírese determinar cando se considera que existe unha construción.

Na medida en que o Decreto legislativo 1/2011 non aclara o que é unha construción para estes efectos nin tampouco o TRITPAXD define o dito termo no ámbito de aplicación dos impostos que regula, debe terse en conta o disposto no artigo 3.1 do TRITPAXD con carácter xeral. Isto é, este artigo indica que “para a cualificación xurídica dos bens suxeitos ao imposto por razón da súa distinta natureza, destino, uso ou aplicación, se observará ao que, respecto ao particular, dispón o Código civil ou, no seu defecto, o dereito administrativo”. Malia que o mesmo artigo 3, no seu parágrafo segundo, menciona as construcións co obxecto de equiparar as de carácter transportable a bens inmobles<sup>14</sup>, esa aclaración non resulta útil para delimitar inicialmente o concepto de construción no ámbito desta dedución autonómica.

Doutra parte, atendendo á remisión ao dereito civil ou administrativo, a Lei galega do solo á que se remite o Decreto legislativo 1/2011 para establecer o que é solo rústico non define

12 Téñase en conta que cesou na súa vixencia o 19 de marzo de 2016, de maneira que desde o 1 de xaneiro de 2016 ata esa data a delimitación do concepto solo rústico si debe realizarse acudindo á Lei 9/2002, do 30 de decembro, de ordenación urbanística e protección do medio rural de Galicia.

13 De modo similar, por outra parte, ao que acontece na Lei 19/1995, do 4 de xullo, de modernización das explotacións agrarias.

14 Artigo 3.2. do TRITPAXD: “Consideraranse bens inmobles, para os efectos do imposto, as instalacións de calquera clase establecidas con carácter permanente, aínda que pola forma da súa construción sexan transportables, e mesmo cando o terreo sobre o que se encontren situadas non pertenza ao seu dono”.

qué se entende por construción, a pesar de que no seu artigo 35.1 enumera un amplo número de usos e actividades admisibles en solo rústico, entre as que se atopan algunhas en que aparece o termo “construción”. Así, recóllense as seguintes:

- Letra g) Construcións e instalacións agrícolas en xeral, tales como as destinadas ao apoio das explotacións hortícolas, almacéns agrícolas, talleres, garaxes, parques de maquinaria agrícola, viveiros e invernadoiros.

- Letra h) Construcións e instalacións destinadas ao apoio da gandaría extensiva e intensiva, granxas, currais domésticos e establecementos en que se aloxen, manteñan ou críen animais, e instalacións apícolas.

- Letra i) Construcións e instalacións forestais destinadas á xestión forestal e as de apoio á explotación forestal, así como as de defensa forestal, talleres, garaxes e parques de maquinaria forestal.

- Letra j) Construcións e instalacións destinadas a establecementos de acuicultura.

- Letra n) Construcións destinadas a usos residenciais vinculados á explotación agrícola ou gandeira.

- Letra ñ) Construcións de natureza artesanal ou de reducida dimensión que alberguen actividades complementarias de primeira transformación, almacenamento e envasado de produtos do sector primario, sempre que garden relación directa coa natureza, extensión e destino do predio ou explotación do recurso natural.

- Letra o) Construcións e rehabilitacións destinadas ao turismo que sexan potenciadoras do medio onde se sitúen.

- Letra p) Construcións e instalacións para equipamentos e dotacións públicos ou privados.

Ademais, noutras letras do mesmo artigo 35.1 faise mención doutros usos e actividades que necesitan de instalacións para ser levadas a cabo, como as relativas ás actividades mineiras (letra k); as vinculadas a estradas e estacións de servizo (letra l), así como as instalacións e infraestruturas hidráulicas, de telecomunicacións, produción e transporte de enerxía, gas, abastecemento de auga, saneamento e xestión e tratamento de residuos, sempre que non impliquen a urbanización ou transformación urbanística dos terreos polos que discorren (letra m).

A falta dunha delimitación máis precisa nesta norma, non resulta sinxelo establecer a amplitude do termo construción para os efectos de excluír a aplicación da dedución en cota á construción e ao solo rústico en que se asentan as construcións.

Á vista de todo iso, entendemos que a delimitación deste termo na normativa do Catastro Inmobiliario pode servir para identificar o seu significado no Decreto lexislativo 1/2011. Así, o artigo 7.4 do Real decreto lexislativo 1/2004, do 5 de marzo, polo que se aproba o texto refundido da Lei do Catastro Inmobiliario, sinala que, para os efectos catastrais, terán a consideración de construcións:

a) Os edificios, calquera que sexan os materiais de que estean construídos e o uso a que se destinen, sempre que se atopen unidos permanentemente ao solo e con independencia de



que se alcen sobre a súa superficie ou se achen enclavados no subsolo e de que poidan ser transportados ou desmontados.

b) As instalacións industriais, comerciais, deportivas, de recreo, agrícolas, gandeiras, forestais e piscícolas de auga doce, considerándose como tales, entre outras, os diques, tanques, cargadoiros, peiraos, pantaláns e invernadoiros, e excluíndose en todo caso a maquinaria e os utensilios.

c) As obras de urbanización e de mellora, tales como as explanacións, e as que se realicen para o uso dos espazos descubertos, como son os recintos destinados a mercados, os depósitos ao aire libre, os campos para a práctica do deporte, os estacionamentos e os espazos anexos ou accesorios aos edificios e instalacións.

Ao mesmo tempo, o artigo 7.4 TRLCI aclara que “Non terán a consideración de construcións aquelas obras de urbanización ou mellora que regulamentariamente se determinen, sen prexuízo de que o seu valor deba incorporarse ao do ben inmovible como parte inherente ao valor do solo, nin os alpendres ou pendellos de pequena entidade”.

Por iso, na nosa opinión, o solo rústico sobre o que se sitúe calquera das construcións como as instalacións que se equiparan a construcións na normativa catastral non pode beneficiarse da dedución en cota que se establece para o caso da transmisión de solo rústico. En tales casos, quedarán efectivamente suxeitas a gravame a parte proporcional do valor do solo sobre o que se asentan e a construción mesma. Do mesmo modo, ao noso modo de ver, si resultarán beneficiados pola dedución en cota o que a norma catastral cualifica de “alpendres ou pendellos de pequena entidade” que se asenten en solo rústico, ao non poderen ser considerados construcións.

Un segundo elemento que require de delimitación para os efectos de aplicar a dedución prevista no artigo 16.sete do Decreto legislativo 1/2011 é qué debe entenderse por “transmisión” no marco desta. Neste sentido, cabe recordar que a lei reguladora do ITPO, que é a que define normativamente o feito imponible do imposto en todo o territorio nacional, non define o termo transmisión, senón que fai mención de varios feitos impositivos para os efectos da súa aplicación, entre os cales se separan o que doutrinalmente se definiu como transmisións por natureza e transmisións por asimilación.

Así pois, dunha parte, o artigo 7.1 do TRITPAXD indica que son transmisións patrimoniais suxeitas:

A) As transmisións onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bens e dereitos que integren o patrimonio das persoas físicas ou xurídicas.

B) A constitución de dereitos reais, préstamos, fianzas, arrendamentos, pensións e concesións administrativas, salvo cando estas últimas teñan por obxecto a cesión do dereito a utilizar infraestruturas ferroviarias ou inmovibles ou instalacións en portos e en aeroportos.

Liquidarase como constitución de dereitos a ampliación posterior do seu contido que implique para o seu titular un incremento patrimonial, a cal servirá de base para a exixencia do tributo.

Pola súa banda, o parágrafo 2 do mesmo artigo 7 TRLITPAXD sinala unha lista de actos e negocios xurídicos que se considerarán transmisións patrimoniais para os efectos de liquidación e pagamento do imposto:

- As adxudicacións en pagamento e para pagamento de débedas, así como as adxudicacións expresas en pagamento de asunción de débedas.

- Os excesos de adxudicación declarados<sup>15</sup> e os derivados de sucesións por causa de morte cando o valor comprobado do adxudicado a un dos herdeiros ou legatarios exceda do 50 por 100 do valor que lles correspondería en virtude do seu título, agás no suposto de que os valores declarados sexan iguais ou superiores aos que resultarían da aplicación das regras do imposto sobre o patrimonio.

- Os expedientes de dominio, as actas de notoriedade, as actas complementarias de documentos públicos a que se refire o título VI da Lei hipotecaria e as certificacións expedidas para os efectos do artigo 206 da mesma lei<sup>16</sup>.

- Os recoñecementos de dominio en favor de persoa determinada<sup>17</sup>.

Todas estas operacións son equiparadas por mandato legal a transmisións patrimoniais onerosas para os efectos de aplicación da “liquidación e pagamento” do ITPO, o que debe interpretarse como que a asimilación se realiza a todos os elementos normativos sinalados para liquidar e pagar este imposto nos supostos de transmisións patrimoniais por natureza.

Deste xeito, na medida en que o lexislador galego non identificou un elenco determinado de negocios ou actos aos que se aplicaría esta dedución en cota –como o fai noutros apartados do mesmo artigo 16 do Decreto lexislativo 1/2011–, entendemos aceptable a interpretación de que este beneficio fiscal resulta de aplicación a todos os supostos en que se produza unha transmisión patrimonial onerosa, sexa por natureza, sexa por asimilación<sup>18</sup>, de acordo coa definición do feito impositivo no artigo 7 do TRLITPAXD.

Sendo certo que só as operacións comprendidas na primeira letra do artigo 7.1 poden considerarse transmisións en sentido estrito<sup>19</sup>, iso suporía que só os actos *inter vivos* onerosos máis comúns para a transmisión de bens e dereitos se beneficiarían desta dedución establecida polo lexislador galego respecto dos terreos rústicos.

---

15 Precisa este artigo 7.2 que se exclúen “os que xurdan de dar cumprimento ao disposto nos artigos 821, 829, 1.056 (segundo) e 1.062 (primeiro) do Código civil e disposicións de dereito foral, baseadas no mesmo fundamento”.

16 Neste caso, “a menos que se acredite satisfacer o imposto ou a exención ou non suxeición pola transmisión, cuxo título se supla con eles e polos mesmos bens que sexan obxecto duns ou outras, agás en canto á prescrición cuxo prazo se computará desde a data do expediente, acta ou certificación”.

17 Igual que no caso anterior, “a menos que se acredite ter satisfeito o imposto ou a exención ou non suxeición pola transmisión, cuxo título se supla con eles e polos mesmos bens que sexan obxecto duns ou outras, salvo en canto á prescrición cuxo prazo se computará desde a data do expediente, acta ou certificación”.

18 *Vide* en sentido favorable a unha interpretación extensiva, CALVO VÉRGEZ, autor que afirma que: “aínda que unha interpretación literal do precepto podería levar a considerar que nos atopamos ante unha equiparación limitada para os efectos da liquidación e pagamento do imposto, parece lóxico considerar que a cualificación realizada polo precepto deses actos e negocios xurídicos o é para todos os efectos do imposto. Por outra parte, cal é a razón de ser desta asimilación? Desde o noso punto de vista, non todos os supostos de equiparación legalmente contemplados responden á mesma teleoloxía. Así, mentres nalgúns supostos a asimilación parece xustificarse pola propia natureza do acto (caso por exemplo dos contratos de parzaría e subarrendamento, considerados como arrendamentos), noutros a consideración como transmisión patrimonial onerosa responde máis ben á finalidade de asegurar o pagamento do tributo (supostos de recoñecemento de dominio a favor de persoa determinada). Todo iso sen esquecer que, con carácter xeral, na práctica totalidade dos supostos de asimilación o que se pretende non é senón evitar operacións en fraude de lei”. En CALVO VÉRGEZ, J., “Delimitación de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en el ITPyAJD: algunas consideraciones”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 127, 2005, dispoñible en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)

19 Engadindo a letra b) deste a constitución e a ampliación do contido de dereitos reais, préstamos, fianzas, pensións, arrendamentos e concesións administrativas realizados por particulares.

Aínda tendo en conta esta posibilidade, inclinámonos pola primeira interpretación, xa que resulta máis coherente coa redacción dada ao conxunto das deducións en cota establecidas no artigo 16 do Decreto legislativo 1/2011, onde se identificaron concretos actos ou operacións cando o lexislador galego o entendeu necesario.

Deste modo, non só se beneficiarán desta dedución en cota as transmisións onerosas derivadas dos tradicionais negocios xurídicos de transmisión da propiedade como a compravenda, permuta ou cesión de dereitos, senón que debe incluír outros negocios como a constitución de dereitos reais ou arrendamentos, así como os excesos de adjudicación que queden sometidos ao ITPO e que afecten a terreos de natureza rústica, por exemplo. Estamos a pensar en situacións de propiedades desmembradas, nas que a transmisión do usufruto dun ben rústico se pode beneficiar desta dedución. Entendemos que, sendo a finalidade da norma o fomento das economías agrarias e o logro da súa maior eficiencia, non presenta dificultade ningunha entender incluídos estes supostos no ámbito de aplicación deste beneficio fiscal.

### 2.1.2 Dedución aplicable ás transmisións de explotacións agrarias de carácter prioritario

Seguidamente, o apartado oito do artigo 16 establece unha nova dedución autonómica, aplicable ás transmisións de explotacións agrarias de carácter prioritario, orientada a completar os beneficios fiscais establecidos na normativa estatal. En concreto, é a Lei 19/1995, do 4 de xullo, de modernización das explotacións agrarias, a que prevé unha serie de beneficios fiscais<sup>20</sup> para os seguintes supostos:

1. A transmisión onerosa *inter vivos* do pleno dominio ou do usufruto vitalicio dunha explotación agraria na súa integridade, en favor ou polo titular doutra explotación que sexa prioritaria ou que alcance esta consideración como consecuencia da adquisición. O artigo 9.1 desta Lei 19/1995 sinala unha redución do 90 por 100 da base imponible do ITPO<sup>21</sup>.
2. En caso de que a transmisión da explotación agraria descrita no artigo 9.1 se realice de forma parcial, aplicarase unha redución do 75 por 100 na base imponible dos impostos que graven a transmisión<sup>22</sup>, tal como dispón o artigo 11 da Lei 19/1995.
3. Se a mesma transmisión da explotación agraria ou parte desta se realiza a favor dun agricultor xove ou un asalariado agrario para a súa primeira instalación nunha explotación

20 Para un exame de todas elas, *vide* VARONA ALABERN, J. E., “Los incentivos fiscales de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias”, *Quincena fiscal*, n.º 19, 1996, pp. 11 e ss.

21 Artigo 9.1. A transmisión ou adquisición por calquera título, oneroso ou lucrativo, *inter vivos* ou *mortis causa*, do pleno dominio ou do usufruto vitalicio dunha explotación agraria na súa integridade, en favor ou polo titular doutra explotación que sexa prioritaria ou que alcance esta consideración como consecuencia da adquisición, gozará dunha redución do 90 por 100 da base imponible do imposto que grave a transmisión ou adquisición da explotación ou dos seus elementos integrantes, sempre que, como consecuencia da dita transmisión, non se altere a condición de prioritaria da explotación do adquirente. A transmisión da explotación deberá realizarse en escritura pública. A redución elevarase ao 100 por 100 en caso de continuación da explotación polo cónxuxe supérstite. Para os efectos indicados no parágrafo anterior, entenderase que hai transmisión dunha explotación agraria na súa integridade, mesmo cando se exclúa a vivenda. 2. Para que se proceda á devandita redución, farase constar na escritura pública de adquisición, e no Rexistro da Propiedade, se os predios transmitidos estivesen inscritos neste, que se os predios adquiridos fosen alleados, arrendados ou cedidos durante o prazo dos cinco anos seguintes, deberá xustificarse previamente o pagamento do imposto correspondente, ou da parte deste, que se deixase de ingresar como consecuencia da redución practicada e os xuros de mora, excepción feita dos supostos de forza maior.

22 Artigo 11. Transmisión parcial de explotacións e de predios rústicos. Na transmisión ou adquisición por calquera título, oneroso ou lucrativo, *inter vivos* ou *mortis causa*, do pleno dominio ou do usufruto vitalicio dun terreo rústico ou de parte dunha explotación agraria, en favor dun titular de explotación prioritaria que non perda ou que alcance esta condición como consecuencia da adquisición, aplicarase unha redución do 75 por 100 na base imponible dos impostos que graven a transmisión ou adquisición. Para a aplicación do beneficio deberá realizarse a transmisión en escritura pública, e será de aplicación o establecido no apartado 2 do artigo 9.

prioritaria, establécese a exención total do imposto que grave a transmisión<sup>23</sup>, segundo o disposto no artigo 20.1 da Lei 19/1995.

4. Finalmente, incrementáanse en dez puntos porcentuais as reducións previstas nos casos 1 e 2 (artigos 9 e 11) se o adquirente é, ademais, un agricultor xove ou un asalariado agrario e a transmisión ou adquisición se realiza durante os cinco anos seguintes á súa primeira instalación<sup>24</sup> (artigo 20.2).

Así pois, a norma galega mellora os beneficios fiscais previstos na norma estatal ao dispor que as “reducións” se completasen cunha “dedución na cota polo importe necesario para que o dito beneficio fiscal alcance o 100% do valor do ben obxecto de redución”. Deste modo, alcánzase tamén no caso das explotacións agrarias prioritarias a eliminación total do pagamento do imposto respecto das transmisións descritas nos artigos 9, 11 e 20.2 da Lei 19/1995, do 4 de xullo, de modernización das explotacións agrarias<sup>25</sup>.

Para coñecer as condicións en que resulta de aplicación a nova dedución, cómpre, pois, acudir á norma estatal, na cal se definen os supostos que se van beneficiar das reducións agora incrementadas. Deste xeito, debe entenderse que o beneficio fiscal se aplica á transmisión dunha explotación agraria, definida como “o conxunto de bens e dereitos organizados empresarialmente polo seu titular no exercicio da actividade agraria, primordialmente con fins de mercado, e que constitúe en si mesma unha unidade técnico-económica” (artigo 2.2 da Lei 19/1995); sendo o titular da explotación “a persoa física, xa sexa en réxime de titularidade única, xa sexa en réxime de titularidade compartida inscrita no rexistro correspondente, ou a persoa xurídica que exerce a actividade agraria organizando os bens e dereitos integrantes da explotación con criterios empresariais e asumindo os riscos e responsabilidades civil, social e fiscal que poidan derivar da xestión da explotación” (artigo 2.4), podendo considerarse agricultor xove a persoa que tendo cumprido os dezoito anos non cumprise corenta anos e exerza ou pretenda exercer a actividade agraria (artigo 2.7).

Así mesmo, sinálase que entenderá por explotación prioritaria a explotación agraria familiar e a asociativa que reúnan, segundo os casos, os requisitos establecidos polos artigos 4 a 6 da mesma Lei 19/1995 (artigo 3), aclarándose que se entende producida unha transmisión íntegra da dita explotación agraria tamén no caso de que se exclúa a vivenda (artigo 9.1 *in fine* Lei 19/1995). Finalmente, de acordo co artigo 17 da mesma norma estatal, equipárase a unha primeira instalación aqueles supostos en que os titulares dunha explotación agraria alcancen unha maior implicación na actividade agraria preexistente, ben por converterse en titular dunha explotación prioritaria na que non superaba a marxe neta o 20 por 100 da renda de referencia, ou a súa dedicación de tempo de traballo e de renda unitaria supere

23 1. A transmisión ou adquisición por calquera título, oneroso ou lucrativo, *inter vivos* ou *mortis causa*, do pleno dominio ou do usufruto vitalicio dunha explotación agraria ou de parte desta ou dun predio rústico, en favor dun agricultor xove ou un asalariado agrario para a súa primeira instalación nunha explotación prioritaria, estará exenta do imposto que grave a transmisión ou adquisición de que se trate.

24 2. As reducións na base imponible establecidas nos artigos 9 e 11 incrementaranse en dez puntos porcentuais, en cada caso, se o adquirente é, ademais, un agricultor xove ou un asalariado agrario e a transmisión ou adquisición se realiza durante os cinco anos seguintes á súa primeira instalación.

25 Téñase en conta que o artigo 20.1 da Lei 19/1995 xa supuña a exención total do pagamento do imposto e que no caso do artigo 20.2 só ten efectos se a transmisión de empresa agrícola se produce de modo parcial.

os mínimos establecidos nesta lei para os titulares de explotacións prioritarias, alcanzando esta consideración en calidade de agricultor a título principal<sup>26</sup>.

### 2.1.3 Dedución aplicable aos terreos integrantes do Banco de Terras

A Lei 13/2015, do 24 de decembro, de medidas fiscais e administrativas, modifica o texto do artigo 16.3 do Decreto legislativo 1/2011, do 28 de xullo, coa única finalidade de adaptar a dedución en cota xa existente, na liña dos dous supostos descritos nos apartados anteriores, conseguindo a eliminación total do imposto tamén nos casos de transmisións en propiedade ou a cesión temporal de terreos integrantes do Banco de Terras de Galicia. Deste xeito, a novidade límitase á adecuación do novo texto da dedución en cota, que foi incrementada do 95% ao 100%, pola disposición derradeira segunda. tres da Lei 4/2015, do 17 de xuño, de mellora da estrutura territorial agraria de Galicia.

En todo caso, cabe sinalar as seguintes condicións para que sexa de aplicación esta dedución en cota:

- Debe tratarse dunha transmisión da propiedade mediante poxa pública ou adxudicación directa, realizada de conformidade cos artigos 15 a 17 da Lei 6/2011, do 13 de outubro, de mobilidade de terras, ou unha cesión temporal dos terreos, cos requisitos dos artigos 18 a 22 da mesma norma.

Os restantes negocios xurídicos que afecten aos terreos non se beneficiarán da dedución en cota.

- Os terreos transmitidos deben estar integrados no Banco de Terras de Galicia. O seu ámbito defínese no artigo 5 da Lei 6/2011, do 13 de outubro, de mobilidade de terras.

- Debe manterse o destino agrario do terreo<sup>27</sup> durante un período mínimo de cinco anos.

Engádesse que, de incumprirse estes requisitos, deberá aboarse a contía deixada de ingresar pola aplicación desta dedución en cota<sup>28</sup>.

De acordo co artigo 16.3.1 *in fine* do Decreto legislativo 1/2011, “este beneficio fiscal será incompatible con calquera outro que poida ser aplicable a esas adxudicacións ou á encarga de mediación”.

## 2.2 Novos beneficios fiscais no IAXD dirixidos ao medio rural. En especial, a dedución para a agrupación do solo rústico

En relación co IAXD, o lexislador galego mellorou unha dedución xa existente e incluíu un novo beneficio fiscal para o caso de que os distintos negocios ou operacións vinculados ao medio rural resulten gravados polo imposto sobre actos xurídicos documentados en atención ao soporte documental en que fosen realizados.

26 De acordo co artigo 17.3.3, cando un agricultor xove sexa cotitular dunha explotación agraria, abondará que reúna persoalmente os requisitos que se lle exigen ao titular das explotacións prioritarias para que aquela alcance tal consideración.

27 Quedan excluídos os supostos de expropiación para a construción de infraestruturas públicas ou para a edificación de instalacións ou construcións asociadas á explotación agraria.

28 De acordo con este parágrafo terceiro do artigo 16.tres, en caso de incumprimento desa condición, a persoa beneficiaria deberá ingresar o importe do beneficio gozado e os xuros de mora mediante a presentación dunha autoliquidación complementaria, no prazo de trinta días hábiles desde o incumprimento da condición.

Previamente, debe recordarse que no ámbito de AXD, a Comunidade Autónoma galega só dispón de competencias normativas para regular gravame gradual sobre actos xurídicos documentados, documentos notariais.

A primeira medida que cabe mencionar é a adaptación normativa da dedución na cota de AXD, cando se trate de transmisións en propiedade ou a cesión temporal de terreos integrantes do Banco de Terras de Galicia. O mesmo que nos supostos precedentes, prodúcese na disposición derradeira segunda. tres da Lei 4/2015, do 17 de xuño, de mellora da estrutura territorial agraria de Galicia, unha elevación da dedución preexistente do 95% ao 100% da cota que hai que ingresar, manténdose o resto de requisitos para a aplicación do beneficio fiscal, requisitos xa comentados en relación coa mesma dedución no ITPO, coa que se regula conxuntamente.

Tamén se establece unha nova vantaxe fiscal para o caso de que se leve a cabo unha “agrupación de predios que conteña solo rústico”, de alcance idéntico ás precedentes, ao repetirse novamente a dedución en cota do 100% da cantidade que hai que ingresar, medida que ocupa o número nove do artigo 17 do Decreto lexislativo 1/2011.

Tamén resulta reiterativo o ámbito obxectivo a que se refire esta nova regulación, en relación co contido do xa comentado artigo 16.sete relativo ás transmisións onerosas de solo rústico. En efecto, ambas as dúas deducións fan referencia ao mesmo concepto de solo rústico, definido agora na Lei 2/2016, e exclúen da aplicación do beneficio fiscal as construcións existentes sobre o propio solo rústico<sup>29</sup>, debendo tamén atribuírle o mesmo significado obtido da normativa catastral polo que optamos no caso da dedución no suposto das transmisións.

No caso de AXD, os negocios e actos xurídicos que poden beneficiarse desta dedución son os relativos á agrupación de predios que conteñan solo rústico. Coñecido xa o que se entende por solo rústico, procede delimitar o concepto de agrupación para estes efectos.

Cando se produce unha agrupación, o que ten lugar é unha operación pola que dous ou máis predios inscritos se unen de maneira que pasan a formar un só, extinguíndose todos os predios orixinais. Pode destacarse, ademais, que de acordo co artigo 45.2.º do Regulamento hipotecario, é posible agrupar predios que non sexan lindeiros, debendo describirse “(...) individualmente as parcelas que os constitúan e, coa maior precisión posible, as características da agrupación ou causas que dean lugar a ela”; se pertencen a distintos propietarios, será necesario formar un condominio previo entre os donos, identificando a cota que lle corresponda a cada un deles.

Debe terse en conta que a agrupación, de acordo coas disposicións hipotecarias, é un acto diferente ao da agregación de predios, operación mediante a cal se incorpora un ou máis terreos a outro, de maneira que pasan a formar un só predio, pero conservándose xuridicamente un deles e extinguíndose os outros. No caso de que unha agregación supoña que se achegue unha superficie superior á quinta parte da extensión do predio a que se incorpora, será necesario formar un predio novo, tal como sucede na agrupación (artigo 48.1 RH)<sup>30</sup>.

Na nosa opinión, a dedución en cota agora introducida só resultará de aplicación á agrupación de terreos e non á agregación, posto que, aínda que os beneficios fiscais poden interpretarse

29 No suposto de que sobre o solo rústico exista unha construción, a dedución non se estenderá á parte da cota que se corresponda co valor na base liquidable da dita construción e do solo sobre o que se asenta.

30 SÁNCHEZ CALERO, F. J., e SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B., *Manual de derecho Inmobiliario*, Tirant lo Blanch, Barcelona, 4.º ed., 2015.

de forma extensiva<sup>31</sup>, unha interpretación sistemática deste precepto leva ao resultado contrario; en efecto, se o lexislador galego tivese querido estender a vantaxe fiscal ás agregacións, faríao constar expresamente, tal como sucede respecto da bonificación aplicable ás operacións derivadas do Plan de dinamización económica de Galicia previsto para as áreas da Costa da Morte ou de dinamización prioritaria de Lugo e Ourense, prevista no artigo 16.catro da mesma norma, que se refire aos “actos e contratos que conteñan transmisións de terreos para a construción de parques empresariais e as agrupacións, agregacións, segregacións ou declaracións de obra nova que se realicen sobre predios situados nestes (...)”.

Así as cousas, só a agrupación de predios en sentido estrito se beneficia da dedución en cota do 100%, atendendo ás normas da interpretación que rexen en materia tributaria; non obstante, tamén entendemos que esta solución encaixa mal coa finalidade que consideramos que explica a existencia deste tipo de beneficios fiscais, como son a de fomentar a reordenación e desfragmentación do solo no medio rural, no marco dunha política territorial determinada<sup>32</sup>. Por iso, resultaría máis acertado teleoloxicamente optar por unha interpretación extensiva deste apartado, dotándoo dunha redacción omnicompreensiva de todas as operacións dirixidas a obter predios de maior tamaño ou dotados dunha unidade na súa explotación.

A mención da exclusión do valor das construcións e do solo que estes ocupen do ámbito obxectivo da dedución en cota no caso da agrupación de predios no IAXD resulta de especial interese, posto que existe unha discrepancia xurisprudencial en canto á interpretación do apartado 3 do artigo 70 do RITPAXD, que establece que “nas escrituras de agrupación, agregación e segregación de predios, a base imponible estará constituída respectivamente polo valor dos predios agrupados, polo do predio agregado a outro maior e polo do predio que se segregue doutro para constituír un novo independente”.

A discusión estriba en se debe entenderse que cando este artigo 70.3 do RITPAXD se refire a “terreo” o fai ao solo ou tamén inclúe o voo. Tal como se recolle na STSX da Rioxa do 16 abril de 2015<sup>33</sup>, foron defendidos criterios diverxentes por distintos tribunais de xustiza, de maneira que algúns deles afirman que debe sumarse o valor do solo e o das construcións que neste se asentén<sup>34</sup>, mentres que outros consideran que só o solo debe ser valorado para medir a base imponible neste tipo de operacións. A esta interpretación súmase a STSX de Galicia do 23 de setembro de 2010<sup>35</sup>, que dá “prevalencia ao aspecto formal da opera-

31 Aínda que está prohibida a analogía respecto dos beneficios fiscais –de acordo co artigo 14 da Lei xeral tributaria, “non se admitirá a analogía para estender máis alá dos seus termos estritos o ámbito do feito imponible, das exencións e demais beneficios ou incentivos fiscais” –, iso non impide unha interpretación extensiva cando sexa posible.

32 Tal como se sinala, por exemplo, na exposición de motivos da Lei 4/2015, do 17 de xuño, de mellora da estrutura territorial agraria de Galicia: “En terceiro lugar, a lei fai unha clara aposta polo apoio ás explotacións e agrupacións de carácter agrario, xa que os procesos de mellora da estrutura territorial supoñen considerables investimentos que só teñen sentido garantindo un retorno axeitado destas, non só en termos económicos e produtivos, senón tamén sociais. Parece claro que a rendibilidade da reestruturación virá dada entón por un incremento do valor da produción e do emprego na zona de actuación. E iso só é posible a través do fomento das iniciativas enfocadas á mellora produtiva das explotacións agrarias e, en caso de que estas non alcanzasen a dimensión suficiente, das iniciativas de agrupación e aproveitamento en común das terras e o traballo. Neste sentido, a lei introduce como obxectivos prioritarios a mellora das condicións estruturais, técnicas e económicas das explotacións agrarias galegas, xa sexa respecto ás xa existentes ou co apoio á formación de novas explotacións e agrupacións, ou, no seu defecto, a posibilidade de mobilización das terras improdutivas”.

33 XUR 2015\129241.

34 Cita esta sentenza as das STSX (Sala Terceira) de Castela-A Mancha, Albacete, n.º 87, do 3 de febreiro de 2001; STSX (Sala Terceira) de Baleares, n.º 922 do 12 de novembro de 2002; STSX (Sala Terceira) de Castela e León (Valladolid) n.º 2536, do 20 de decembro de 2007, cuxo criterio se reitera na Sentenza do mesmo Tribunal n.º 193, do 9 de febreiro de 2012, sendo tamén o criterio que foi mantido polo TSX da Rioxa en Sentenza do 27 de marzo de 2002.

35 XUR 2010, 342576.

ción”, sobre o aspecto material e manifestación na realidade exterior que a operación de agrupación plasma na escritura pública, particularmente no caso de que a construción non tivese acceso ao rexistro público<sup>36</sup>. No mesmo sentido maniféstanse as SSTSX de Cataluña do 26 de outubro de 2001<sup>37</sup> ou a de Castela e León, Burgos, do 11 de decembro de 2015<sup>38</sup>.

Así as cousas, esta expresión do artigo 17.nove parece dar a entender que o valor das construcións que se asentan sobre os predios agrupados forma parte da base imponible do IAXD, dado que a dedución non as alcanza. Sen dúbida, os tribunais terán a última palabra, aínda que, ao noso parecer, a ausencia de inscrición previa da construción non pode ser argumento para excluír o seu valor na escritura de agrupación de predios; a inscrición destes inmobles pode realizarse a través da declaración de obra nova, caso en que só se gravaría por esta última operación<sup>39</sup>.

En todo caso, para os efectos da dedución en cota por agrupación de terreos de solo rústico queda claro que esta non atinxe ao valor da construción e ao solo rústico sobre o que se asentan.

### 3 Adquisición de vivenda habitual: compatibilidade de beneficios fiscais

Aínda que só para os efectos de plasmar todos os cambios producidos no ámbito do ITPAXD con vixencia a partir do 1 de xaneiro de 2016, debe facerse referencia á eliminación da incompatibilidade entre a redución pola adquisición de diñeiro destinado á compra dunha vivenda habitual en Galicia regulada no artigo 8. tres do Decreto lexislativo 1/2011 con outros beneficios fiscais<sup>40</sup>:

- Tipo reducido de gravame no ITPO, tanto para a adquisición de vivenda habitual como os tipos específicos para familias numerosas e para menores de 36 anos.

- Tipo reducido de gravame no IAXD, modalidade de actos xurídicos documentados, cota variable dos documentos notariais, no caso de adquisición de vivenda habitual e na constitución de préstamos hipotecarios destinados ao seu financiamento, así como para as mesmas operacións de adquisición de vivenda e constitución de préstamos hipotecarios destinados ao seu financiamento formalizados por familias numerosas ou por menores de 36 anos.

---

36 Neste contexto, e desde a perspectiva formal que atinxe á modalidade tributaria que nos ocupa, interesa incidir na referencia que o artigo 70.1 do Regulamento do imposto (RCL 1995, 1816) fai a que a base imponible, no caso de escrituras de obra nova, se conforma polo valor real de custo da obra nova que se declare, o que exclúe outros conceptos e, engadidamente, o valor do predio, o que é coherente co feito imponible do imposto. Pola mesma razón, e sen que sexa preciso estenderse sobre a eventual dobre imposición, non debe incluírse o valor da obra realizada sobre os predios que se agrupan, precisamente en razón ao argumentado polo TEAR no fundamento III do seu acordo, pois na liña que se vén sostendo, en efecto “non ten por que computarse unha realidade exterior que non fose reflectida con anterioridade nos libros do Rexistro senón exclusivamente, debe subliñarse, a realidade formal que, sobre a realidade rexistral anterior, configura agora o resultado da agrupación e a súa formalización en escritura pública”.

37 XT 2002, 404.

38 XT 2016/22.

39 Tal como dispón o artigo 4 TRITPAXD, “A unha soa convención non se lle pode exixir máis que o pagamento dun só dereito, pero cando un mesmo documento ou contrato comprenda varias convencións suxeitas ao imposto separadamente, exixírase o dereito sinalado a cada unha daquelas, salvo nos casos en que se determine expresamente outra cousa”.

40 En todos estes casos incluíase un apartado 3 do seguinte teor que agora foi eliminado: “No caso de acollerse á redución considerada no artigo 8.tres deste texto refundido, o tipo reducido aplicarase ao importe resultante de minorar a base liquidable na contía do importe da doazón”.



Esta medida debe valorarse positivamente, desaparecendo a discriminación existente á hora de aplicar este tipo reducido de gravame na adquisición de vivenda habitual en atención á orixe do diñeiro. Isto é, a parte dos fondos destinados á adquisición dunha vivenda que procedían dunha doazón que se beneficiara dunha redución previa quedaban excluídos deste beneficio fiscal no pagamento do ITPAXD.

## 4 Outros cambios de interese arredor da valoración dos bens e dereitos

### 4.1 Taxación pericial contraditoria. Cambios procedementais

A Lei de medidas fiscais modifica o artigo 29.4.b) do Decreto legislativo 1/2011, do 28 de xullo, relativo á taxación pericial contraditoria<sup>41</sup>, en canto a algúns aspectos do procedemento que cómpre seguir cando se designe un terceiro perito.

En efecto, a norma vén aclarar o que sucede coa obriga de motivar cando o terceiro perito procede a confirmar as valoracións realizadas por algún dos dous peritos que emitiron o informe, sexa o de Administración, sexa o designado de obrigado tributario. Sinálase que en tales supostos, o terceiro perito debe “motiviar suficientemente as razóns polas que confirma unha e rexeita a outra”. Con bo criterio, pois, obrígase o perito terceiro a xustificar os motivos polos que se adhire a un dos informes e se separa do outro. É reiterada a xurisprudencia que sinala que os requisitos de motivación exixidos aos informes periciais da Administración se estenden tamén aos emitidos polo perito de parte e do perito terceiro, aínda que respecto destes últimos se establece a presunción de que están debidamente motivados cando foron visados polo colexio profesional correspondente.

Unha vez engadida a exixencia de motivación para o caso en que o terceiro perito confirme un dos informes periciais que se lle remitisen, o parágrafo cuarto deste artigo 29.4. b) do Decreto legislativo 1/2011 estende as consecuencias da falta de motivación suficiente do seu ditame pericial a este suposto. Deste xeito, tanto no caso de que emita unha nova valoración como se confirma unha das iniciais, a apreciación dun defecto de motivación, ben polo órgano administrativo competente ben polo órgano encargado de resolver en vía de recurso, dará lugar a que se devolva o expediente ao mesmo perito para que realice unha nova valoración ou mesmo o nomeamento dun novo perito<sup>42</sup>.

A norma, pois, equipara os supostos de emisión dunha nova valoración e os de confirmación dunha das propostas elaboradas polos peritos da Administración ou o do obrigado tributario, para os efectos da exixencia dos requisitos de motivación, así como da falta de motivación suficiente<sup>43</sup>, tal como viñan reclamando os tribunais. En efecto, o TSX de Galicia sinalara

41 Sobre a taxación pericial contraditoria, véxase o meu traballo *Taxación pericial contraditoria en inmuebles: aspectos prácticos de su régimen jurídico-tributario*, Sepin, Madrid, 2010.

42 O que leva unido como consecuencia a realización da nova pericia sen percibir maiores honorarios ou, no caso de nomearse novo perito terceiro, a devolución dos honorarios xa satisfeitos, xunto co xuro legal vixente, no período que medie desde a data do pagamento dos honorarios ata a data da súa devolución.

43 Poden verse no dito sentido sentenzas de diversos tribunais, como o de TSX de Galicia, en Sentenza do 11 de febreiro de 2016 (XT 2016/112); ou de Extremadura, do 15 de xaneiro de 2015 (XT 2015\36); de Andalucía, Málaga, do 30 de xuño de 2014 (XUR 2014 282146), ou a temperá do TSX de Andalucía, Sevilla, do 9 de febreiro de 2005, na que se afirma que no caso da ratificación da taxación practicada polo perito da Administración a motivación debe considerarse suficiente, ao completar a do perito da Administración nalgún dos seus puntos.

respecto da actuación do terceiro perito que “a circunstancia de que este deba confirmar algunha das precedentes valoracións ou realizar unha nova mesmo lle outorga un plus de motivación. E iso como plasmación da nosa doutrina xeral ao respecto, que se resume en considerar que debe razoarse detalladamente cal é a argumentación que conduce á conclusión que se defende, como signo e expresión da adecuación do valor que se fixa e de cara a establecer as posibilidades de defensa do contribuínte. Na taxación pericial contraditoria, en canto ao informe do perito terceiro, non se pode soste que o dito contido se compadece exclusivamente coa mención de que se confirma algún dos anteriores, senón que cómpre argumentar axeitadamente ao respecto”<sup>44</sup>.

Queda, non obstante, sen aclarar normativamente en que supostos procede dar ao perito terceiro a oportunidade de emitir un novo ditame correctamente motivado ou designar un novo perito que resolva o procedemento de taxación pericial contraditoria, aspecto este que, ao noso xuízo, debería ser merecedor de atención, en garantía da independencia deste perito terceiro.

## 4.2 Medios de comprobación: anulación da norma autonómica pola STC 33/2016

Malia non tratarse dunha modificación legislativa en sentido estrito, consideramos de interese mencionar tamén a declaración de inconstitucionalidade e anulación da redacción dada ao artigo 27.5 do Decreto legislativo 1/2011 pola Lei 12/2014, de medidas fiscais e administrativas, pola STC 33/2016, do 18 de febreiro<sup>45</sup>.

Coa modificación realizada neste artigo 27.5 do Decreto legislativo 1/2011, indicábase que tanto no LSD como no ITP se podía utilizar como medio de comprobación a “capitalización ou imputación de rendementos á porcentaxe que a lei de cada tributo sinale”, medio previsto no artigo 57.1.ª) da LXT, establecendo que a porcentaxe a utilizar era o xuro de mora fixado no artigo 26.6 da LXT.

A primeira cuestión que se lle formula ao TC é a relativa a se a Comunidade Autónoma de Galicia podía determinar os medios de comprobación de valor para dous dos impostos respecto dos que ten cedidas certas competencias, de recadación e xestión, así como tamén de índole normativa. Entendendo concorrente a causa de declaración de inconstitucionalidade, non entra o TC a valorar outros argumentos.

Para estes efectos, o TC reitera a doutrina sostida na súa Sentenza 161/2012, do 20 de setembro, conforme a cal debe examinarse a competencia normativa das comunidades autónomas á luz do conxunto de competencias cedidas a estas. Deste xeito, debe partirse do artigo 55.1 da Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de réxime común e cidades con estatuto de autonomía e se modifican determinados preceptos tributarios, conforme o cal poden as Comunidades Autónomas proceder “... a) Á incoación dos expedientes de comprobación de valores, utilizando os mesmos criterios que o Estado”. Pois ben, os ditos criterios estatais están fixados

---

44 Por todas, pode verse a STSX de Galicia do 24 de febreiro de 2016 (XUR 2016\55602).

45 Ao respecto, *vide* FALCÓN Y TELLA, R., “La inconstitucionalidad de las normas autonómicas que modifican los medios de comprobación de valores regulados por el Estado (SSCT 25/2016, de 15 de febrero, y 33/2016, de 18 de febrero)”, *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2016, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es).

no artigo 57 da LXT, cuxo parágrafo terceiro remite á normativa de cada tributo para a regulación concreta dos medios de comprobación, normativa sectorial que nin no caso do ISD nin en ITP establece ningún criterio de valoración distinto que os contidos no precitado artigo 57.1 LXT. Sinala en particular o TC que, “se a STC 161/2012 entendeu que cando o artigo 57.3 da LXT utiliza a mención «normas de cada tributo» se refire só ás estatais, con maior motivo hai que entender que, por ser máis restritiva, a locución «lei de cada tributo» ex artigo 57.1 a) da LXT comprende de igual modo as leis estatais unicamente”.

Debe recordarse que os obrigados tributarios aos que lles aplicasen como criterio de valoración a porcentaxe de rendemento establecida no xuro de mora tributario agora anulado polo TC poden instar a nulidade da liquidación que conteñan a dita valoración, na medida en que sexa posible a súa impugnación. É dicir, debe tratarse dunha liquidación fronte á que se instara recurso, evitando que se convertese nun acto firme e consentido<sup>46</sup>, sen prexuízo da posible responsabilidade patrimonial do lexislador<sup>47</sup>.

## 5 Un apuntamento final. Referencia á tributación no IRPF

A xeito de valoración final, cabe indicar que a reforma en materia impositiva respecto á reestruturación territorial do rural galego é positiva, pero manifestamente insuficiente.

Con carácter xeral, debeuse estruturar tecnicamente con maior acerto os distintos elementos que configuran os diferentes aspectos que permiten a aplicación destas deducións en cota introducidas para a transmisión de solo rústico e de explotacións agrarias de carácter prioritario, así como en particular as agrupacións de solo urbano, nas cales sen dúbida deben estar incluídas as agregacións de predios da mesma natureza.

Non obstante, o maior problema á hora de facilitar este tipo de transmisións, ao noso modo de ver, atópase noutro imposto, que non é outro que o imposto sobre a renda das persoas físicas (IRPF). En efecto, o IRPF grava as ganancias patrimoniais que derivan das transmisións de bens e dereitos<sup>48</sup>, o que inclúe aquelas que se realicen respecto do solo rústico.

Neste caso, é o transmitente o chamado a pagar o IRPF, debendo incluír na súa base imponible a diferenza entre o valor de adquisición do ben inmovible e o valor polo que o dito ben é transmitido, conforme as regras contidas nos artigos 34 e 35 da LIRPF. A contía resultante

46 Sobre esta debatida cuestión, *vide* BURLADA ECHEVESTE, J. L., e BURLADA ECHEVESTE, I. M.<sup>a</sup>, “La revisión de oficio de las disposiciones de carácter general en materia tributaria”, *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2012.

47 Sobre a responsabilidade patrimonial do lexislador nos casos de declaración de inconstitucionalidade, *vide* CALATAYUD PRATS, que analiza as novidades introducidas pola Lei 40/2015, do 1 de outubro, de réxime xurídico do sector público, dado que o artigo 32.4 desta norma “puxo fin á polémica e á doutrina xenerosa e expansiva do Tribunal Supremo ao declarar que a responsabilidade do Estado lexislador só poderá xurdir cando o particular obtivese, en calquera instancia, sentenza firme desestimatoria dun recurso contra a actuación administrativa que ocasionou o dano, sempre que se tivese alegado a inconstitucionalidade posteriormente declarada”. Deste modo, sinala o autor, o lexislador limitou a posible exigencia de responsabilidade aos supostos nos que o obrigado tributario, tendo cumprido coa obriga de pagamento dun tributo posteriormente declarado inconstitucional con anterioridade á dita declaración, actuase, ben solicitando a nulidade da liquidación, ben a rectificación da autoliquidación antes da prescrición e, ante a denegación, tivese acudido aos órganos xurisdiccionais e tivese solicitado a formulación dunha cuestión de inconstitucionalidade, cuestión non obstante rexeitada”. En CALATAYUD PRATS, I., “Responsabilidad del estado lexislador tributario”, *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2016.

48 Sinala o artigo 33.1 da Lei 35/2006, do 28 de novembro, do imposto sobre a renda das persoas físicas e de modificación parcial das leis dos impostos sobre sociedades, sobre a renda de non residentes e sobre o patrimonio que “son ganancias e perdas patrimoniais as variacións no valor do patrimonio do contribuínte que poñan de manifesto con ocasión de calquera alteración na composición daquel, salvo que por esta lei se cualifiquen como rendementos”.

integrarase na base imponible do aforro do imposto, tributando nunha escala de gravame que oscila entre o 19% e o 23%, en atención á plusvalía que se xerese<sup>49</sup>.

Así, pois, a carga tributaria é moi significativa para o transmitente destes inmobles rústicos; mentres non se adopten medidas favorables para estes obrigados tributarios no IRPF, os efectos positivos das deducións autonómicas noutros impostos que recaen sobre o adquirente vense limitados se quen está chamado a vender non conta con incentivos similares.

Outro factor de incerteza e de receo á hora de optar polas transmisións deste tipo de inmobles é o altísimo valor que a Administración tributaria lles vén atribuíndo<sup>50</sup>, o que dá lugar a que as ganancias patrimoniais no IRPF sexan cuantiosas, sometidas aos xa sinalados tipos de gravame tamén elevados. Así as cousas, entendemos que os transmitentes deste tipo de bens non se sentirán especialmente atraídos a realizar este tipo de operacións, o que en xeral pode contribuír a ralentizar o mercado de solo rústico.

Sería necesario, pois, tendo en conta a crise económica e demográfica do rural galego –reproducido noutros ámbitos territoriais no ámbito comunitario–, adoptar medidas globais en lugar de solucións parciais e de eficacia limitada, e iso tamén en materia tributaria (IRPF, IBI, etc.). Iso exige que as respostas se coordinen con outros niveis territoriais, particularmente o Estado central e a Unión Europea, que teñen competencias que concorren en determinados aspectos coa regulación parcial que pode realizar a Comunidade Autónoma ou que poderían completalas, e que, de non ser adoptadas, deixan incompletas e, polo tanto, minguadas nos seus efectos as distintas medidas tomadas de forma fragmentada.

## 6 Bibliografía

BURLADA ECHEVESTE, J. L., e BURLADA ECHEVESTE, I. M.<sup>a</sup>; “La revisión de oficio de las disposiciones de carácter general en materia tributaria”, *Quincena Fiscal*, n. 15-16, 2012.

CALATAYUD PRATS, I.; “Responsabilidad del estado legislador tributario”, *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J.; “Delimitación de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en el ITPyAJD: algunas consideraciones”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 127, 2005 ([www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)).

ENCISO YZAGUIRRE, V., e ROCHE LÓPEZ, C.; “Fiscalidad y desarrollo rural en España. Los beneficios fiscales en el mundo rural español”, *Revista de Economía Política, Social y Cooperativa*, n.º 55, 2006.

---

49 Ao que se lle debe engadir os efectos derivados da supresión pola Lei 26/2014 dos chamados coeficientes de actualización de valor de adquisición de bens inmobles que non son de aplicación desde 1 de xaneiro de 2015, así como a redución da aplicación transitoria dos coeficientes de abatemento que afectan tamén á transmisión dos mesmos bens inmobles. Vide ao respecto FALCÓN Y TELLA, R., “La supresión de los coeficientes de actualización y la quasi supresión de la eficacia de los de abatimiento en la vigente Ley del IRPF”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2016.

50 Alta valoración con reflexo noutros impostos de carácter independente do IRPF e ITPO, como no caso do imposto sobre bens inmobles, que tamén provoca unha importante carga tributaria respecto dos bens inmobles situados no medio rural, recentemente afectado por modificacións de valoración de bens e regularizacións catastrais que casan mal coas medidas sectoriais aprobadas polo lexislador galego.

FALCÓN Y TELLA, R.; “La inconstitucionalidad de las normas autonómicas que modifican los medios de comprobación de valores regulados por el Estado (SSTC 25/2016, de 15 de febrero, y 33/2016, de 18 de febrero)”, *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2016, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es).

FALCÓN Y TELLA, R.; “La supresión de los coeficientes de actualización y la quasi supresión de la eficacia de los de abatimiento en la vigente Ley del IRPF”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2016.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.; VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C., *Comentarios al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Civitas, Madrid, 2008.

SÁNCHEZ CALERO, F. J., e SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B., *Manual de derecho inmobiliario*, Tirant lo Blanch, Barcelona, 4.º ed., 2015.

VARONA ALABERN, J. E.; “Los incentivos fiscales de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias”, *Quincena fiscal*, n.º 19, 1996.

VILLAVERDE GÓMEZ, M. B.; *Tasación pericial contradictoria en inmuebles: aspectos prácticos de su régimen jurídico-tributario*, Sepin, Madrid, 2010.

Regap



NOTAS