

EXPEDIENTE 412/2012

En la ciudad de Pamplona a 26 de junio de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto el escrito presentado por don (...) en nombre y representación de AAA con N.I.F XXX y domicilio a efectos de comunicaciones en (...), interponiendo reclamación económico-administrativa contra Resolución del Jefe de Sección de Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la que se deniega exención de Gravamen gradual de Documentos Notariales de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con hipoteca en garantía de préstamo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 5 de abril de 2011 se notificó a la reclamante Propuesta de Liquidación de fecha 11 de marzo de 2011 en relación con escritura de novación ampliatoria de préstamo con ampliación de garantía, la cual había sido objeto de Autoliquidación como exenta mediante modelo de Autoliquidación número (...) presentado en fecha 10 de marzo de 2008.

La precitada Propuesta de Liquidación contenía gravamen por la cantidad de 428,25 euros por el concepto de Gravamen Gradual de Documentos Notariales (DN) de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

SEGUNDO.- En fecha 20 de abril de 2011, se presenta escrito de alegaciones contra la mencionada Propuesta de Liquidación.

TERCERO.- En fecha 14 de junio de 2011, se notifica a la ahora reclamante Liquidación Provisional de fecha 27 de marzo de 2011 por la que se confirma la Propuesta de Liquidación inicial.

CUARTO.- En fecha 8 de julio de 2011, tiene lugar la presentación de recurso de reposición contra la mencionada Liquidación Provisional.

QUINTO.- En fecha 1 de junio de 2012 se notifica a la reclamante Resolución de 9 de mayo de 2012 del Jefe de Sección de Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto.

SEXTO.- En fecha 26 de junio de 2012, tuvo entrada vía registro de Estella dependiente de la Sección de Información y Oficinas territoriales del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, escrito de la reclamante conteniendo reclamación económico-administrativa contra la Resolución desestimatoria anteriormente mencionada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (LFGT), y artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulado el recurso dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- La cuestión que se suscita en la presente reclamación es la consideración de si el hecho imponible de la ampliación de una hipoteca ya constituida en garantía de un préstamo cuya cuantía también es objeto de ampliación, es decir de novación, se incluye entre los declarados exentos de forma absoluta en la normativa aplicable al caso o por el contrario no están exentos.

Para la resolución de la cuestión planteada, es necesario comenzar citando la normativa aplicable.

A este respecto, debe comenzar por invocarse el artículo 35.II 9 del Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril que aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el cual afirma que: “ *Con independencia de las exenciones a que se refiere el apartado I anterior, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este Impuesto establecen las siguientes disposiciones:*

.....//

9) La disposición adicional Tercera de la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, que establece que son aplicables en Navarra los beneficios fiscales previstos en la legislación estatal para las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas comprendidas en la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa , que tengan reconocida personalidad jurídica, se hallen inscritas en el Registro público creado en el Ministerio de Justicia y tengan concertado Acuerdo o Convenio de Cooperación con el Estado, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la citada Ley Orgánica , en los mismos términos y condiciones que los establecidos en el correspondiente Acuerdo o Convenio”

En consonancia con lo anterior, el numeral 9º del artículo 75.II. del Decreto Foral 165/1999, de 17 de mayo, que aprueba el Reglamento del Impuesto, prescribe lo siguiente: “. *Continuarán, además, aplicándose en los estrictos términos en que fueron establecidas las exenciones y bonificaciones reconocidas en las siguientes disposiciones:*

....//

9.La disposición adicional Tercera de la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, que establece son aplicables en Navarra los beneficios fiscales previstos en la legislación estatal para las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas comprendidas en la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa , que tengan reconocida personalidad jurídica, se hallen inscritas en el Registro público creado en el Ministerio de Justicia y tengan concertado Acuerdo o Convenio de Cooperación con el Estado, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.º de la citada Ley Orgánica , en los mismos términos y condiciones que los establecidos en el correspondiente Acuerdo o Convenio.”

Y la mencionada Ley Orgánica de Libertad Religiosa 8/1980, de 5 de julio (LOLR), afirma que en su artículo 7 lo siguiente: “Uno. El Estado, teniendo en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, establecer, en su caso, Acuerdos o Convenios de cooperación con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España. En todo caso, estos Acuerdos se aprobarán por Ley de las Cortes Generales.

Dos. En los Acuerdos o Convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico .”

En lo que refiere a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas en España, a tal posibilidad a que se refiere la LOLR, se plasmó en el Acuerdo de Cooperación, firmado el 28 de abril de 1992, entre el Estado Español y la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas en España (FEREDE), aprobado mediante Ley 24/1992, de 10 de noviembre, el cual afirma en la letra C) de su artículo 11.3 que: “

3. Las Iglesias pertenecientes a la FEREDE estarán exentas:

....//

C) Del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención”

TERCERO.- La constitución de hipoteca, en este caso la modificación ampliatoria de la garantía hipotecaria establecida en garantía de préstamo, es un negocio jurídico que debe ser obligatoriamente consignado en escritura pública notarial y que cuando, como es este el caso, el préstamo garantizado no está sujeto al IT-PAJD sino al IVA, aunque esté exento de este último Impuesto, resulta, en principio, gravado por el Gravamen Gradual de Documentos Notariales (DN) del ITPAJD.

No obstante, como hemos visto existe una serie de supuestos de exención tanto subjetiva como objetiva. En relación con la cuestión que nos toca, el artículo 13.3. C) del precitado Acuerdo firmado por el Estado con la FEREDE de 28 de abril de 1992, establece que tienen derecho a exención del concepto AJD del ITPAJD siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto y al ejercicio de la caridad. Por lo tanto la exención se refiere, y así debe lógicamente interpretarse, exclusivamente al supuesto de adquisición de bienes y derechos destinados a la finalidad citada. La reclamante defiende la aplicabilidad de tal exención dado que el inmueble para cuya ampliación se solicita la novación del préstamo solicitado a una entidad bancaria y cuya ampliación de garantía hipotecaria se grava, al parecer tiene por destino alguno de los anteriormente citados como justificativos de la exención.

Pero no es menos cierto que, en el negocio de constitución o ampliación de la garantía constituida para la novación del préstamo hipotecario contraído para la construcción y posterior ampliación de una obra destinada al culto o ejercicio de la caridad, la entidad no adquiere ningún bien ni ningún derecho sobre bien alguno de estas características, por lo que difícilmente puede afirmarse que cumpla ninguna de las finalidades que el artículo 11.3. C) de la Ley 24/1992 que aprueba el precitado Acuerdo entre la Estado Español y la FEREDE menciona.

Al efecto de arrojar alguna luz sobre este extremo, se transcribe a continuación consulta de la Dirección General de Tributos y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, las cuales, aunque sus supuestos de hecho no son idénticos al que nos ocupa, contienen un fondo que sí es trasladable al presente caso.

La consulta de la Dirección General de Tributos de 5 de septiembre de 2000, número 1457/2000, invocada en la Resolución impugnada, establece en su contestación: "A) *Segregación de finca.*

Se trata de un negocio jurídico regulado en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario -Decreto de 14 de febrero de 1947-, en cuya virtud una porción de una finca inscrita se separa para formar una nueva. La porción segregada se convierte en una finca independiente, expresándose esta circunstancia tanto en la inscripción correspondiente a la finca matriz como a la finca segregada.

El artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 ha previsto la tributación de tal operación a través del gravamen de AJD -documentos notariales-, siempre que se cumplan los requisitos fijados en dicho precepto. La base imponible está constituida por el valor de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente (art. 70.3 RD 828/1995), siendo el tipo de gravamen el 0,50 por 100, salvo que la Comunidad Autónoma correspondiente hubiese aprobado otro diferente.

Siendo sujeto pasivo la persona que inste o solicite el documento notarial, o aquel en cuyo interés se expida, se plantea la cuestión de la aplicabilidad a este supuesto del régimen fiscal especial previsto en relación a la Iglesia Católica, y en particular la exención de gravamen en relación al ITP y AJD.

El artículo 45.I B) 1 declara exentas «las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno».

El Estado español ha celebrado un Acuerdo con la Santa Sede de fecha 3 de enero de 1979, ratificado por Instrumento el 4 de diciembre de 1979. En el artículo IV señala que las diócesis, parroquias y otras circunscripciones territoriales, órdenes y congregaciones religiosas,... tendrán derecho a una serie de exenciones, entre las que figura «la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad».

El Ministerio de Economía y Hacienda aprobó el 29 de julio de 1983 una Orden Ministerial aclaratoria de los beneficios tributarios otorgados a la Iglesia Católica, en cuyo apartado 3.º se declaran «exentas del concepto de Actos Jurídicos Documentados las escrituras de declaración de obra nueva de inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad».

Por ello, a los efectos de aplicar el régimen de beneficios fiscales, se hace necesario distinguir dos tipos de negocios jurídicos:

A) Bienes adquiridos por la Iglesia Católica con destino al culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad, que se benefician de la exención en relación al ITP y AJD.

B) Bienes adquiridos por la Iglesia Católica, o en general cualquier otro tipo de negocio jurídico celebrado, siempre que el destino de los bienes no sea el culto, sustentación del clero, el apostolado o la caridad, que no dan derecho a la aplicación de la exención prevista en el artículo IV del Acuerdo celebrado entre el Estado español y la Santa Sede.

Esta solución resulta coherente con el análisis global de la legislación española, puesto que el Estado en aplicación de lo previsto en el artículo 7.º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, ha celebrado acuerdos con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas. Concretamente a través de Ley de Cortes Generales se han aprobado acuerdos con la Federación de Entidades Evangélicas -Ley 24/1992-, con la Federación de Comunidades Israelitas -Ley 25/1992-, y con la Comisión Islámica de España -Ley 26/1992-. En todas ellas, se ha previsto la exención del ITP y AJD, «siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad», y no por lo tanto en los restantes supuestos.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central -entre otras, Rs. de 10 de noviembre de 1994, o de 22 de febrero de 1996-, exigiendo para la aplicación de la exención en el ITP y AJD que el bien adquirido o el negocio jurídico celebrado se destine a uno de los fines previstos en la norma: el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad....»

*Del mismo modo, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 12 de julio de 2011, desestima la exención de Gravamen Gradual (DN) del AJD de determinado negocio jurídico escriturado relativo a bien inmueble dedicado al culto y registrado a nombre de una Congregación Religiosa Católica en base a que: “... a través del acto que constituye el hecho imponible del impuesto la Comunidad de Padres Dominicos, demandante, **no adquiere ningún bien ni derecho, por lo que difícilmente puede afirmarse que se cumplan ninguna de las finalidades que el Acuerdo menciona..”***

En parecido sentido ha tenido la oportunidad de pronunciarse en varias ocasiones este Tribunal en supuestos similares al que ahora nos ocupa, pudiéndose destacar entre ellos el Acuerdo TEAFN 318/2011 de 22 de marzo de 2012.

Por tanto, y con base en lo anterior, ha de considerarse que la exención no es aplicable al negocio realizado por la entidad reclamante, ya que, aunque la declaración de obra nueva resultó exenta en su momento por constituir la adquisición de un bien (y de hecho así se vino a reconocer por la Hacienda Tributaria que no giró Liquidación al respecto), con la ampliación de hipoteca en garantía de la ampliación del préstamo escriturado, no cabe entender que la reclamante adquiere derecho alguno ni bien que dedicar a la actividad de culto o el ejercicio de la caridad, que son las causas que la norma exige que concurren para acceder a la exención del impuesto que la reclamante pretende, considerando por tanto ajustada a derecho la liquidación practicada por la Oficina gestora. A mayor abundamiento cabe decir que en fecha 24 de noviembre de 2005, se presentó Autoliquidación número 7719252085090 en relación con la ampliación de garantía hipotecaria para el aseguramiento primera de las novaciones ampliatorias del préstamo realizadas (esta que nos ocupa es la segunda realizada sobre el mismo préstamo inicial)- es decir en un supuesto idéntico al actual, en la que se consignaba el gravamen gradual de DN del AJD- consignándose por parte de la reclamante una cuota a pagar de 319,50 euros.

Y, en consecuencia este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación de AAA interponiendo reclamación económico-administrativa contra Resolución del Jefe de Sección de Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la que se deniega exención de Gravamen gradual de Documentos Notariales de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con ampliación de hipoteca en garantía de préstamo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 17 de julio de 2013.