

## 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



MARÍA BEGOÑA VILLAYERDE GÓMEZ

Profesora contratada doctora en excedencia  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela  
*Conselleira* del Consello de Contas de Galicia (España)  
mariabegona.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 contraditoria 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 contraditoria.

**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 Modificaciones en la regulación del ITPAJD con incidencia en el medio rural. 2.1 Nuevos beneficios fiscales en el ITPO dirigidos al medio rural. 2.1.1 Deducción “aplicable a las transmisiones de suelo rústico”. 2.1.2 Deducción aplicable a las transmisiones de explotaciones agrarias de carácter prioritario. 2.1.3 Deducción aplicable a los terrenos integrantes del Banco de Tierras. 2.2 Nuevos beneficios fiscales en el IAJD dirigidos al medio rural. En especial, la deducción para la agrupación del suelo rústico. 3 Adquisición de vivienda habitual: compatibilidad de beneficios fiscales. 4 Otros cambios de interés en torno a la valoración de los bienes y derechos. 4.1 Tasación pericial contradictoria. Cambios procedimentales. 4.2 Medios de comprobación: anulación de la norma autonómica por la STC 33/2016. 5 Un apunte final. Referencia a la tributación en el IRPF. 6 Bibliografía.

## 1 Introducción

La Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de Galicia, de medidas fiscales y administrativas ha introducido algunas novedades en la regulación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante ITPAJD), modificando a estos efectos el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (en adelante Decreto legislativo 1/2011)<sup>1</sup>.

Si bien los cambios no son muy significativos, prácticamente la totalidad de los mismos obedecen a una línea directriz clara; esto es, la reforma se enmarca en una política determinada que pretende, en palabras del legislador gallego en la exposición de motivos de la norma comentada, ayudar al desarrollo del medio rural gallego. Esta afirmación inicial nos obliga a hacer un breve recordatorio sobre dos materias: de una parte, las competencias normativas de la Comunidad Autónoma de Galicia respecto del ITPAJD y de otra, las medidas adoptadas previamente para la protección y fomento del medio rural y los sectores económicos vinculados al mismo.

En primer lugar, cabe recordar, como es sabido, que 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, establece en su artículo 49 el alcance de las competencias normativas en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, limitándolas al establecimiento de tipos de gravamen en determinados hechos imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO) y a los documentos notariales en la modalidad actos jurídicos documentados (IAJD). También se permite a las Comunidades Autónomas introducir deducciones y bonificaciones en la cuota de estos dos impuestos, siempre que afecten solo a actos y documentos en los que se pueda regular sobre el tipo de gravamen<sup>2</sup>.

1 Recordemos que la norma legal estatal reguladora de este impuesto se contiene en el Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (TRITPAJD).

2 Dichas competencias han sido asumidas por Galicia en la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

Por tanto, el ámbito de competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas en ambos impuestos<sup>3</sup> es bastante limitado en la práctica y no afecta a todas las operaciones que se definen en sus complejos hechos imponibles.

También es cierto que de esta regulación cabe entender que el legislador estatal ve “con buenos ojos” que las Comunidades Autónomas adopten determinados beneficios fiscales a favor de negocios jurídicos que recaigan sobre bienes y derechos cuya transmisión pueda entenderse adecuado que sean favorecidas fiscalmente, bien estableciendo tipos de gravamen reducidos, bien fijando algún tipo de deducción o bonificación en la cuota tributaria. Desde este punto de vista, se convierten en un instrumento de política fiscal, fomentando determinados sectores, al abaratar la transmisión de bienes y derechos u otras operaciones gravadas en este impuesto, como en el caso de la transmisión de la vivienda habitual o la obtención de préstamos vinculados a la adquisición de vivienda u otros bienes determinados<sup>4</sup>.

En este orden de cosas tiene encaje la segunda cuestión a la que hacíamos referencia, como es la ubicación de esta modificación legislativa del Decreto legislativo 1/2011 en el contexto de una determinada política del Gobierno autonómico gallego, que pretende dotar al medio rural de un cuerpo jurídico completo y coherente, y que completa a normas estatales como la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, con la finalidad de atender de manera más específica a las peculiaridades del mundo rural gallego<sup>5</sup>.

En efecto, recientemente Galicia aprobaba la Ley 4/2015, de 17 de junio, de mejora de la estructura territorial agraria de Galicia, en el marco de la competencia plena que en materia de desarrollo rural tiene asumida la Comunidad Autónoma<sup>6</sup>. Esta norma, como se declara en su exposición de motivos, debe ponerse en relación con otras disposiciones como la Ley 6/2011, de 13 de octubre, de movilidad de tierras, o la Ley 7/2012, de montes de Galicia, y el Decreto 19/2011, de 10 de febrero, que aprueba definitivamente las directrices de ordenación del territorio en Galicia. También ha de tenerse presente la posteriormente aprobada Ley 2/2016, de 10 de febrero, del suelo de Galicia, norma que lógicamente contiene referencias al suelo rústico, con el objetivo, según su exposición de motivos, de potenciar los usos económicos de este tipo de suelo<sup>7</sup>.

Así pues, se desarrolla todo este conjunto de normas con una idea directriz: lograr la mejora de la calidad de vida en el medio rural y contribuir al espacio agrario y sus sistemas productivos, considerando que, entre otras acciones, debe reducirse la fragmentación de la propiedad y mejorar las condiciones de desarrollo sostenible de actividades agrícolas, ganaderas y fores-

3 Recordemos que no se han cedido competencias en el caso del impuesto sobre operaciones societarias regulado en la misma norma estatal.

4 La admisión de los fines extrafiscales de los tributos está perfectamente asentada en la jurisprudencia constitucional y en la doctrina tributaria.

5 Entendemos que debe tomarse el término “mundo rural” en un sentido muy amplio, puesto que el desarrollo rural debe vincularse tanto al territorio rural como a sus habitantes, más allá de unas determinadas actividades económicas. *Vid.* al respecto ENCISO YZAGUIRRE, V. y 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 viene a sustituir a la Ley 10/1985, de 14 de agosto, de concentración parcelaria para Galicia, y la Ley 12/2001, de 10 de septiembre, que la modificaba parcialmente.

7 Como se indica en la citada exposición de motivos: “Otra de las novedades de la presente ley respecto al régimen del suelo es la regulación que se introduce del suelo rústico. El legislador pone en valor el suelo rústico, potenciando los usos económicos de este suelo, dentro del máximo respeto a la preservación de los valores que le son propios, en una apuesta decidida por la explotación y gestión sostenible de los recursos naturales”.

tales requiriéndose una integración y coordinación territorial de esas actuaciones, además de la identificación y actuaciones sobre las zonas de actividad agraria preferente y actuaciones coordinadas en materia de gestión de tierras<sup>8</sup>.

De las medidas contenidas en las distintas normas autonómicas citadas queremos destacar dos aspectos en particular, por su incidencia en la posterior reforma fiscal.

De una parte, se introduce como novedosa la llamada “reestructuración parcelaria”, en sustitución de la anterior regulación de la “concentración parcelaria”. Se entiende que la nueva modalidad no solo pretende unificar las “microparcels” existentes en el rural gallego en propiedades de mayor tamaño, sino también lograr fincas uniformes o varias bien diferenciadas, con el objetivo de favorecer su rentabilidad. Esto es, se busca la mejora de la estructura territorial de las explotaciones y no solo reducir el minifundismo.

De otra parte, se introduce el llamado “plan de ordenación de fincas de especial vocación agraria”, medida que completa a la anterior, dado que, según la exposición de motivos de la Ley 2/2016, de 10 de febrero, del suelo de Galicia, este plan se dirige a la “auténtica ordenación de los usos agrarios, de manera que se mejore su viabilidad técnica, económica y social”, de tal forma que “el resultado de la reestructuración suponga no solo una mejora dimensional de las explotaciones”.

De este modo, las medidas fiscales que comentaremos a continuación responden a esta línea común trazada por las normas dictadas en materia de ordenación territorial y medio rural, con la finalidad de evitar que el coste fiscal pueda limitar las transmisiones de inmuebles en dicho entorno rural y de esta forma contribuir a:

- Agrupar las propiedades excesivamente fragmentadas en el rural gallego, atendiendo a criterios de rentabilidad económica.
- Fomentar el uso empresarial –entendemos agrícola o ganadero, y también forestal– de dichas propiedades, lo que contribuye a un impulso económico de la Comunidad Autónoma y de los territorios afectados, dotando de tierras productivas a agricultores y ganaderos que las demandan.
- Una mejor protección del medio ambiente, puesto que, entre otros fines, la norma vincula el uso empresarial de los inmuebles a la disminución de los incendios forestales y a la mejora paisajística en cuanto se reducirían los terrenos abandonados e incultos.

Debe señalarse, además, que previamente la anteriormente citada Ley 4/2015, de 17 de junio, de mejora de la estructura territorial agraria de Galicia, procedió a modificar la normativa gallega del impuesto sobre sucesiones y donaciones, estableciendo reducciones en la base imponible de estos impuestos del 99 % sobre el valor de las explotaciones agrarias y elementos afectos transmitidos *mortis causa* o *inter vivos* a título gratuito, cumpliendo las condiciones establecidas en el nuevo texto del artículo 8. cinco del Decreto legislativo 1/2011.

También en la misma norma se eleva la deducción en cuota del 95 al 100 % tanto en ITPO como en IAJD en el caso de la transmisión de la propiedad o cesión temporal de terrenos integrantes del Banco de Tierras de Galicia, en las condiciones establecidas en el texto legal<sup>9</sup>.

---

8 Creando mecanismos que permitan a agrupación y gestión conjunta de tierras o la reforma de las estructuras, o mejorando los existentes, como el Banco de Tierras o el monte vecinal en mano común para la constitución de mancomunidades.

9 Se da nueva redacción al art. 16. tres del Decreto legislativo 1/2011.

De este modo se consigue, además, armonizar el tratamiento fiscal de las transmisiones lucrativas y onerosas sin que exista un mejor trato en atención al tipo de operación que origina la adquisición de la propiedad en el medio rural.

## 2 Modificaciones en la regulación del ITPAJD con incidencia en el medio rural

Muy brevemente, cabe recordar que bajo la denominación más común de “impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados” se encuentran en realidad tres impuestos diferentes, tres impuestos que además contienen varios hechos imposables cada uno de ellos<sup>10</sup>. Teniendo en cuenta que el impuesto sobre operaciones societarias no afecta a la transmisión de bienes de naturaleza rústica, y que, además las Comunidades Autónomas carecen de competencias normativas respecto a este impuesto, de los distintos impuestos comprendidos en el TR nos interesan en este momento los dos siguientes:

- Transmisiones patrimoniales onerosas, que grava desplazamientos patrimoniales a título oneroso y los actos asimilados a aquéllos, que no resulten gravados por el impuesto sobre el valor añadido.
- Actos jurídicos documentados, que grava la forma documental de las señaladas adquisiciones de bienes y derechos, cuando se formalizan en documento determinado, sea notarial, mercantil o administrativo.

En el caso de Galicia, ambas modalidades impositivas han sido objeto de modificación legislativa con efectos de 1 de enero de 2016, con la casi exclusiva finalidad de incentivar la transmisión del suelo rústico o de las explotaciones agrarias prioritarias, en el sentido que se señalará seguidamente.

### 2.1 Nuevos beneficios fiscales en el ITPO dirigidos al medio rural

En efecto, la Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de Galicia, de medidas fiscales y administrativas introduce nuevas deducciones para el caso de transmisión de bienes inmuebles de naturaleza rústica, que vienen a completar el elenco de deducciones que ya existían en la normativa gallega reguladora de los impuestos cedidos.

Debe tenerse en cuenta que el tipo de gravamen general establecido en el ITPO en Galicia se fija en un 10 % para el caso de transmisión de bienes inmuebles o la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía (artículo 14 del Decreto legislativo 1/2011). Sin duda, una cifra que puede llegar a ser importante a la hora de planificar operaciones de transmisión de bienes inmuebles, cualquiera que sea su naturaleza; deuda tributaria esta que, recordemos, deberá ser satisfecha por el adquirente de los bienes o derechos gravados.

Con carácter general, la regulación autonómica gallega introduce en el ITPO algunos supuestos de tipos de gravamen reducidos para determinados casos, en los que en muchas

<sup>10</sup> Sobre estos impuestos, *vid.* 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.

ocasiones se incorpora un determinado elemento subjetivo. En otras ocasiones, sin embargo, opta por introducir beneficios fiscales dirigidos a la reducción de la cuota tributaria mediante deducciones o bonificaciones de la deuda resultante de la realización del hecho imponible gravado, llegando en ocasiones a la total supresión de la obligación del pago efectivo del impuesto. En el caso de las deducciones vinculadas al rural gallego, es ésta la solución elegida, con las características y condiciones que se describen a continuación.

### 2.1.1 Deducción “aplicable a las transmisiones de suelo rústico”

En primer lugar, por lo que ahora nos interesa, el apartado siete del artículo 16 añade una nueva deducción “aplicable a las transmisiones *inter vivos* de suelo rústico”. Es, sin duda, la más general de las deducciones establecidas en relación con el medio rural, dado que se dirige a todo el suelo rústico, sin señalar ninguna otra condición, y abarca todas “las transmisiones” del mismo. De este modo, el diseño de esta deducción no puede ser en apariencia más sencillo:

- Objetivamente, se fija a favor de las transmisiones del suelo rústico, de tal manera que basta delimitar los conceptos de “transmisión” y “suelo rústico” para establecer su ámbito objetivo; la norma establece una única limitación, relativa a la existencia de una construcción en el señalado suelo rústico.

Además, la transmisión debe haber sido realizada *inter vivos* y a título oneroso; si bien se omiten estos caracteres en su redacción, son este tipo de operaciones las únicas sobre las que recae este ITPO; ahora bien, debe recordarse, como ya se ha señalado, que la regulación fiscal de las transmisiones lucrativas, cualquiera que sea su causa, ya había sido mejorada a través de la disposición final segunda de la Ley 4/2015, al establecerse una reducción en la base imponible.

- Subjetivamente, no se señala ninguna condición para ser beneficiario de la deducción. Recordemos que este impuesto, a pesar de su denominación, debe ser satisfecho por el adquirente del bien o derecho gravado.

- No se exige ninguna condición formal<sup>11</sup> o temporal para la aplicación del beneficio fiscal.

- Finalmente, la cuantificación de esta deducción en cuota no presenta tampoco dificultad alguna, por cuanto alcanza al 100 % de la cuota tributaria resultante de la aplicación de las reglas de cuantificación del ITPO. O lo que es lo mismo, en la práctica supone que no existe obligación alguna de ingresar cantidad alguna en concepto de este impuesto en el caso de que lo transmitido sea un inmueble rústico, si bien deberá autoliquidarse el impuesto.

Así las cosas, solo es necesario precisar a qué se está refiriendo la norma con los términos que delimitan objetivamente esta deducción en cuota, esto es, transmisión y suelo rústico.

---

11 Como pequeño matiz de índole general, téngase presente que muchas de las reducciones y de los beneficios fiscales establecidos en la normativa gallega son de carácter rogado, por lo que debe procederse a su solicitud para que sean de efectiva aplicación; si bien el Decreto legislativo 1/2011 establece esta condición en el artículo 23.uno.1 para aquellos beneficios fiscales que exigen el posterior cumplimiento de alguna condición, el mismo artículo 23.1. *in fine* señala que la ausencia de solicitud del beneficio fiscal dentro del plazo reglamentario de declaración o su no aplicación en la autoliquidación se entenderá como una renuncia a la aplicación del mismo, lo que hace conveniente su solicitud en la autoliquidación. También es cierto que los tribunales de justicia han suavizado la interpretación de este requisito en numerosas ocasiones.

En primer lugar, respecto del suelo rústico, el Decreto legislativo 1/2011 remite a la Ley 9/2002, de 30 de diciembre, de ordenación urbanística y protección del medio rural de Galicia para establecer el concepto de suelo rústico a estos efectos. Sin embargo, esta norma ha sido derogada recientemente<sup>12</sup>, de modo que desde la entrada en vigor de la Ley 2/2016, de 10 de febrero, del suelo de Galicia, la remisión ha de entenderse realizada al texto de esta última, cuyo artículo 31.1 dispone que:

“Tendrán la condición de suelo rústico:

- a) Los terrenos sometidos a algún régimen de especial protección, de conformidad con la legislación sectorial de protección del dominio público marítimo-terrestre, hidráulico o de infraestructuras, o con la legislación sectorial de protección de los valores agrícolas, ganaderos, forestales, paisajísticos, ambientales, naturales o culturales.
- b) Los amenazados por riesgos naturales o tecnológicos, incompatibles con su urbanización, tales como inundación, erosión, hundimiento, incendio, contaminación o cualquier otro tipo de catástrofes, o que perturben el medio ambiente o la seguridad y salud.
- c) Los terrenos que el plan general o los instrumentos de ordenación del territorio no consideren adecuados para el desarrollo urbanístico, en consideración a los principios de utilización racional de los recursos naturales o de desarrollo sostenible”.

Como ya se ha anticipado en la enumeración general de requisitos de aplicación de esta deducción en cuota, la única salvedad que se realiza en cuanto al ámbito de la aplicación de la deducción es que, de existir una construcción sobre el suelo rústico, el beneficio fiscal no se extenderá a la “parte de la cuota que se corresponda con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta”. Esta exclusión puede entenderse coherente con la finalidad para la que se aprueba la deducción, si bien es cierto, en nuestra opinión, que tampoco debería entenderse que existe una gran dificultad desde el punto de vista teleológico de la norma para considerar incluidas las construcciones cuando las mismas formen parte de una explotación empresarial particularmente vinculada a la actividad económica del medio rural<sup>13</sup>. En cualquier caso, a la vista de la opción elegida, se requiere determinar cuándo se considera que existe una construcción.

En la medida en que el Decreto legislativo 1/2011 no aclara qué es una construcción a estos efectos ni tampoco el TRITPAJD define dicho término en el ámbito de aplicación de los impuestos que regula, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 3.1 TRITPAJD con carácter general. Esto es, este artículo indica que “para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código civil o, en su defecto, el derecho administrativo”. Si bien el mismo artículo 3, en su párrafo segundo, menciona a las construcciones con el objeto de equiparar las de carácter transportable a bienes inmuebles<sup>14</sup>, dicha aclaración

12 Téngase en cuenta que cesó en su vigencia el 19 de marzo de 2016, de manera que desde el 1 de enero de 2016 hasta esa fecha la delimitación del concepto suelo rústico sí debe realizarse acudiendo a la Ley 9/2002, de 30 de diciembre, de ordenación urbanística y protección del medio rural de Galicia.

13 De modo similar, por otra parte, a lo que ocurre en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

14 Art. 3.2. TRITPAJD: “Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”.

no resulta útil para delimitar inicialmente el concepto de construcción en el ámbito de esta deducción autonómica.

De otra parte, atendiendo a la remisión al derecho civil o administrativo, la Ley gallega del suelo a la que se remite el Decreto legislativo 1/2011 para establecer qué es suelo rústico no define qué se entiende por construcción, a pesar de que en su artículo 35.1 enumera un amplio número de usos y actividades admisibles en suelo rústico, entre las que se encuentran algunas en que aparece el término “construcción”. Así, se recogen las siguientes:

- Letra g) Construcciones e instalaciones agrícolas en general, tales como las destinadas al apoyo de las explotaciones hortícolas, almacenes agrícolas, talleres, garajes, parques de maquinaria agrícola, viveros e invernaderos.

- Letra h) Construcciones e instalaciones destinadas al apoyo de la ganadería extensiva e intensiva, granjas, corrales domésticos y establecimientos en los que se alojen, mantengan o críen animales, e instalaciones apícolas.

- Letra i) Construcciones e instalaciones forestales destinadas a la gestión forestal y las de apoyo a la explotación forestal, así como las de defensa forestal, talleres, garajes y parques de maquinaria forestal.

- Letra j) Construcciones e instalaciones destinadas a establecimientos de acuicultura.

- Letra n) Construcciones destinadas a usos residenciales vinculados a la explotación agrícola o ganadera.

- Letra ñ) Construcciones de naturaleza artesanal o de reducida dimensión que alberguen actividades complementarias de primera transformación, almacenamiento y envasado de productos del sector primario, siempre que guarden relación directa con la naturaleza, extensión y destino de la finca o explotación del recurso natural.

- Letra o) Construcciones y rehabilitaciones destinadas al turismo que sean potenciadoras del medio donde se ubiquen.

- Letra p) Construcciones e instalaciones para equipamientos y dotaciones públicos o privados.

Además, en otras letras del mismo artículo 35.1 se hace mención de otros usos y actividades que necesitan de instalaciones para ser llevadas a cabo, como las relativas a las actividades mineras (letra k); las vinculadas a carreteras y estaciones de servicio (letra l), así como las instalaciones e infraestructuras hidráulicas, de telecomunicaciones, producción y transporte de energía, gas, abastecimiento de agua, saneamiento y gestión y tratamiento de residuos, siempre que no impliquen la urbanización o transformación urbanística de los terrenos por los que discurren (letra m).

A falta de una delimitación más precisa en esta norma, no resulta sencillo establecer la amplitud del término construcción a efectos de excluir la aplicación de la deducción en cuota a la construcción y al suelo rústico en que se asientan las construcciones.

A la vista de todo ello, entendemos que la delimitación de este término en la normativa del catastro inmobiliario puede servir para identificar su significado en el Decreto legislativo 1/2011. Así, el artículo 7.4 del Real decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se

aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, señala que, a efectos catastrales, tendrán la consideración de construcciones:

- a) Los edificios, cualquiera que sean los materiales de que estén contruidos y el uso a que se destinen, siempre que se encuentren unidos permanentemente al suelo y con independencia de que se alcen sobre su superficie o se hallen enclavados en el subsuelo y de que puedan ser transportados o desmontados.
- b) Las instalaciones industriales, comerciales, deportivas, de recreo, agrícolas, ganaderas, forestales y piscícolas de agua dulce, considerándose como tales, entre otras, los diques, tanques, cargaderos, muelles, pantalanos e invernaderos, y excluyéndose en todo caso la maquinaria y el utillaje.
- c) Las obras de urbanización y de mejora, tales como las explanaciones, y las que se realicen para el uso de los espacios descubiertos, como son los recintos destinados a mercados, los depósitos al aire libre, los campos para la práctica del deporte, los estacionamientos y los espacios anejos o accesorios a los edificios e instalaciones.

Al mismo tiempo, el artículo 7.4 TRLCI aclara que “No tendrán la consideración de construcciones aquellas obras de urbanización o mejora que reglamentariamente se determinen, sin perjuicio de que su valor deba incorporarse al del bien inmueble como parte inherente al valor del suelo, ni los tinglados o cobertizos de pequeña entidad”.

Por ello, en nuestra opinión, el suelo rústico sobre el que se sitúe cualquiera de las construcciones como las instalaciones que se equiparan a construcciones en la normativa catastral no puede beneficiarse de la deducción en cuota que se establece para el caso de la transmisión de suelo rústico. En tales casos, quedarán efectivamente sujetas a gravamen la parte proporcional del valor del suelo sobre el que se asientan y la construcción misma. Del mismo modo, a nuestro modo de ver, sí resultarán beneficiados por la deducción en cuota lo que la norma catastral califica de “tinglados o cobertizos de pequeña entidad” que se asienten en suelo rústico, al no poder ser considerados construcciones.

Un segundo elemento que requiere de acotación a los efectos de aplicar la deducción prevista en el artículo 16.siete Decreto legislativo 1/2011 es qué debe entenderse por “transmisión” en el marco de la misma. En este sentido, cabe recordar que la ley reguladora del ITPO, que es la que define normativamente el hecho imponible del impuesto en todo el territorio nacional, no define el término transmisión, sino que hace mención de varios hechos imponibles a los efectos de su aplicación, entre los cuales se separan lo que doctrinalmente se ha definido como transmisiones por naturaleza y transmisiones por asimilación.

Así pues, de una parte, el artículo 7.1 TRITPAJD indica que son transmisiones patrimoniales sujetas:

- A) Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.



Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

Por su parte, el párrafo 2 del mismo artículo 7 TRLITPAJD señala una lista de actos y negocios jurídicos que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

- Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.
- Los excesos de adjudicación declarados<sup>15</sup> y los derivados de sucesiones por causa de muerte cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del impuesto sobre el patrimonio.
- Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el título VI de la Ley hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma ley<sup>16</sup>.
- Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada<sup>17</sup>.

Todas estas operaciones son equiparadas por mandato legal a transmisiones patrimoniales onerosas a efectos de aplicación de “la liquidación y pago” del ITPO, lo que debe interpretarse como que la asimilación se realiza a todos los elementos normativos señalados para liquidar y pagar este impuesto en los supuestos de transmisiones patrimoniales por naturaleza.

De esta manera, en la medida en que el legislador gallego no ha identificado un elenco determinado de negocios o actos a los que se aplicaría esta deducción en cuota –como lo hace en otros apartados del mismo artículo 16 del Decreto legislativo 1/2011– entendemos aceptable la interpretación de que este beneficio fiscal resulta de aplicación a todos los supuestos en que se produzca una transmisión patrimonial onerosa, sea por naturaleza, sea por asimilación<sup>18</sup>, de acuerdo con la definición del hecho imponible en el artículo 7 TRLITPAJD.

---

15 Precisa este artículo 7.2 que se excluyen “los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código civil y disposiciones de derecho foral, basadas en el mismo fundamento”.

16 En este caso, “a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación”.

17 Al igual que en el caso anterior, “a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación”.

18 *Vid.* en sentido favorable a una interpretación extensiva, CALVO VÉRGEZ, autor que afirma que: “si bien una interpretación literal del precepto podría llevar a considerar que nos encontramos ante una equiparación limitada «a efectos de la liquidación y pago del impuesto», parece lógico considerar que la calificación realizada por el precepto de esos actos y negocios jurídicos lo es a todos los efectos del impuesto. Por otra parte ¿cuál es la razón de ser de esta asimilación? Desde nuestro punto de vista, no todos los supuestos de equiparación legalmente contemplados responden a la misma teleología. Así, mientras en algunos supuestos la asimilación parece justificarse por la propia naturaleza del acto (caso por ejemplo de los contratos de aparcería y subarriendo, considerados como arrendamientos), en otros la consideración como transmisión patrimonial onerosa responde más bien a la finalidad de asegurar el pago del tributo (supuestos de reconocimiento de dominio a favor de persona determinada). Todo ello sin olvidar que, con carácter general, en la práctica totalidad de los supuestos de asimilación lo que se pretende no es sino evitar operaciones en fraude de ley”. En CALVO VÉRGEZ, J., “Delimitación de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en el ITPAJD: algunas consideraciones”, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 127, 2005, disponible en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es).

Siendo cierto que solo las operaciones comprendidas en la primera letra del artículo 7.1 pueden considerarse transmisiones en sentido estricto<sup>19</sup>, ello supondría que solo los actos *inter vivos* onerosos más comunes para la transmisión de bienes y derechos se beneficiarían de esta deducción establecida por el legislador gallego respecto de los terrenos rústicos.

Aun teniendo en cuenta esta posibilidad, nos inclinamos por la primera interpretación, por cuanto resulta más coherente con la redacción dada al conjunto de las deducciones en cuota establecidas en el artículo 16 del Decreto legislativo 1/2011, donde se ha identificado actos concretos u operaciones cuando el legislador gallego lo ha entendido necesario.

De este modo, no solo se beneficiarán de esta deducción en cuota las transmisiones onerosas derivadas de los tradicionales negocios jurídicos de transmisión de la propiedad como la compraventa, permuta o cesión de derechos, sino que debe incluir otros negocios como la constitución de derechos reales o arrendamientos, así como los excesos de adjudicación que queden sometidos al ITPO y que afecten a terrenos de naturaleza rústica, por ejemplo. Estamos pensando en situaciones de propiedades desmembradas, en las que la transmisión del usufructo de un bien rústico se puede beneficiar de esta deducción. Entendemos que, siendo la finalidad de la norma el fomento de las economías agrarias y el logro de su mayor eficiencia, no plantea dificultad alguna entender incluidos estos supuestos en el ámbito de aplicación de este beneficio fiscal.

### 2.1.2 Deducción aplicable a las transmisiones de explotaciones agrarias de carácter prioritario

Seguidamente, el apartado ocho del artículo 16 establece una nueva deducción autonómica, aplicable a las transmisiones de explotaciones agrarias de carácter prioritario, orientada a completar los beneficios fiscales establecidos en la normativa estatal. En concreto, es la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, la que prevé una serie de beneficios fiscales<sup>20</sup> para los siguientes supuestos:

1. La transmisión onerosa *inter vivos* del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición. El artículo 9.1 de esta Ley 19/1995 señala una reducción del 90 por 100 de la base imponible del ITPO<sup>21</sup>.

19 Añadiendo la letra b) del mismo la constitución y la ampliación del contenido de derechos reales, préstamos, fianzas, pensiones, arrendamientos y concesiones administrativas realizados por particulares.

20 Para un examen de todas ellas, *vid.* 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 y ss.

21 Art. 9.1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente. A los efectos indicados en el párrafo anterior, se entenderá que hay transmisión de una explotación agraria en su integridad, aun cuando se excluya la vivienda. 2. Para que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuestos de fuerza mayor.

2. En caso de que la transmisión de la explotación agraria descrita en el artículo 9.1 se realice de forma parcial, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión<sup>22</sup>, tal y como dispone el artículo 11 de la Ley 19/1995.

3. Si la misma transmisión de la explotación agraria o parte de la misma se realiza a favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, se establece la exención total del impuesto que grave la transmisión<sup>23</sup>, según lo dispuesto en el artículo 20.1 de la Ley 19/1995.

4. Finalmente, se incrementan en diez puntos porcentuales las reducciones previstas en los casos 1 y 2 (artículos 9 y 11) si el adquirente es, además, un agricultor joven o un asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación<sup>24</sup> (artículo 20.2).

Así pues, la norma gallega mejora los beneficios fiscales previstos en la norma estatal al disponer que las “reducciones” se completaran con una “deducción en la cuota por el importe necesario para que dicho beneficio fiscal alcance el 100 % del valor del bien objeto de reducción”. De este modo, se alcanza también en el caso de las explotaciones agrarias prioritarias la eliminación total del pago del impuesto respecto de las transmisiones descritas en los artículos 9, 11 y 20.2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias<sup>25</sup>.

Para conocer las condiciones en las que resulta de aplicación la nueva deducción, es necesario, pues, acudir a la norma estatal, en la que se definen los supuestos que van a beneficiarse de las reducciones ahora incrementadas. De este modo, ha de entenderse que el beneficio fiscal se aplica a la transmisión de una explotación agraria, definida como “el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica” (artículo 2.2 de la Ley 19/1995); siendo el titular de la explotación “la persona física, ya sea en régimen de titularidad única, ya sea en régimen de titularidad compartida inscrita en el registro correspondiente, o la persona jurídica que ejerce la actividad agraria organizando los bienes y derechos integrantes de la explotación con criterios empresariales y asumiendo los riesgos y responsabilidades civil, social y fiscal que puedan derivarse de la gestión de la explotación” (artículo 2.4), pudiendo considerarse agricultor joven a la persona que habiendo cumplido los dieciocho años no haya cumplido cuarenta años y ejerza o pretenda ejercer la actividad agraria (artículo 2.7).

---

22 Artículo 11. Transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas. En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio, deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 9.

23 1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate.

24 2. Las reducciones en la base imponible establecidas en los artículos 9 y 11 se incrementarán en diez puntos porcentuales, en cada caso, si el adquirente es, además, un agricultor joven o un asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación.

25 Téngase en cuenta que el artículo 20.1 de la Ley 19/1995 ya suponía la exención total del pago del impuesto y que en el caso del art. 20.2 solo tiene efectos si la transmisión de la empresa agrícola se produce de modo parcial.

Asimismo, se señala que entenderá por explotación prioritaria la explotación agraria familiar y la asociativa que reúnan, según los casos, los requisitos establecidos por los artículos 4 a 6 de la misma Ley 19/1995 (artículo 3), aclarándose que se entiende producida una transmisión íntegra de dicha explotación agraria también en el caso de que se excluya la vivienda (artículo 9.1 *in fine* Ley 19/1995). Finalmente, de acuerdo con el artículo 17 de la misma norma estatal, se equipara a una primera instalación aquellos supuestos en los que los titulares de una explotación agraria alcancen una mayor implicación en la actividad agraria preexistente, bien por convertirse en titular de una explotación prioritaria en la que no superaba el margen neto el 20 por 100 de la renta de referencia, o su dedicación de tiempo de trabajo y de renta unitaria supere los mínimos establecidos en esta ley para los titulares de explotaciones prioritarias, alcanzando esta consideración en calidad de agricultor a título principal<sup>26</sup>.

### 2.1.3 Deducción aplicable a los terrenos integrantes del Banco de Tierras

La Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas modifica el texto del artículo 16.3 del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, con la única finalidad de adaptar la deducción en cuota ya existente, en la línea de los dos supuestos descritos en los apartados anteriores, consiguiendo la eliminación total del impuesto también en los casos de transmisiones en propiedad o la cesión temporal de terrenos integrantes del Banco de Tierras de Galicia. De este modo, la novedad se limita a la adecuación del nuevo texto de la deducción en cuota, que fue incrementada del 95 % al 100 %, por la disposición final segunda. tres de la Ley 4/2015, de 17 de junio, de mejora de la estructura territorial agraria de Galicia.

En todo caso, cabe señalar las siguientes condiciones para que sea de aplicación esta deducción en cuota:

- Debe tratarse de una transmisión de la propiedad mediante subasta pública o adjudicación directa, realizada de conformidad con los artículos 15 a 17 de la Ley 6/2011, de 13 de octubre, de movilidad de tierras, o una cesión temporal de los terrenos, con los requisitos de los artículos 18 a 22 de la misma norma.

Los restantes negocios jurídicos que afecten a los terrenos no se beneficiarán de la deducción en cuota.

- Los terrenos transmitidos deben estar integrados en el Banco de Tierras de Galicia. Su ámbito se define en el artículo 5 de la Ley 6/2011, de 13 de octubre, de movilidad de tierras.

- Debe mantenerse el destino agrario del terreno<sup>27</sup> durante un periodo mínimo de cinco años.

Se añade que, de incumplirse estos requisitos, deberá abonarse la cuantía dejada de ingresar por la aplicación de esta deducción en cuota<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> De acuerdo con el artículo 17.3.3, cuando un agricultor joven sea cotitular de una explotación agraria, bastará que reúna personalmente los requisitos que se exigen al titular de las explotaciones prioritarias para que aquélla alcance tal consideración.

<sup>27</sup> Quedan excluidos los supuestos de expropiación para la construcción de infraestructuras públicas o para la edificación de instalaciones o construcciones asociadas a la explotación agraria.

<sup>28</sup> De acuerdo con este párrafo tercero del artículo 16.tres, en caso de incumplimiento de dicha condición, la persona beneficiaria deberá ingresar el importe del beneficio disfrutado y los intereses de demora mediante la presentación de una autoliquidación complementaria, en el plazo de treinta días hábiles desde el incumplimiento de la condición.

De acuerdo con el artículo 16.3.1 *in fine* do Decreto legislativo 1/2011, “este beneficio fiscal será incompatible con cualquier otro que pueda ser aplicable a esas adjudicaciones o al encargo de mediación”.

## 2.2 Nuevos beneficios fiscales en el IAJD dirigidos al medio rural. En especial, la deducción para la agrupación del suelo rústico

En relación con el IAJD, el legislador gallego ha mejorado una deducción ya existente y ha incluido un nuevo beneficio fiscal para el caso de que los distintos negocios u operaciones vinculados al medio rural resulten gravados por el impuesto sobre actos jurídicos documentados en atención al soporte documental en que hayan sido realizados.

Previamente, debe recordarse que en el ámbito de AJD, la Comunidad Autónoma gallega solo dispone de competencias normativas para regular gravamen gradual sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales.

La primera medida que cabe mencionar es la adaptación normativa de la deducción en la cuota de AJD, cuando se trate de transmisiones en propiedad o la cesión temporal de terrenos integrantes del Banco de Tierras de Galicia. Al igual que en los supuestos precedentes, se produce en la disposición final segunda. tres de la Ley 4/2015, de 17 de junio, de mejora de la estructura territorial agraria de Galicia, una elevación de la deducción preexistente del 95 al 100 % de la cuota a ingresar, manteniéndose el resto de requisitos para la aplicación del beneficio fiscal, requisitos ya comentados en relación con la misma deducción en el ITPO, con la que se regula conjuntamente.

También se establece una nueva ventaja fiscal para el caso de que se lleve a cabo una “agrupación de fincas que contenga suelo rústico”, de alcance idéntico a las precedentes, al repetirse nuevamente la deducción en cuota del 100 % de la cantidad a ingresar, medida que ocupa el número nueve del artículo 17 del Decreto legislativo 1/2011.

También resulta reiterativo el ámbito objetivo al que se refiere esta nueva regulación, en relación con el contenido del ya comentado artículo 16. siete relativo a las transmisiones onerosas de suelo rústico. En efecto, ambas deducciones hacen referencia al mismo concepto de suelo rústico, definido ahora en la Ley 2/2016, e excluyen de la aplicación del beneficio fiscal a las construcciones existentes sobre el propio suelo rústico<sup>29</sup>, debiendo también atribuirle el mismo significado obtenido de la normativa catastral por el que se hemos optado en el caso de la deducción en el supuesto de las transmisiones.

En el caso de AJD, los negocios y actos jurídicos que pueden beneficiarse de esta deducción son los relativos a la agrupación de fincas que contengan suelo rústico. Conocido ya que se entiende por suelo rústico, procede delimitar el concepto de agrupación a estos efectos.

Cuando se produce una agrupación, lo que tiene lugar es una operación por la que dos o más fincas inscritas se unen de manera que pasan a formar una sola, extinguiéndose todas las fincas originales. Puede destacarse, además, que de acuerdo con el artículo 45.2.º del Reglamento hipotecario, es posible agrupar fincas que no sean colindantes, debiendo descri-

---

29 En el supuesto de que sobre el suelo rústico exista una construcción, la deducción no se extenderá a la parte de la cuota que se corresponda con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta.

birse “(...) individualmente las parcelas que las constituyan y, con la mayor precisión posible, las características de la agrupación o causas que den lugar a ella”; si pertenecen a distintos propietarios, será necesario formar un previo condominio entre los dueños, identificando la cuota que le corresponda a cada uno de ellos.

Debe tenerse en cuenta que la agrupación, de acuerdo con las disposiciones hipotecarias, es un acto diferente al de la agregación de fincas, operación mediante la cual se incorpora una o más fincas a otra, de manera que pasan a formar una sola finca, pero conservándose jurídicamente una de ellas y extinguiéndose las otras. En el caso de que una agrupación suponga que se aporte una superficie superior a la quinta parte de la extensión de la finca a que se incorpora, será necesario formar una finca nueva, tal y como sucede en la agrupación (art. 48.1 RH)<sup>30</sup>.

En nuestra opinión, la deducción en cuota ahora introducida solo resultará de aplicación a la agrupación de fincas y no a la agregación, puesto que, si bien los beneficios fiscales pueden interpretarse de forma extensiva<sup>31</sup>, una interpretación sistemática de este precepto lleva al resultado contrario; en efecto, si el legislador gallego hubiese querido extender la ventaja fiscal a las agregaciones, lo habría hecho constar expresamente, tal y como sucede respecto de la bonificación aplicable a las operaciones derivadas del Plan de Dinamización Económica de Galicia previsto para las áreas de la Costa da Morte o de dinamización prioritaria de Lugo y Ourense, prevista en el artículo 16.cuatro de la misma norma, que se refiere a los “actos y contratos que contengan transmisiones de terrenos para la construcción de parques empresariales y las agrupaciones, agregaciones, segregaciones o declaraciones de obra nueva que se realicen sobre fincas situadas en los mismos (...)”.

Así las cosas, solo la agrupación de fincas en sentido estricto se beneficia de la deducción en cuota del 100 %, atendiendo a las normas de la interpretación que rigen en materia tributaria; sin embargo, también entendemos que esta solución encaja mal con la finalidad que consideramos que explica la existencia de este tipo de beneficios fiscales, como son la de fomentar la reordenación y desfragmentación del suelo en el medio rural, en el marco de una política territorial determinada<sup>32</sup>. Por ello, resultaría más acertado teleológicamente optar por una interpretación extensiva de este apartado, dotándolo de una redacción omnicompreensiva de todas las operaciones dirigidas a la obtención de fincas de mayor tamaño o dotadas de una unidad en su explotación.

La mención de la exclusión del valor de las construcciones y del suelo que éstas ocupen del ámbito objetivo de la deducción en cuota en el caso de la agrupación de fincas en el IAJD

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

31 Si bien está prohibida la analogía respecto de los beneficios fiscales –de acuerdo con el artículo 14 de la Ley general tributaria, “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”–, ello no impide una interpretación extensiva de los mismos cuando sea posible.

32 Tal y como se señala, por ejemplo, en la exposición de motivos de la Ley 4/2015, de 17 de junio, de mejora de la estructura territorial agraria de Galicia: “En tercer lugar, la ley hace una clara apuesta por el apoyo a las explotaciones y agrupaciones de carácter agrario, toda vez que los procesos de mejora de la estructura territorial suponen considerables inversiones que solo tienen sentido garantizando un retorno adecuado de las mismas, no solo en términos económicos y productivos, sino también sociales. Parece claro que la rentabilidad de la reestructuración vendrá dada entonces por un incremento del valor de la producción y del empleo en la zona de actuación. Y ello solo es posible a través del fomento de las iniciativas enfocadas a la mejora productiva de las explotaciones agrarias y, en caso de que estas no alcancen la dimensión suficiente, de las iniciativas de agrupación y aprovechamiento en común de las tierras y el trabajo. En este sentido, la ley introduce como objetivos prioritarios la mejora de las condiciones estructurales, técnicas y económicas de las explotaciones agrarias gallegas, ya sea respecto a las ya existentes o con el apoyo a la formación de nuevas explotaciones y agrupaciones, o, en su defecto, la posibilidad de movilización de las tierras improductivas”.

resulta de especial interés, puesto que existe una discrepancia jurisprudencial en cuanto a la interpretación del apartado 3 del artículo 70 del RITPAJD, que establece que “en las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente”.

La discusión estriba en si debe entenderse que cuando este artículo 70.3 del RITPAJD se refiere a “finca” lo hace al suelo o también incluye el vuelo. Tal y como se recoge en la STSJ de La Rioja de 16 abril de 2015<sup>33</sup>, se han defendido criterios divergentes por distintos tribunales de justicia, de manera que algunos de ellos afirman que debe sumarse el valor del suelo y el de las construcciones que en el mismo se asienten<sup>34</sup>, mientras que otros consideran que solo el suelo debe ser valorado para medir la base imponible en este tipo de operaciones. A esta interpretación se suma la STSJ de Galicia de 23 de septiembre de 2010<sup>35</sup>, que da “prevalencia al aspecto formal de la operación”, sobre el aspecto material y manifestación en la realidad exterior que la operación de agrupación plasma en la escritura pública, particularmente en el caso de que la construcción no hubiese tenido acceso al registro público<sup>36</sup>. En el mismo sentido se manifiestan las SSTSJ de Cataluña de 26 de octubre de 2001<sup>37</sup> o la de Castilla y León, Burgos, de 11 de diciembre de 2015<sup>38</sup>.

Así las cosas, esta expresión del artículo 17. nueve parece dar a entender que el valor de las construcciones que se asienten sobre las fincas agrupadas forma parte de la base imponible del IAJD, dado que la deducción no alcanza a las mismas. Sin duda, los tribunales tendrán la última palabra, si bien, a nuestro parecer, la ausencia de inscripción previa de la construcción no puede ser argumento para excluir su valor en la escritura de agrupación de fincas; la inscripción de estos inmuebles puede realizarse a través de la declaración de obra nueva, caso en que solo se gravaría por esta última operación<sup>39</sup>.

En todo caso, a los efectos de la deducción en cuota por agrupación de fincas de suelo rústico queda claro que la misma no alcanza al valor de la construcción y al suelo rústico sobre el que se asientan.

---

33 JUR 2015\129241.

34 Cita esta sentencia a las de las STSJ (Sala Tercera) de Castilla-La Mancha, Albacete, n.º 87, de 3 de febrero de 2001; STSJ (Sala Tercera) de Baleares, n.º 922 de 12 de noviembre de 2002; STSJ (Sala Tercera) de Castilla y León (Valladolid) n.º 2536, de 20 de diciembre de 2007, cuyo criterio se reitera en la Sentencia del mismo Tribunal n.º 193, de 9 de febrero de 2012, siendo también el criterio que ha sido mantenido por el TSJ de La Rioja en Sentencia de 27 de marzo de 2002.

35 JUR 2010, 342576.

36 En este contexto, y desde la perspectiva formal que hace a la modalidad tributaria que nos ocupa, interesa incidir en la referencia que el artículo 70.1 del Reglamento del impuesto (RCL 1995, 1816) hace a que la base imponible, en el caso de escrituras de obra nueva, se conforma por el valor real de coste de la obra nueva que se declare, lo que excluye otros conceptos y, añadidamente, el valor de la finca, lo que es coherente con el hecho imponible del impuesto. Por la misma razón, y sin que sea preciso extenderse sobre la eventual doble imposición, no ha de incluirse el valor de la obra realizada sobre las fincas que se agrupan, precisamente en razón a lo argumentado por el TEAR en el fundamento III de su acuerdo, pues en la línea que se viene sosteniendo, en efecto “no tiene por qué computarse una realidad exterior que no había sido reflejada con anterioridad en los libros del Registro sino exclusivamente, debe subyarse, la realidad formal que, sobre la realidad registral anterior, configura ahora el resultado de la agrupación y su formalización en escritura pública.”

37 JT 2002, 404.

38 JT 2016/22.

39 Tal como dispone el artículo 4 TRITPAJD, “A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”.

### 3 Adquisición de vivienda habitual: compatibilidad de beneficios fiscales

Aunque solo a los efectos de plasmar todos los cambios producidos en el ámbito del ITPAJD con vigencia a partir del 1 de enero de 2016, debe hacerse referencia a la eliminación de la incompatibilidad entre la reducción por la adquisición de dinero destinado a la compra de una vivienda habitual en Galicia regulado en el artículo 8. tres del Decreto legislativo 1/2011 con otros beneficios fiscales<sup>40</sup>:

- Tipo reducido de gravamen en el ITPO, tanto para la adquisición de vivienda habitual como los tipos específicos para familias numerosas y para menores de 36 años.

- Tipo reducido de gravamen en el IAJD, modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable de los documentos notariales, en el caso de adquisición de vivienda habitual y en la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, así como para las mismas operaciones de adquisición de vivienda y constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación formalizados por familias numerosas o por menores de 36 años.

Esta medida ha de valorarse positivamente, desapareciendo la discriminación existente a la hora de aplicar este tipo reducido de gravamen en la adquisición de vivienda habitual en atención al origen del dinero. Esto es, la parte de los fondos destinados a la adquisición de una vivienda que procedían de una donación que se había beneficiado de una previa reducción quedaban excluidos de este beneficio fiscal en el pago del ITPAJD.

Regap



NOTAS

### 4 Otros cambios de interés en torno a la valoración de los bienes y derechos

#### 4.1 Tasación pericial contradictoria. Cambios procedimentales

La Ley de medidas fiscales modifica el artículo 29.4.b) del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, relativo a la tasación pericial contradictoria<sup>41</sup>, en cuanto a algunos aspectos del procedimiento a seguir cuando se haya designado un tercer perito.

En efecto, la norma viene a aclarar qué sucede con la obligación de motivar cuando el tercer perito procede a confirmar las valoraciones realizadas por alguno de los dos peritos que han emitido informe, sea el de Administración, sea el designado de obligado tributario. Se señala que en tales supuestos, el tercer perito debe "motivar suficientemente las razones por las que confirma una y rechaza la otra". Con buen criterio, pues, se obliga al perito tercero a justificar los motivos por los que se adhiere a uno de los informes y se separa del otro. Es reiterada la jurisprudencia que señala que los requisitos de motivación exigidos a los informes periciales de la Administración se extienden también a los emitidos por el perito de parte y

40 En todos estos casos se incluía un apartado 3 del siguiente tenor que ahora ha sido eliminado: "En el caso de haberse acogido a la reducción contemplada en el artículo 8.tres de este texto refundido, el tipo reducido se aplicará al importe resultante de aminorar la base liquidable en la cuantía del importe de la donación".

41 Sobre la tasación pericial contradictoria, *vid.* mi trabajo *Tasación pericial contradictoria en inmuebles: aspectos prácticos de su régimen jurídico-tributario*, Sepin, Madrid, 2010.

del perito tercero, si bien respecto de estos últimos se establece la presunción de que están debidamente motivados cuando han sido visados por el colegio profesional correspondiente.

Una vez añadida la exigencia de motivación para el caso en que el tercer perito confirme uno de los informes periciales que se le hayan remitido, el párrafo cuarto de este artículo 29.4. b) del Decreto legislativo 1/2011 extiende las consecuencias de la falta de motivación suficiente de su dictamen pericial a este supuesto. De esta manera, tanto en el caso de que emita una nueva valoración como si confirma una de las iniciales, la apreciación de un defecto de motivación, bien por el órgano administrativo competente bien por el órgano encargado de resolver en vía de recurso, dará lugar a que se devuelva el expediente al mismo perito para que realice una nueva valoración o incluso al nombramiento de un nuevo perito<sup>42</sup>.

La norma, pues, equipara los supuestos de emisión de una nueva valoración y los de confirmación de una de las propuestas elaboradas por los peritos de la Administración o el del obligado tributario, a los efectos de la exigencia de los requisitos de motivación así como de la falta de motivación suficiente<sup>43</sup>, tal y como venían reclamando los tribunales. En efecto, el TSJ de Galicia había señalado respecto de la actuación del tercer perito que “La circunstancia de que el mismo deba confirmar alguna de las precedentes valoraciones o realizar una nueva incluso le otorga un plus de motivación. Y ello como plasmación de nuestra doctrina general al respecto, que se resume en considerar que debe razonarse detalladamente cuál es la argumentación que conduce a la conclusión que se defiende, como signo y expresión de la adecuación del valor que se fija y de cara a establecer las posibilidades de defensa del contribuyente. En la tasación pericial contradictoria, en cuanto al informe del perito tercero, no se puede sostener que dicho contenido se compadece exclusivamente con la mención de que se confirma alguno de los anteriores, sino que es preciso argumentar adecuadamente al respecto”<sup>44</sup>.

Queda no obstante sin aclarar normativamente en que supuestos procede dar al perito tercero la oportunidad de emitir un nuevo dictamen correctamente motivado o designar un nuevo perito que resuelva el procedimiento de tasación pericial contradictoria. Aspecto este que, a nuestro juicio, debería ser merecedor de atención, en garantía de la independencia de este perito tercero.

## 4.2 Medios de comprobación: anulación de la norma autonómica por la STC 33/2016

Aun no tratándose de una modificación legislativa en sentido estricto, consideramos de interés mencionar también la declaración de inconstitucionalidad y anulación de la redacción

42 Lo que lleva anudado como consecuencia la realización de la nueva pericia sin percibir mayores honorarios o, en caso de nombrarse nuevo perito tercero, la devolución de los honorarios ya satisfechos, junto con el interés legal vigente, en el período que medie desde la fecha del pago de los honorarios hasta la fecha de su devolución.

43 Pueden verse en dicho sentido sentencias de diversos tribunales, como el de TSJ de Galicia, en Sentencia de 11 de febrero de 2016 (JT 2016/112); o de Extremadura, de 15 de enero de 2015 (JT 2015/36); de Andalucía, Málaga, de 30 de junio de 2014 (JUR 2014\282146), o la temprana del TSJ de Andalucía, Sevilla, de 9 de febrero de 2005, en la que se afirma que en el caso de la ratificación de la tasación practicada por el perito de la Administración la motivación ha de considerarse suficiente, al completar la del perito de la Administración en alguno de sus puntos.

44 Por todas, puede verse la STSJ de Galicia de 24 de febrero de 2016 (JUR 2016\55602).

dada al artículo 27.5 del Decreto legislativo 1/2011 por la Ley 12/2014, de medidas fiscales y administrativas, por la STC 33/2016, de 18 de febrero<sup>45</sup>.

Con la modificación realizada en este artículo 27.5 del Decreto legislativo 1/2011, se indicaba que tanto en el ISD como en el ITP se podía utilizar como medio de comprobación la “capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale”, medio previsto en el artículo 57.1ª) de la LGT, estableciendo que el porcentaje a utilizar era el interés de demora fijado en el artículo 26.6 de la LGT.

La primera cuestión que se plantea al TC es la relativa a si la Comunidad Autónoma de Galicia podía determinar los medios de comprobación de valor para dos de los impuestos respecto de los que tiene cedidas ciertas competencias, de recaudación y gestión, así como también de índole normativa. Entendiendo concurrente la causa de declaración de inconstitucionalidad, no entra el TC a valorar otros argumentos.

A estos efectos, el TC reitera la doctrina sostenida en su Sentencia 161/2012, de 20 de septiembre, conforme a la cual debe examinarse la competencia normativa de las comunidades autónomas a la luz del conjunto de competencias cedidas a las mismas. De esta manera debe partirse del artículo 55.1 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 determinados preceptos tributarios, conforme al cual pueden las Comunidades Autónomas proceder a “... a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado”. Pues bien, dichos criterios estatales están fijados en el artículo 57 de la LGT, cuyo párrafo tercero remite a la normativa de cada tributo para la regulación concreta de los medios de comprobación, normativa sectorial que ni en el caso del ISD ni en ITP establece ningún criterio de valoración distinto que los contenidos en el precitado artículo 57.1 LGT. Señala en particular el TC que “Si la STC 161/2012 entendió que cuando el artículo 57.3 da LGT utiliza la mención «normas de cada tributo» se refiere solo a las estatales, con mayor motivo hay que entender que, por ser más restrictiva, la locución «ley de cada tributo» ex art. 57.1 a) da LGT comprende de igual modo las leyes estatales únicamente”.

Debe recordarse que los obligados tributarios a los que hayan aplicado como criterio de valoración el porcentaje de rendimiento establecido en el interés de demora tributario ahora anulado por el TC pueden instar la nulidad de la liquidación que contengan dicha valoración, en la medida en que sea posible la impugnación de la misma. Es decir, debe tratarse de una liquidación frente a la que se haya instado recurso, evitando que se haya convertido en un acto firme y consentido<sup>46</sup>, sin perjuicio de la posible responsabilidad patrimonial del legislador<sup>47</sup>.

45 Al respecto, *vid.* 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).

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

47 Sobre la responsabilidad patrimonial del legislador en los casos de declaración de inconstitucionalidad, *vid.* CALATAYUD PRATS, que analiza las novedades introducidas por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, dado que el artículo 32.4 de esta norma “ha puesto fin a la polémica y a la doctrina generosa y expansiva del Tribunal Supremo al declarar que la responsabilidad del Estado legislador solo podrá surgir cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada”. De este modo, señala el autor, el legislador ha limitado la posible exigencia de responsabilidad a los supuestos en los que el obligado tributario habiendo cumplido con la obligación de pago de un tributo posteriormente declarado inconstitucional con anterior-

## 5 Un apunte final. Referencia a la tributación en el IRPF

A modo de valoración final, cabe indicar que la reforma en materia impositiva respecto a la reestructuración territorial del rural gallego es positiva, pero manifiestamente insuficiente.

Con carácter general, se debió haber estructurado técnicamente con mayor acierto los distintos elementos que configuran los diferentes aspectos que permiten la aplicación de estas deducciones en cuota introducidas para la transmisión de suelo rústico y de explotaciones agrarias de carácter prioritario, así como en particular las agrupaciones de suelo urbano, en las que sin duda deben estar incluidas las agrupaciones de fincas de la misma naturaleza.

Sin embargo, el mayor problema a la hora que facilitar este tipo de transmisiones, a nuestro modo de ver, se encuentra en otro impuesto, que no es otro que el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En efecto, el IRPF grava las ganancias patrimoniales que se derivan de las transmisiones de bienes y derechos<sup>48</sup>, lo que incluye aquellas que se realicen respecto del suelo rústico.

En este caso, es el transmitente el llamado a pagar el IRPF, debiendo incluir en su base imponible la diferencia entre el valor de adquisición del bien inmueble y el valor por el que dicho bien es transmitido, conforme a las reglas contenidas en los artículos 34 y 35 de la LIRPF. La cuantía resultante se integrará en la base imponible del ahorro del impuesto, tributando en una escala de gravamen que oscila entre el 19 % y el 23 %, en atención a la plusvalía que se haya generado<sup>49</sup>.

Así, pues, la carga tributaria es muy significativa para el transmitente de estos inmuebles rústicos; mientras no se adopten medidas favorables para estos obligados tributarios en el IRPF, los efectos positivos de las deducciones autonómicas en otros impuestos que recaen sobre el adquirente se ven limitados si quien está llamado a vender no cuenta con incentivos similares.

Otro factor de incertidumbre y de recelo a la hora de optar por las transmisiones de este tipo de inmuebles es el altísimo valor que la Administración tributaria les viene atribuyendo<sup>50</sup>, lo que da lugar a que las ganancias patrimoniales en el IRPF sean cuantiosas, sometidas a los ya señalados tipos de gravamen también elevados. Así las cosas, entendemos que los transmitentes de este tipo de bienes no se sentirán especialmente atraídos a realizar este tipo de operaciones, lo que en general puede contribuir a ralentizar el mercado de suelo rústico.

---

ridad a dicha declaración hubiera actuado bien solicitando la nulidad de la liquidación bien la rectificación de la autoliquidación antes de la prescripción y, ante la denegación, hubiera acudido a los órganos jurisdiccionales y solicitado el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, cuestión sin embargo rechazada". En CALATAYUD PRATS, I., "Responsabilidad del estado legislador tributario", *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2016.

48 Señala el art. 33.1 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 que "Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

49 A lo que debe añadirse los efectos derivados de la supresión por Ley 26/2014 de los llamados coeficientes de actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles que no son de aplicación desde 1 de enero de 2015, así como la reducción de la aplicación transitoria de los coeficientes de abatimiento que afectan también a la transmisión de los mismos bienes inmuebles. Vid. al 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 reflejo en otros impuestos de carácter independiente del IRPF y ITPO, como en el caso del impuesto sobre bienes inmuebles, que también provoca una importante carga tributaria respecto de los bienes inmuebles ubicados en el medio rural, recientemente afectado por modificaciones de valoración de bienes y regularizaciones catastrales que casan mal con las medidas sectoriales aprobadas por el legislador gallego.

Sería necesario, pues, teniendo en cuenta la crisis económica y demográfica del rural gallego –reproducido en otros ámbitos territoriales en el ámbito comunitario– adoptar medidas globales en lugar de soluciones parciales y de eficacia limitada, y ello también en materia tributaria (IRPF, IBI, etc.). Ello exige que las respuestas se coordinen con otros niveles territoriales, particularmente el Estado central y la Unión Europea, que tienen competencias que concurren en determinados aspectos con la regulación parcial que puede realizar la Comunidad Autónoma o que podrían completarlas, y que, de no ser adoptadas, dejan incompletas y, por tanto, mermadas en sus efectos las distintas medidas tomadas de forma fragmentada.

## 6 Bibliografía

BURLADA ECHEVESTE, J. L., y 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.

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).

ENCISO YZAGUIRRE, V., y 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.

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.

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., y SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B., *Manual de derecho inmobiliario*, Tirant lo Blanch, Barcelona, 4º 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