

# FINCAS RÚSTICAS: PROPUESTA PARA LA ADMISIBILIDAD DE SU DACIÓN EN PAGO Y REVISIÓN DE MEDIDAS TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS PARA EL MEJOR APROVECHAMIENTO DE LOS BIENES INMUEBLES EN EL SECTOR AGROFORESTAL

---

María Amparo Grau Ruiz

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid (España)  
Directora de la Revista Técnica Tributaria*

Si prestamos atención a las serias dificultades que está atravesando el sector primario de nuestra economía en la actual coyuntura, es fácil percatarse del frecuente abandono de tierras, en gran medida fruto del minifundismo que impide la rentabilidad económica de muchas explotaciones agrarias y forestales en nuestro país, con el consiguiente daño social y medioambiental. Al respecto, cabe transcribir el tenor literal del artículo 40 de la Constitución Española de 1978, apartado 1: «Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo»; y también del artículo 45, apartado 2: «Los poderes públicos velarán por la utilización

racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva».

Situando estos mandatos constitucionales en el contexto internacional, pronto se descubre que todas las economías de la OCDE y la Unión Europea, más once economías emergentes clave, durante el periodo 2019-2021, emprendieron esfuerzos para apoyar la agricultura. Un reciente informe de la OCDE destaca su vulnerabilidad a los efectos del cambio climático, cómo es una fuente principal de emisiones de gases de efecto invernadero y, cómo simultáneamente, tiene el potencial para eliminar el carbono de la atmósfera. También considera, en el marco global, la invasión de Ucrania por parte de Rusia y su impacto en los

mercados de alimentos, forraje, fertilizantes y energía, el riesgo de hambrunas y, en algunos casos, la falta de seguridad alimentaria para la población. Señala que en dicho periodo muchos gobiernos adoptaron disposiciones para proteger a la vez a consumidores y productores agrícolas de la pandemia de COVID-19 y otras crisis. No obstante, añade que su visión a corto plazo debe completarse con mayor previsión a largo plazo. Por ello, la OCDE sugiere adoptar iniciativas con un horizonte temporal más amplio, orientadas a combatir el cambio climático y otros retos afrontados por los sistemas alimentarios<sup>1</sup>. Consecuentemente, es razonable llamar aquí la atención sobre el actual tratamiento fiscal de las fincas rústicas y descubrir algún margen de mejora todavía existente en nuestro ordenamiento jurídico.

A la hora de que la Administración tributaria verdaderamente facilite al contribuyente al máximo el cumpli-

miento de las obligaciones tributarias, bien podría resultar útil la reactivación del denominado pago en especie, entendido como dación en pago del artículo 1175 del Código Civil<sup>2</sup>. Esta figura fue reconocida en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, posteriormente se recogió en el artículo 60 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siendo desarrollada en el artículo 40 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación. Quizás ha llegado el momento de hacer un alegato en pro de la normalización de esta forma de extinción de deudas en el conjunto del sistema tributario<sup>3</sup>, ampliando, mediante previsión expresa, los tributos en los que está admitida y el tipo de bienes aceptados en lugar de una cantidad de dinero<sup>4</sup>. Hasta podría partirse, si se quiere, del uso de valores de referencia o realizar la oportuna valoración equivalente.

---

1 En el informe *Agricultural Policy Monitoring and Evaluation 2022* (Monitoreo y evaluación de las políticas agrícolas 2022) se muestra que, durante el periodo 2019-2021, cada año los 54 países monitoreados –incluidas todas las economías de la OCDE y la Unión Europea, más 11 economías emergentes clave– brindaron en promedio 817 mil millones de dólares de apoyo a la agricultura, es decir 13% más que los 720 mil millones de dólares registrados de 2018 a 2020. OCDE, El apoyo a la agricultura aumentó en respuesta a las crisis mundiales, y es aún esencial emprender reformas para combatir el cambio climático y las distorsiones de los mercados, París, 23 de junio de 2022. <https://www.oecd.org/newsroom/el-apoyo-a-la-agricultura-aumento-en-respuesta-a-las-crisis-mundiales-y-es-aun-esencial-emprender-reformas-para-combatir-el-cambio-climatico-y-las-distorsiones-de-los-mercados.htm> [última visita: 13 de marzo de 2023].

2 MATA SIERRA, M.T. (2019) «La dación en pago de la deuda tributaria: una necesaria revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 182. BIB 2019/5976.

3 «La "datio pro soluto" es un medio de extinción tan especial "o tan ordinario, según como quiera mirarse" como los demás sistemas de extinción de la obligación previstos por la LGT (prescripción, compensación, condonación). El hecho de que no se prevea en la LGT, sólo lo convierte en excepcional si el ámbito de lo genérico lo situamos en la totalidad del sistema tributario. En el marco del IRPF o en el de los otros tributos en los que está admitida la dación en pago de bienes culturales (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Sociedades), esta forma de extinción es tan normal y ordinaria como puede serlo la prescripción, la compensación o la condonación». Cfr. Resolución del TEAC de 28 de mayo de 1999, reclamación económico-administrativa No. 6217/1997 (JT 1999, 1383), *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III, 1999, Parte presentación, p. 1296. GALAPERO FLORES, R. (2005) «Formas de extinción de la Deuda Tributaria (Estudio de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación)», *Jurisprudencia tributaria*, No. 21, 2005, parte estudio, BIB 2005/2722.

4 A menudo discutida por la naturaleza pecuniaria de la prestación tributaria. FALCÓN Y TELLA, R. (1987) «Problemática del pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, No. 54, p. 217.

Desde la época de Justiniano, en situaciones de crisis, fundamentalmente por razones de política social y económica, se ha permitido la dación en pago en el ámbito privado. Especialmente cuando las circunstancias impedían que los deudores pudieran encontrar compradores para sus bienes inmuebles a un justo precio. De hecho, forzar ventas precipitadas puede, además, desencadenar alteraciones en el valor real de ciertos bienes en el mercado, causando injustificadamente perjuicios también a terceros<sup>5</sup>. En el campo de la Hacienda pública históricamente se aprecian avances y retrocesos en la evolución normativa del pago en especie (el último, sin ir más lejos, al introducirse limitaciones en su regulación para la reducción del déficit público<sup>6</sup>). Por un lado, cuando se observa que, en el pasado, la Administración tributaria no ha sido proclive a aceptar esta forma de pago en la práctica, cabe apelar a un principio tan elemental como el de eficacia (para no que no siga ignorándose la consecuencia de incurrir ulteriormente en procedi-

mientos administrativos costosos –desde la doble perspectiva temporal y económica–)<sup>7</sup>. Por otro lado, a los conocidos argumentos sobre las dificultades en la realización de bienes inmuebles que puedan afrontar algunos deudores, se suma hoy en día una evidente demanda social a la hora de apoyar determinados objetivos extrafiscales. Por ello, sería sensato sopesar cuidadosamente la oportunidad de que puedan monetizarse las aportaciones a los mismos y dinamizarlos convenientemente. Sobre todo, en una etapa en la que se pregona que las finanzas privadas y públicas quieren o deben ser especialmente sensibles a los temas de sostenibilidad, exigiéndose a sus responsables que informen claramente sobre sus respectivas actuaciones en esa línea.

Por tanto, en principio, la admisibilidad de cualquier bien o derecho debería poder ser considerada siempre que con ello se garantizase debidamente la satisfacción de los beneficios que al interés general debe

---

5 *Ibidem*, p. 224.

6 El Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, añadió un apartado 2 al artículo 60 indicando que serán objeto de inadmisión –desde 2017– las solicitudes de pago en especie de las deudas tributarias que tengan la condición de inaplazables.

7 Brillantemente hizo este planteamiento la profesora Mata Sierra. «En todo caso, abrir la posibilidad a que se puedan ofertar otro tipo de bienes o derechos por los contribuyentes de los tributos locales no solo amplía las posibilidades de actuación de estos Entes públicos, añadiendo una vía más de adquisición de bienes en los que, por distintos motivos pudieran estar interesados, sino que a nuestro juicio palía la más que notoria injusticia que puede producirse para los administrados cuando no se les permite pagar las deudas tributarias con determinados bienes que al final, en muchos casos la Administración local acaba embargando, ejecutando y, si no se enajenan en primera o segunda licitación, adjudicándose en vía de apremio eso sí, tras la pérdida de un tiempo considerable– que puede perjudicar a ambas partes– y con los costes y la rebaja exagerada del valor que dichos bienes pudieran tener. En una época donde la crisis afecta a los contribuyentes dificultándoles la venta de los bienes, no estaría de más una actitud más abierta por parte de la Administración tributaria en aras al cumplimiento último de la justicia tributaria». MATA SIERRA, M.T., op.cit., BIB 2019\5976.

reportar<sup>8</sup>. Así pues, no sólo bastaría fijar la vista exclusivamente en el interés cultural de ciertos bienes, sino también, por ejemplo, cabría contemplar diferentes razones que pudieran justificadamente interesar al ente público correspondiente (circunstancias económicas o de otra índole, como cubrir determinadas necesidades en la ejecución de la legislación urbanística). En este sentido, en el futuro, atinadamente, podría llegar a valorarse por la Administración también el interés medioambiental en juego. ¿Por qué habría seguir impidiendo el legislador que puedan ofertarse bienes de naturaleza tal que lo garantizaran? Desde luego, el comportamiento del legislador habría de estar guiado por las prioridades sociales amparadas en la Constitución<sup>9</sup>, e igualmente el órgano administrativo competente debería resolver de

manera motivada en cada caso concreto<sup>10</sup>. Eso sí, asegurándose de no dar cobertura a intereses espurios<sup>11</sup>. En todo caso, convendría agilizar los plazos de resolución y hacer uso de las tecnologías disponibles para llevar a cabo las pertinentes comprobaciones sobre la inclusión en los Registros específicos, Inventarios de aplicación, etcétera.

Son las normas sustantivas (de patrimonio, agrarias...) y/o las tributarias (preferiblemente éstas) las que deben contemplar en particular y de forma expresa el interés del bien en cuestión y el que sea susceptible de utilización este medio de pago. Así, diferentes Comunidades Autónomas han regulado el ámbito de aplicación de esta figura en su territorio de manera distinta y abierto nuevos

---

8 En el Derecho comparado, no es extraño encontrar ejemplos en distintos países relativos a la admisibilidad del pago del Impuesto sobre sucesiones con bienes inmuebles heredados. En Corea del Sur se permite en el Portfolio 7210-1st: Business Operations in the Republic of Korea, XII. Inheritance and Gift Tax, F. General Principles of Inheritance and Gift Tax, 7a(1) Gross Inherited Property. Tax Management Portfolio, Business Operations in the Republic of Korea, Bloomberg Tax, No. 7210. E incluso en el Reino Unido se preveía desde 1910 en (1909-10)Act,1910. [10EDw.7. CH.8.] [https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1910/8/pdfs/ukpga\\_19100008\\_en.pdf](https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1910/8/pdfs/ukpga_19100008_en.pdf)

9 «La aceptación por parte del legislador tributario de la dación de bienes pertenecientes al patrimonio histórico engarza perfectamente con la finalidad fiscal y extrafiscal del sistema tributario. Así, por un lado, con esta figura se pretende recaudar una deuda tributaria (fin fiscal) y por otro, se propicia la contribución de las Administraciones a la protección y conservación del patrimonio histórico y cultural recogido en el artículo 46 de la CE». [...] «cabría también ampliar el tipo de bienes susceptibles de ser ofertados a bienes o derechos de otro tipo, sin que hubiera de faltar esa justificación extrafiscal, tampoco en ese caso. Así, puede resultar acorde al artículo 47 de la CE que Ayuntamientos o CC.AA. reciban en dación en pago parcelas o inmuebles que pudieran destinarse al fin social de propiciar el derecho a una vivienda digna y adecuada, o conforme al artículo 46, en el caso de las parcelas, a promover, defender y conservar un medioambiente adecuado para el desarrollo de las personas». *Ibidem*.

10 A la solicitud presentada al órgano de recaudación que tenga atribuida la competencia en la norma de organización específica, se acompaña valoración de los bienes y un informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente que corresponda o, en su defecto, justificante de haberlos solicitado. De ampliarse el objeto de la dación, entendemos que el Informe base de la resolución de la resolución de admisión o inadmisión debería justificar en qué grado la adquisición de los bienes ofrecidos contribuirá a la consecución del objetivo previsto en la Constitución.

11 Al admitirse el uso de esta figura a las personas jurídicas, se criticaron los motivos de la dación por propiciar, en algún caso, situaciones de ingeniería fiscal. LÓPEZ GETA, J.M. (1995) «La entrega de bienes en pago de deudas tributarias», *Impuestos*, No. 12, p. 57.

cauces para su desarrollo<sup>12</sup>. En particular, las forales prevén: «el pago de la deuda tributaria podrá realizarse asimismo mediante la entrega de otros bienes que, a estos solos efectos, sean declarados de interés cultural por el Gobierno de Navarra o se consideren de excepcional interés para la Comunidad Foral»<sup>13</sup>; «en casos excepcionales la Administración tributaria podrá admitir el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo, mediante la entrega de cualquier bien o derecho»<sup>14</sup>; «en casos de excepcional interés para el Territorio Histórico, la Diputación Foral, previo informe pericial o de aquellos otros que estime oportunos, podrá admitir el pago de la deuda tributaria mediante la entrega de obras u objetos de interés histórico o artístico o la cesión de otros bienes o derechos. Del mismo modo, podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria cuando una Norma Foral lo disponga expresamente»<sup>15</sup>; y «en casos excepcionales, la Administración tributaria, previos los informes que estime oportunos, podrá admitir el pago de la deuda tributaria, en período voluntario o ejecutivo, mediante la entrega de

cualquier bien o derecho»<sup>16</sup>. Esta vía encierra un gran potencial. Si bien ocasionalmente se ha regulado en el plano autonómico —de manera confusa— esta figura en un artículo dedicado a los beneficios fiscales, cuando su naturaleza no es tal<sup>17</sup>.

Ahora bien, no sorprende, en absoluto, que hayan sido muchas Comunidades Autónomas, en el marco de las competencias de que gozan en los tributos cedidos, las que hayan prestado atención a las graves circunstancias por las que atraviesan sus territorios (abandono de actividad económica, devastadores incendios, avance de la desertificación, etcétera) y hayan tratado clarísimamente de incentivar comportamientos que mantengan la productividad de las tierras. Así se pone de manifiesto en un rápido repaso al panorama general de las medidas autonómicas vigentes en el año 2022. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas, LIBRO ELECTRÓNICO TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA 2022, Ministerio de Hacienda y Función

12 «El tratamiento de la dación en pago para deudas tributarias que han realizado estos Entes territoriales ha sido mucho más expansivo que en el caso del Estado, tanto en el tipo de tributos a los que afecta, que pueden ser todos los autonómicos e, incluso, los locales radicados en su territorio, como en la regulación del tipo de deudas que pueden saldarse por esta vía que pueden ser incluso de naturaleza no tributaria, o sanciones. También se amplía en muchos casos la tipología de bienes que pueden utilizarse en la misma que no se ciñen a los pertenecientes al Patrimonio Histórico...». «La redacción dada por las Normas Forales Generales Tributarias se separa claramente de la tónica habitual en la medida en que las dos primeras admiten con absoluta amplitud que la dación en pago se realice con cualesquiera bienes o derechos (si bien, califican esta forma de pago de excepcional); en el caso de Guipúzcoa, parece respetarse la preferencia por bienes de interés histórico o artístico si bien acaba decantándose también por la posibilidad más amplia de "cesión de otro tipo de bienes o derechos" (y ello con la imprecisión que supone el uso del término cesión como sinónimo de dación que es lo que realmente se está contemplando). También destaca que debe ser en supuestos de excepcional interés para el territorio histórico y no en todos los casos y que las Normas forales pueden disponer expresamente esta posibilidad». MATA SIERRA, M.T., op.cit., BIB 2019\5976.

13 Artículo 51.4 *in fine* de la Ley Foral General Tributaria de Navarra, No. 13/2000, de 14 de diciembre.

14 Artículo 58.2 de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya, No. 2/2005, de 10 de marzo.

15 Art. 59.3 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa, No. 2/2005, de 8 de marzo.

16 Art. 59.2 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, No. 6/2005, de 28 de febrero.

17 Por ejemplo, el artículo 75 de la Ley 12/2002, de 11 de julio, del Patrimonio Cultural de Castilla y León.

Pública, Madrid, actualizado a 13 de febrero de 2023. Capítulo II: "Medidas sobre tributos cedidos aprobadas para 2022" <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-II-Tributacion-Autonomica-2022.pdf> [última visita: 13 de marzo de 2023].

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede introducirse una deducción por donación de fincas rústicas a favor de la Comunidad Autónoma. El Principado de Asturias la ha fijado, siendo del 20 % del valor de la donación, con el límite del 10 % de la base liquidable del contribuyente<sup>18</sup>. En el Impuesto sobre el Patrimonio pueden tomarse en cuenta los terrenos rústicos afectos o los que se arrienden mediante una deducción proporcional en la cuota. Así, en Galicia se prevé que, si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen terre-

nos rústicos afectos a una explotación agraria inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia, se aplicará una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes –siempre que estén afectos por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo–. También tendrán derecho a aplicar la deducción los contribuyentes que cedan en arrendamiento los terrenos rústicos por idéntico periodo<sup>19</sup>.

Sin embargo, donde se aprecia con más intensidad la diligencia de los Parlamentos autonómicos es en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya sea incorporando reducciones propias o mejoradas cuando se adquieren fincas rústicas. Por ejemplo, Cataluña incluye, para las adquisiciones *mortis causa*, una mejora de la reducción de la base imponible del 95 % por adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal

---

18 Art. 8 TR aprobado por D. Leg. 2/2014, regulada por primera vez en el art. 11 Ley 15/2002, vigor 2003.

19 Se aclara que esta deducción es incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las exenciones reguladas en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque dicha exención sea parcial. Art. 13 ter. Tres TR aprobado por D.Leg. 1/2011, apartado introducido por art. 2 Ley 9/2017, vigor 2018, nueva numeración dada por DF primera. Trece Ley 11/2021. Además, si entre los bienes o derechos se incluyesen participaciones en las Sociedades de Fomento Forestal reguladas en la Ley 7/2012, de 28 de junio, de Montes de Galicia, en entidades agrarias, cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra que tengan por objeto exclusivo actividades agrarias o en entidades que tengan por objeto la movilización, recuperación de las tierras agrarias de Galicia al amparo de los instrumentos previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, préstamos realizados a favor de las entidades anteriores, así como garantías constituidas personalmente a favor de estas y participaciones de los socios capitalistas en cuentas en participación constituidas para el desarrollo de actividades agrarias y en la que el partícipe gestor sea alguna de las entidades mencionadas, se aplicará una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichas participaciones. Art. 13 ter. Dos TR aprobado por D.Leg. 1/2011, apartado introducido por art. 2 Ley 9/2017, vigor 2018, redacción actual dada por DF primera. Once Ley 11/2021. Si se hubiesen incluido bienes incorporados a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, se aplicará una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, siempre que dicha adscripción se mantenga durante un plazo de, al menos, 5 años. Los citados bienes y derechos deberán estar inscritos en los registros que resulten de aplicación y la deducción será incompatible con la aplicación de las exenciones del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Art. 13.ter. Seis TR aprobado por D.Leg. 1/2011, apartado introducido por DF primera. Catorce Ley 11/2021, vigor 22-5- 2021.



en terrenos que hayan sufrido incendios forestales en los 25 años anteriores o que hayan sido declarados zona de actuación urgente<sup>20</sup>. También contempla una reducción propia del 95 % del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal situadas en terrenos incluidos en un espacio de interés natural –del Plan de espacios de interés natural, aprobado por el Decreto 328/1992, de 14 de diciembre, o en un espacio de la Red Natura 2000–<sup>21</sup>.

En una línea de actuación parecida, Galicia tiene establecida una reducción de la base imponible del 99 % por adquisición *mortis causa* de parcelas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica<sup>22</sup>, y otra del 95 % por

adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal incluidas en la Red Gallega de espacios protegidos<sup>23</sup>. Incluso pueden incrementarse los correspondientes porcentajes para estimular que las fincas sean utilizadas –contribuyendo de esta forma a mantener la función social de la propiedad cuando por las difíciles circunstancias económicas no parece deseable gravar su infrautilización–. En el caso gallego, el último porcentaje referido de reducción será del 99 % cuando además las fincas rústicas no se encuentren en una situación de abandono, o si lo estuvieran, se cambie esta situación en el plazo de un año desde la adquisición, y se mantenga esta situación por lo menos durante un plazo de 5 años<sup>24</sup>. En lo tocante a las adquisiciones *inter vivos*, Galicia regula una reducción del 99 % por adquisición de parcelas

20 Por el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado del causante. Se aplican los siguientes requisitos: «que dispongan de un instrumento de ordenación forestal aprobado por el departamento competente, que sean gestionadas en el marco de un convenio formalizado con la Administración forestal y que se encuentren ubicadas en terrenos que hayan sufrido incendios forestales en los 25 años anteriores o que hayan sido declarados zona de actuación urgente, requiriendo que se mantenga durante 10 años». Art. 20 y 21 Ley 19/2010, regulada por primera vez en el art. 30.e).Cuatro Ley 25/1998, vigor 1999, pero solo para adquisiciones por cónyuge y descendientes; periodo de mantenimiento incrementado de 5 a 10 años por Ley 19/2010. 21 «En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes o adoptados, a los ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante. Periodo de mantenimiento de 10 años, salvo que muera el adquirente o la adquirente dentro de este plazo». Art. 27 y 28 Ley 19/2010, regulado por primera vez en art. 10 y 11 Ley 17/2007, vigor 2008.

22 Siempre que se mantenga la propiedad por el plazo, contenido en estatutos sociales, que reste de permanencia obligatoria en la gestión conjunta. Art. 7.Siete TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 2 Ley 15/2010, vigor 2011.

23 Siempre que se adquieran por cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales, por consanguinidad o afinidad, hasta cuarto grado y se mantengan durante 5 años. Art. 7.Seis TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 8 Ley 9/2008, vigor 1-9-2008, redacción actual dada por DF primera. Siete Ley 11/2021.

24 Para calificar la situación de abandono de una finca rústica se atenderá a la definición de tierra agroforestal en situación de abandono incluida en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia. En relación las construcciones que puedan existir sobre el suelo rústico, en caso de no estar afectas a una explotación agraria en funcionamiento, la reducción no se extenderá a la parte de la base liquidable que se corresponda con el valor de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta, excepto que en el plazo máximo de 1 año desde la adquisición de las fincas rústicas se incorporen a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, o bien cuando dichas fincas ya se encontraran adheridos a alguno de estos instrumentos en el momento en que tuvo lugar la adquisición *mortis causa*.

forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica<sup>25</sup>; y otra reducción del 99 % por adquisición *inter vivos* de fincas rústicas por parte del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendentes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad o afinidad, hasta el cuarto grado inclusive, del donante, siempre que se den ciertas circunstancias a las que ya hemos aludido<sup>26</sup>.

En Murcia, se establece una reducción propia aplicable en las adquisiciones *mortis causa* de fincas rústicas del 99 %, siempre que dicha parcela sea transmitida en el plazo de 1 año a una persona agricultora profesional dada de alta en el régimen de Seguridad Social que le corresponda, titular de una explotación agraria, a la que quedará afecta durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante<sup>27</sup>. También existe una reducción propia del 99 % aplicable en las adquisiciones *inter vivos* de fincas rústicas, siempre que en la fecha de devengo las personas adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de

personas agricultoras profesionales en los mismos términos<sup>28</sup>.

En la Comunidad Valenciana, entre las reducciones de la base imponible en adquisiciones *mortis causa*, figura una reducción propia por adquisición de fincas rústicas del 99 %<sup>29</sup>. También existe una bonificación del 99 % en las adquisiciones *mortis causa* de fincas rústicas autorizadas en los procesos de reestructuración parcelaria pública y privada<sup>30</sup>. Hay, además, una reducción propia de la base imponible propia del 99 % por donación u otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos* de explotaciones agrarias o parcelas con vocación agraria<sup>31</sup>.

En Canarias se contempla una reducción propia del 97% del valor de los bienes en caso de adquisición por parte del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida de fincas rústicas ubicadas en determinados espacios, siempre y cuando se mantengan en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante<sup>32</sup>. Así mismo, existe una bonificación del 100 % de la cuota correspondiente a la donación de un terreno rústico

---

25 Siempre que se mantenga la propiedad por el plazo, contenido en estatutos sociales, que reste de permanencia obligatoria en la gestión conjunta. Art. 8.Siete TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 2 Ley 15/2010, vigor 2011.

26 Art. 8. Nueve TR aprobado por D.Leg. 1/2011, medida introducida por DF primera. Díez Ley 11/2021, vigor 22-5-2021.

27 Se aplica a los adquirentes de los Grupos I, II, III y IV hasta colaterales del cuarto grado de parentesco. Art. 3.Tres TR aprobado por D.Leg. 1/2010, medida introducida por art. 3.Uno Decreto-ley 1/2022, vigor 13-4- 2022.

28 Se aplica a los adquirentes encuadrados en cualquiera de los grupos de parentesco del art. 20.2 LISD. Art. 4.Cinco TR aprobado por D.Leg. 1/2010, medida introducida por art. 3.Dos Decreto-ley 1/2022, vigor 13-4-2022.

29 Art. 80 Ley 5/2019, vigor 7- 3-2019, redacción dada por art. 55 Ley 3/2020.

30 Previstos en la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana, siempre que como consecuencia de la aplicación de la legislación sectorial no se obtenga una bonificación o exención más favorable. Art. 75 Ley 5/2019, vigor 7-3-2019.

31 Art. 81 Ley 5/2019, vigor 7-3-2019, redacción dada por art. 55 Ley 3/2020.

32 Espacios a los que se refiere el art. 48 del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el TR de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias. Art. 23-bis TR aprobado por D. Leg. 1/2009, introducido por art. 46 Ley 4/2012, vigor 1-7-2012.



situado en la Palma, con o sin construcciones o edificaciones, cuyo devengo se produzca antes del 31 de diciembre de 2026<sup>33</sup>.

En las Islas Baleares se prevé una reducción propia del 95 % del valor de los terrenos en los supuestos de adquisición mortis causa por el cónyuge, descendientes o ascendientes del causante de terrenos situados en áreas de suelo rústico protegido, áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental<sup>34</sup>. Esta reducción se aplicará sólo a las fincas en las que, como mínimo, un 33 % de la extensión quede incluida dentro de las áreas o los espacios antes mencionados, y en proporción a este porcentaje, y será incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica que recaiga sobre estos bienes<sup>35</sup>.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se han adoptado varia-

das medidas en sus diferentes modalidades en los supuestos de transmisiones, arrendamiento o cesión temporal de terrenos.

En Galicia, la regulación es muy detallada. Entre otros preceptos, hay una deducción del 100 % de la cuota en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas aplicable a los arrendamientos de fincas rústicas, siempre que el arrendatario tenga la condición de agricultor profesional o silvicultor activo y sea titular de una explotación agraria a la cual queden afectos los elementos objeto de alquiler, o bien socio de una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos arrendados<sup>36</sup>. Igualmente se incluye una deducción del 100 % de la cuota en las transmisiones onerosas de parcelas forestales incluidas en la superficie de ges-

---

33 Art. 7.4 Decreto Ley 12/2021, apartado introducido por DF octava. Cinco Ley 6/2021, vigor 2022. Requisitos: Que el donatario sea propietario, usufructuario o nudo propietario de un inmueble que haya sido destruido por la acción de la lava. El terreno rústico donado debe permanecer en el patrimonio del donatario con la misma finalidad que el inmueble destruido por un plazo de al menos cinco años, a contar desde su adquisición. La donación debe formalizarse en escritura pública, debiendo constar de forma expresa que el terreno rústico donado ha de destinarse a la misma finalidad que el inmueble destruido.

34 Espacios a los que se refieren los apartados a), b) y c) del art. 19.1 y la DT octava de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears. Art. 32 TR aprobado por Dec. Leg. 1/2014, regulado por primera vez en la DA 13ª Ley 6/1999, vigor 18-4-1999, ampliada a espacios de relevancia ambiental desde el 2007.

35 Del mismo porcentaje de reducción disfrutará la transmisión de participaciones en entidades o sociedades mercantiles que tengan en su activo terrenos situados en suelo rústico, área de interés agrario o espacio de relevancia ambiental en un porcentaje igual o superior al 33 %, en proporción a dicho porcentaje

36 También se establece la deducción con igual porcentaje para arrendamientos o cesiones temporales de fincas rústicas que se lleven a cabo para su incorporación a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia. Art. 16.Dos TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 3.Uno Ley 15/2010, vigor 2011, redacción actual dada por DF primera. Quince Ley 11/2021.

tión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica, siempre que se realicen entre miembros de las mismas o con terceros que se integren en la agrupación, y se mantenga la propiedad por el plazo que reste de permanencia obligatoria en la gestión conjunta<sup>37</sup>. Además, existe una deducción del 100 % de la cuota aplicable a las transmisiones de suelo rústico. En el supuesto de que sobre el suelo rústico exista una construcción que no esté afecta a una explotación agraria en funcionamiento, la deducción no se extiende a la parte de la cuota que se corresponde con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta, con limitadas excepciones<sup>38</sup>. Ambas deducciones son incompatibles con la relativa a las transmisiones del pleno dominio o del usufructo de elementos afectos a una

explotación agraria<sup>39</sup>. Resulta especialmente llamativa la deducción del 100 % de la cuota en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas para las transmisiones en propiedad, arrendamiento o la cesión temporal de terrenos del en que inter venga el Banco de Tierras de Galicia, conforme a lo previsto en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia –puesto que este tipo de bancos está llamado a proliferar en los próximos años–. Este beneficio es incompatible con cualquier otro que pudiera ser de aplicación a esas adjudicaciones o al encargo de mediación y deberá mantenerse durante, al menos, 5 años el destino agrario de la finca<sup>40</sup>. Adicionalmente, en la modalidad de actos jurídicos documentados, se adopta una deducción del 100 % de la cuota correspondiente al gravamen gradual de documentos notariales que recae sobre agregaciones, agrupaciones y

---

37 Art. 16.Cuatro TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 3.Dos Ley 15/2010, vigor 2011.

38 Excepto que se trate de transmisiones de fincas rústicas que en el plazo máximo de 1 año desde la adquisición se incorporen a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia o que ya se encuentren adheridas a alguno de estos instrumentos, en cuyo caso la deducción sí comprenderá el valor de las construcciones que existan sobre las fincas rústicas y del suelo sobre el que se asienten. Art. 16.Cinco TR aprobado por D.Leg. 1/2011, medida introducida por art. 3.Tres Ley 13/2015, vigor 2016, redacción actual dada por DF primera. Diecisiete Ley 11/2021.

39 Deducción del 100 % de la cuota aplicable a las transmisiones del pleno dominio o del usufructo de elementos afectos a una explotación agraria, ya sea como consecuencia de su transmisión individualizada o de una explotación agraria en su integridad. Art. 16. Diez TR aprobado por D. Leg. 1/2011, apartado introducido por DF primera. Dieciocho Ley 11/2021, vigor 22-05-2021. Requisitos: Que la adquisición se formalice en escritura pública. Que los elementos adquiridos se mantengan afectos a la explotación agraria durante un plazo de 5 años desde su adquisición, bien directamente por parte del adquirente, excepto que este falleciera dentro de este plazo, o bien por parte de aquellas personas a quien el adquirente haya transmitido los elementos en virtud de un pacto sucesorio, ante de la finalización de dicho plazo. El titular de la explotación debe mantener durante este plazo la condición de agricultor profesional o silvicultor activo. Que en la explotación agraria de la que proceden los elementos adquiridos se vinieran realizando, efectivamente, actividades agrarias durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo. Esta deducción resulta incompatible, para un mismo negocio jurídico, con la deducción por la adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica y con la deducción aplicable a las transmisiones de suelo rústico.

40 Art. 16.Tres TR aprobado por D.Leg. 1/2011, redacción actual dada por DF primera. Dieciséis Ley 11/2021, y art. 3.Dos Ley 13/2015, regulado por primera vez en art. 25 Ley 7/2007, vigor 1-6-2007.

segregaciones para posterior agregación o agrupación de fincas rústicas<sup>41</sup>. La deducción se aplica, con las mismas condiciones, a las segregaciones de fincas que contengan suelo rústico cuando dicha segregación tenga por finalidad una agregación o agrupación de fincas de suelo rústico posterior, que se vaya a realizar en los mismos términos establecidos para el supuesto de agregación. Esta condición se entenderá cumplida solamente cuando en la misma escritura pública de segregación, o en una de la misma fecha, se otorgue la agregación o agrupación de fincas que incluya alguna de las fincas segregadas.

En Murcia se fomenta el recurso a otras fórmulas contractuales alternativas, como las permutas y la aparcería, amén de la transmisión o cesión temporal y la agrupación de fincas rústicas. En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas está prevista una bonificación 99 % de la cuota por permutas voluntarias de fincas rústicas, autorizadas por la Con-

sejería competente en materia de agricultura, siempre que se realicen en escritura pública y tengan alguna finalidad de las expresamente señaladas<sup>42</sup>. También se recoge una bonificación del 99 % de la cuota aplicable en las transmisiones de fincas rústicas y en los contratos por los que se ceda temporalmente la explotación o uso de una o varias fincas rústicas, o parte de ellas, para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal a cambio de un precio, renta o porcentaje de los resultados<sup>43</sup>. En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados también existen una bonificación por transmisión o cesión temporal de fincas rústicas, así como otra por agrupación de fincas rústicas, ambas del 99 % de la cuota si se reúnen las condiciones descritas en términos similares a la anterior<sup>44</sup>.

En Aragón, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas se contempla una bonificación del 100 % de la cuota aplicable a los arren-

41 Art. 17.Siete TR aprobado por D.Leg. 1/2011, medida introducida por art. 3.Cinco Ley 13/2015, vigor 2016, redacción actual dada por DF primera. Diecinueve Ley 11/2021.

42 Art. 8.Tres TR aprobado por D.Leg. 1/2010, introducida por art. 3.Tres Decreto-ley 1/2022, vigor 13-4-2022); Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario. Suprimir servidumbres de paso. Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.

43 Art. 8.Dos TR aprobado por D.Leg. 1/2010, introducido por art. 3.Tres Decreto- ley 1/2022, vigor 13-4-2022. Requisitos: Que los adquirentes o cesionarios sean personas agricultoras profesionales titulares de una explotación agraria, a la cual queden afectos los elementos que se adquieren o cedan, y que estén dados de alta en el régimen de Seguridad Social que les corresponda en función de su actividad agraria. En caso de transmisión, la base imponible será el valor total, ya sea la parcela adquirida de titularidad exclusiva de uno de los cónyuges o común a ambos en caso de régimen legal de gananciales. Que se mantenga la actividad agraria o actividad complementaria durante los 5 años siguientes, salvo fallecimiento del adquirente o cesionario dentro del citado plazo, o salvo supuestos de expropiación forzosa o concurren otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria. Que la transmisión o cesión se documente en escritura pública, donde se hará mención al incentivo aplicado. Que si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el Registro de la Propiedad se haga constar en el mismo la nota marginal de afección.

44 Art. 8.Dos TR aprobado por D.Leg. 1/2010, introducido por art. 3.Tres Decreto- ley 1/2022, vigor 13-4-2022 y art. 8.Cuatro TR aprobado por D.Leg. 1/2010, introducido por art.3.Tres Decreto-ley 1/2022, vigor 13-4-2022, respectivamente.

damientos destinados exclusivamente a viviendas y fincas rústicas –siempre que la renta anual satisfecha no sea superior a 9.000 €–<sup>45</sup>. En Castilla y León, también en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, se aplica una bonificación del 100 % en la cuota del impuesto a los arrendamientos de fincas rústicas, siempre que el arrendatario tenga la condición de agricultor profesional y sea titular de una explotación agraria prioritaria a la que queden afectos los elementos arrendados<sup>46</sup>.

En definitiva, a modo de recapitulación, es claro que las medidas autonómicas adoptadas hasta la fecha son variadas, aunque fundamentalmente se centran en el tráfico patrimonial *mortis causa e inter vivos* –a título lucrativo o no–.

En la actualidad el diseño de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, propias –con porcentajes incrementados en su caso– o mejoradas, cuando se adquieren determinadas fincas rústicas, atiende a criterios fundados: incendios forestales, zonas de actuación urgente, espacios protegidos de interés natural o relevancia ambiental, áreas de interés agrario, parcelas con vocación agraria, cambios en la situación de abandono, parcelas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones, procesos de reestructuración parcelaria pública y privada, situaciones excepcionales como las acontecidas en la Palma... Además, con el afán de evitar abusos, se establecen algunos requisitos temporales (como plazos para la

transmisión del bien y el mantenimiento de su afectación), subjetivos (de parentesco o de cualificación como agricultor/a profesional) y regímenes estrictos de incompatibilidad para el disfrute combinado de ciertos beneficios, que, tal vez, deberían repensarse.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se han adoptado variadas deducciones de la cuota y bonificaciones en sus modalidades de TPO y AJD, en los supuestos de transmisiones, arrendamiento o cesión temporal de terrenos, agregaciones, agrupaciones (y segregaciones que conduzcan a las anteriores), allanando el camino para la acción de los Bancos de Tierras. También se han intentado facilitar las permutas y la aparcería.

Pero... ¿es esta batería de medidas suficiente para atajar los problemas de los propietarios, arrendatarios, cesionarios o aparceros en el caso de las fincas rústicas? Desde luego, hay un claro margen para una reordenación estratégica coherente del sistema financiero y tributario en su conjunto que permita abordar, de forma justa, tanto los retos urgentes como los sostenidos en el tiempo. Estos no sólo afectan a quienes tratan de subsistir en este sector –a menudo con subvenciones ineficientes– o de mantener los terrenos generando beneficios sociales, ambientales y económicos –al menos para sufragar los gastos que generan–, sino también a la sociedad en general, dadas las características propias de estos bienes y las repercusiones del tipo de actividades

45 Art. 121-7TR aprobado por D.Leg. 1/2005, introducido por art. 1 Ley 11/2008, vigor 2009, redacción actual dada por art. 2 Ley 12/2010.

46 Art. 27.bis TR aprobado por D.Leg. 1/2013, medida introducida por art. 1.6 Ley 2/2022, vigor 13/12/2022.

que en ellos se desarrollan, cruciales para el desarrollo sostenible.

Como este editorial es el último que publico, una vez transcurrido el lustro en el que he tenido el honor de dirigir la Revista Técnica Tributaria,

no quiero decir adiós, sin antes agradecer a todos los colaboradores, autores y lectores, tanto el apoyo como el interés mostrado durante todos estos años de cambios cruciales, deseándoles todo lo mejor para el futuro.