

Nº DICTAMEN: 3/2024
FECHA CONSULTA: 16/02/2024
FECHA DICTAMEN: 20/05/2024

NORMATIVA: Artículo 32 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado regulado por Decreto Legislativo 2/2024, de 22 de octubre (en adelante Texto Refundido).

Descripción de los hechos

La entidad consultante expone en su escrito diversas dudas interpretativas sobre la deducción del 100% aplicable a las transmisiones de suelo rústico en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que resulta de aplicación a los hechos imponible devengados a partir del 1 de enero de 2024.

Cuestión planteada

El objeto de la consulta es conocer la interpretación de la normativa autonómica (Artículo 32 ter del Texto Refundido) en los siguientes supuestos:

1. Si la condición de suelo rústico vendrá determinada, exclusivamente, por la consideración que en el momento de su transmisión atribuya el Catastro y pueda ser acreditada, por ejemplo, por certificación catastral del mismo día de la transmisión. Es decir, si una finca está catalogada como suelo rústico, gozará de la exención si el catastro le atribuye tal condición, o si habría que acreditar que no tiene, además, la condición de edificable, acreditando por certificación urbanística del Ayuntamiento correspondiente tal condición. O

si este último hecho, es indiferente a los efectos de obtener la deducción del 100% de la cuota, es decir, por ejemplo, en núcleo rural que tenga la condición de edificable, si el Catastro lo cataloga como rústico íntegramente, si tendrá derecho al 100% de la deducción. Es decir, la determinación clara de si el suelo rústico (o si se puede considerar como tal el “rural” en los términos del artículo 21.2 del Real Decreto legislativo 7/2015, de 30 de octubre en el ámbito nacional).

2. En qué casos una construcción puede determinar la pérdida de la deducción. Parece que, por la redacción del artículo, si hay una edificación que implique afección a una explotación agrícola o ganadera, sigue gozando de la deducción total de la cuota. Convendría aclarar si en casos en que haya cualquier tipo de construcción: cuadra, tendejón u otras construcciones (hórreo incluso, pese a su carácter de bien mueble o desplazable), incluso en ruinas, si determinan la pérdida de la deducción en la cuota porque no están afectos a una explotación.
3. En aquellos casos en que una finca sea en parte rústica en parte urbana si se aplica alguna regla proporcional o directamente, pierde el derecho a la bonificación.

Contestación

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas. Conforme a lo establecido en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Las cuestiones planteadas se refieren a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 32 ter del Texto Refundido y aplicable, cuya redacción se reproduce a continuación:

“Artículo 32 ter. Deducción aplicable a las transmisiones de suelo rústico.

A las transmisiones inter vivos de suelo rústico se les aplicará una deducción del 100 por ciento de la cuota salvo en los supuestos en que sobre el suelo rústico exista una construcción que no esté afecta a una explotación agraria o ganadera en funcionamiento.”

Como se puede observar, a pesar de los términos en que se plantea la consulta, no nos encontramos ante una exención o bonificación, sino ante una bonificación del 100% en la cuota.

A estos efectos, los parámetros que se recogen en la norma para que la deducción resulte aplicable son los siguientes:

- El beneficio fiscal se aplica exclusivamente a transmisiones inter vivos de suelo rústico, no alcanzando a otra tipología de suelo o a construcciones.
- No obstante, la propia norma establece una excepción, no se perderá la condición de suelo rústico a estos efectos, en el supuesto en que las edificaciones que pudieran existir en el suelo que se transmite se encuentren afectas a explotaciones agrarias o ganaderas en funcionamiento.

Antes de entrar a analizar las tres cuestiones concretas a que se refiere la consulta, procede recordar lo que establece la normativa tributaria en lo relativo a los criterios interpretativos de las normas. En concreto, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil y que, en tanto en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Por su parte el citado apartado 1 del artículo 3 del Código Civil se refiere a que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Por último, cabe recordar a estos efectos lo recogido en el preámbulo de la Ley 4/2023, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2024, norma que introduce la deducción sobre la que versa la consulta y que en su número 19 se indica lo siguiente: *“En lo que respecta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, se crean nuevos beneficios fiscales. Así, se implanta la política de impuestos cero al suelo rural bonificando al 100 por ciento este tipo de transmisión con el fin de fomentar la continuidad y el desarrollo de actividades agrícolas y ganaderas...”*

De la unión de todos estos preceptos, cabe concluir que la norma ha de interpretarse según el propio sentido de sus palabras, sin llevar a cabo extrapolaciones de ningún tipo, sin exigir requisitos no previstos en la propia norma y teniendo en cuenta además la finalidad perseguida por el legislador, que en este supuesto no es otra que fomentar la continuidad de las actividades agraria y ganadera.

Una vez expuesto el contexto, se procede a analizar cada una de las cuestiones que figuran en la consulta:

1. En lo que respecta a la calificación del suelo, la norma se refiere de manera clara al suelo rústico, lo que implica que la deducción no resultará aplicable al suelo urbano, siendo requisito imprescindible la calificación del suelo como rústico, calificación que en el ámbito tributario corresponde a la Dirección General de Catastro. Teniendo en cuenta lo anterior, y la necesidad de interpretar la norma en sus estrictos términos, no procede exigir la calificación por parte de ningún otro órgano, siendo el único requisito exigible a estos efectos que el suelo objeto de transmisión, ostente a la fecha de devengo la calificación de rústico según los registros catastrales. No procede en consecuencia valorar la edificabilidad, cuestión esta no prevista en el Texto Refundido.
2. En relación con las posibles edificaciones, como se ha indicado previamente, la norma es clara, estableciendo una deducción que se aplica exclusivamente sobre el suelo, un suelo que ha de tener la condición de rústico. Dada la finalidad del beneficio fiscal, que es fomentar la continuidad

de las actividades agraria y ganadera, la existencia de cualquier tipo de edificación, cualquiera que sea su finalidad o calificación provocará la pérdida del derecho a aplicar la deducción sobre el suelo, previendo la normativa una única excepción, que las posibles edificaciones existentes, se encuentren afectas a explotaciones agrarias o ganaderas. En definitiva, no se aplicará la deducción si sobre el suelo existen edificaciones de cualquier tipo, únicamente podrá aplicarse la misma si todas las edificaciones se afectan a actividades agrarias o ganaderas en funcionamiento, siento todo ello coherente con la finalidad del beneficio fiscal que se vincula a la continuidad de este tipo de actividades.

3. Por último, y en lo que respecta a la aplicación de posibles reglas de imputación del beneficio fiscal cuando el inmueble tenga un carácter mixto, como se ha indicado de manera reiterada, que se trate de un suelo rústico es requisito necesario e imprescindible para la aplicación de la deducción, luego no procederá su aplicación cuando una parte del suelo se haya calificado como urbano. Establecer prorrateos no está previsto en la norma y de pretenderse, debería haberse recogido claramente por parte del legislador. No procede interpretar la norma más allá de sus estrictos términos.

En definitiva, entiende este órgano que, únicamente procede aplicar la deducción del 100% al suelo rústico calificado como tal por la Dirección General de Catastro a la fecha de devengo, sin que proceda valorar cuestiones como la edificabilidad, cuestión no prevista en la normativa. Por idéntica razón, no procederá aplicar el beneficio fiscal a suelos mixtos (parcialmente rústicos y urbanos). Por último, en cuanto a las edificaciones, su existencia impide la aplicación del beneficio fiscal, salvo en el supuesto en que las mismas se encuentren afectas al desarrollo de una actividad agraria o ganadera en funcionamiento.