Gobierno de Navarra Nafarroako Gobernua

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Procedimiento: Reclamación económico-administrativa
Nº de expediente: 0004-READ-2026-000025
Fecha Sesión: 19/08/2026
Nº de resolución: 167E/2026
Fecha de Resolución: 19 de agosto de 2026

Visto escrito presentado por AAA, con NIF XXX, frente a Resolución dictada el día 3 de febrero de 2025 por el director del Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales, desestimatoria de la previa solicitud presentada con objeto de proceder a la rectificación de la autoliquidación 2025/15/… referida al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO), así como a la devolución de los ingresos indebidamente realizados.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La entidad reclamante fue constituida mediante escritura pública otorgada el día 5 de febrero de 2019 ante el notario del Luis María Pejenaute Garde (nº 233). Dicha escritura adjetiva a la Cooperativa de consumidores y usuarios como "de iniciativa social", de conformidad con la calificación concedida por la previa Resolución 8/2019, de 16 de enero, del Director del Servicio de Trabajo del Gobierno de Navarra.

SEGUNDO.- Mediante Resolución 8997/2023, de 1 de diciembre, de la directora-gerente de la Agencia Navarra de Autonomía y Desarrollo de las Personas, se otorgó a favor de la mencionada Cooperativa *"un derecho de concesión sobre la parcela catastral número 2101 del Polígono 6 de Alemanes, del municipio de Pamplona (finca registral inscrita en el Registro de la Propiedad número 1 de Pamplona al número …, sección: 01), adscrita a la Agencia Navarra de Autonomía y Desarrollo de las Personas, en virtud de la Resolución 16/2009, de 11 de febrero, del Director General del Patrimonio del Gobierno de Navarra"*, con arreglo a las condiciones que en la misma se reflejan y que se dan aquí por reproducidas, en particular las dos siguientes:

- *Plazo de concesión: 75 años.*
- *Destino: Construcción de un inmueble destinado al servicio de alojamiento colaborativo conforme al Anexo I del Decreto Foral 92/2020, de 2 de diciembre, por el que se regula el funcionamiento de los servicios residenciales, de día y ambulatorios de las áreas de*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

mayores, discapacidad, trastorno mental, atención a menores e inclusión social, del sistema de servicios sociales de la comunidad foral de navarra, y el régimen de autorizaciones, comunicaciones previas y homologaciones.

En la misma Resolución se expone que la concesionaria debe ofrecer alojamiento permanente a las personas usuarias, atender a situaciones de dependencia sobrevenida y propiciar una vida colaborativa abierta al entorno social en el que se ubica el establecimiento, actuaciones todas ellas (además del resto de contenidas en aquélla) plenamente acordes con el objeto de misma plasmado en el artículo tercero de sus Estatutos.

TERCERO.- La interesada presentó consulta ante los órganos administrativos competentes en la que se interesó por la posible aplicación a la concesión demanial de la que resultó beneficiaria de la exención impositiva prevista en relación con la tributación por el ITP prevista en el artículo 28 de la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Dicha consulta tributaria fue objeto de repuesta el día 26 de agosto de 2024, en la que se le manifiesta, entre otros extremos consultados, que no resulta aplicable la exención de referencia al no cumplirse el presupuesto de hecho legalmente configurado para que dicha aplicación fuese procedente.

Como consecuencia de ello, el día 13 de junio de 2025 la interesada presentó autoliquidación por la modalidad TPO, consignando como deuda tributaria la cantidad de 73.906,09 €, resultante de aplicar el tipo tributario del 4% a una base imponible cuantificada en 1.847.652,30 €., deuda que fue satisfecha íntegramente el mismo día.

CUARTO.- El día 27 de noviembre de 2025, la interesada presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada al entender aplicable la exención a la que se hacía referencia en la previa consulta ya desestimada, así como la devolución de los ingresos que, a su juicio, fueron indebidamente realizados, solicitud que ha sido desestimada mediante Resolución dictada el día 3 de febrero de 2026 por el director del Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales.

QUINTO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 5 de febrero de 2026 interpone la interesada reclamación económico-administrativa frente a la citada Resolución, solicitando su anulación por las razones que en el mismo se exponen.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- El artículo 3.1 del Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados configura el hecho imponible del tributo en los siguientes términos:

"1. 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 de 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.

Las prórrogas forzosas de los distintos contratos de arrendamiento, conforme a su legislación específica, no quedarán sujetas al Impuesto."

Aplicando dicha configuración a la concesión demanial de referencia podemos entender que, teniendo en cuenta que dicha concesión transfiere un "derecho" a la concesionaria y que esta calificación no es objeto de controversia, en principio, la operación está sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales" del citado tributo.

Ahora bien, la discrepancia no se circunscribe a la determinación de la sujeción impositiva o no de la concesión otorgada. Lo que se discute es la aplicación o no de un supuesto de exención tributaria. Es decir, estando la operación sujeta al tributo, debemos determinar si le es aplicable la exención prevista en el artículo 28 de la Ley 9/1994, de 21 de junio, reguladora del régimen

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

fiscal de las cooperativas, que en la redacción vigente en el periodo en que se otorgó la concesión (1 de diciembre de 2023), establecía lo siguiente:

"Las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además de los beneficios reconocidos en el artículo anterior, de los siguientes:

1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

……"

Pues bien, dicho beneficio fiscal es aplicable a las cooperativas en la medida en que éstas sean calificadas como "especialmente protegidas", circunstancia que concurre en el presente supuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 4º de la mencionada Ley Foral 9/1994, que dispone que *"Se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos establecidos en esta Ley Foral, del régimen tributario regulado en los artículos 27 y 28 de la misma las cooperativas de primer grado de las siguientes clases:*

a) Agrarias.

b) De explotación comunitaria de la tierra.

c) De trabajo asociado.

d) De consumidores y usuarios.

En cuanto a las cooperativas de segundo o ulterior grado se estará a lo dispuesto en el artículo 29 de esta Ley Foral."

Por otra parte, el artículo 8º del mismo texto legal establece:

"Se considerarán especialmente protegidas las cooperativas de consumidores y usuarios que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que asocien a personas físicas, personas jurídicas o a entidades sin personalidad jurídica con el objeto de procurarles bienes y servicios en las mejores condiciones de calidad, información y precio.

2. Que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo no supere el límite establecido en el artículo 7, apartado 2, de esta Ley Foral.

3. Que las ventas o las prestaciones de servicios efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no excedan del 10 por 100 del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50 por 100 si así lo prevén sus estatutos.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

No serán de aplicación las limitaciones de este apartado ni las establecidas en el artículo 9, apartado 10, de esta Ley Foral, a aquellas cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo, cumpliendo respecto de éstos con lo establecido en el artículo 7, apartado 3."

Y en relación con su calificación como Cooperativa de primer grado, circunstancia esta que tampoco ha sido objeto de controversia entre la reclamante y el órgano administrativo autor del acto impugnado, el Capítulo Primero del Título Segundo de la Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra, regula las Cooperativas de primer grado, incluyendo como tales a las Cooperativas de consumidores y usuarios en el artículo 69:

"Son cooperativas de consumidores y consumidoras y usuarios y usuarias las que tienen por objeto la entrega de bienes o la prestación de servicios para el uso o consumo de los socios y de quienes convivan con los mismos. Pueden ser socios de estas cooperativas, las personas físicas y las entidades u organizaciones que tengan el carácter de destinatarios finales. Estas cooperativas podrán producir los bienes o servicios que proporcionen o distribuyan a sus socios, sin perder su carácter específico. No tendrá carácter de transmisión patrimonial el suministro de bienes y servicios de la cooperativa a sus socios.

Asimismo, podrán organizarse como cooperativas de consumidores y usuarios las entidades jurídicas que asocien a personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, incluidas las pymes, los municipios y otras autoridades locales, que participen en la generación, distribución, suministro, consumo, agregación, almacenamiento de energía, incluida la renovable, prestación de servicios de eficiencia energética o actividades similares o complementarias propias de una comunidad energética, cuyo objetivo principal consista en ofrecer beneficios medioambientales, económicos o sociales a sus socios o a la localidad o zona local o comarcal en la que desarrolla su actividad."

De lo anterior se deduce que todas las cooperativas de consumidores y usuarios de primer grado, por el mero hecho de tener esa naturaleza, gozan de un régimen tributario especial en relación con su tributación por el ITP, en especial de una exención tributaria subjetiva cuando realizan operaciones mediante las que adquieren bienes y/o derechos, o resultan concesionarias de bienes y/o derechos, cuyo destino sea el propio declarado en su objeto social.

En el presente caso, la naturaleza de la reclamante como cooperativa de consumidores y usuarios, y por tanto de su calificación como "especialmente protegida" no está en entredicho, por lo que le son aplicables los beneficios fiscales previstos en los artículos 27 y 28 de la Ley

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Foral 9/1994. Y de la lectura de los artículos 2º y 3º de sus Estatutos, que configuran el objeto social de la Cooperativa y su cotejo con el certificado emitido por el Secretario General Técnico del Departamento de Asuntos Sociales, Economía Social y Empleo del Gobierno de Navarra (documentos ambos obrantes en el expediente administrativo), que expone las condiciones en que la concesión demanial fue realizada mediante Resolución 8997/2023, de 1 de diciembre, de la directora-gerente de la Agencia Navarra de Autonomía y Desarrollo de las Personas, se deduce con claridad que los derechos concedidos pueden ser destinados perfectamente al cumplimiento de dicho objeto social.

En definitiva, a juicio de este Tribunal se cumplen los requisitos de necesaria concurrencia para reconocer la exención solicitada, debiéndose, por tanto, estimar las pretensiones de la reclamante en relación con la rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada y con la devolución de los ingresos que indebidamente realizó en las actas de la Hacienda Foral de Navarra.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve estimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, anulando la resolución impugnada, declarando el derecho de la reclamante a aplicar la exención controvertida y, por tanto, reconociendo el derecho a la rectificación de la autoliquidación presentada, así como a la devolución de los ingresos indebidamente realizados junto con los intereses de demora que le sean aplicables, calculados desde la fecha en que se realizó el ingreso hasta la fecha en que se dé orden de devolución, todo ello en los términos establecidos en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sección de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Instancia de Pamplona/Iruña en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.

La difusión del texto de esta Resolución a personas no interesadas en el procedimiento en el que ha sido dictada sólo puede realizarse previa disociación de los datos personales que en la misma se contienen, que no podrán ser cedidos ni comunicados con finalidades contrarias a la legislación vigente.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es