

MOOC

«Introducció a l'habitatge cooperatiu en cessió d'ús»



4. RÈGIM FISCAL



Mòdul 4 – Règim Fiscal.

UNITAT 3. IMPOSICIÓ INDIRECTA: TRACTAMENT EN L'IVA I EN ITPAJD.

4.3.1. Impost sobre Transmissions Patrimonials Oneroses i Actes Jurídics Documentats (ITPAJD).

Este concepte tributari grava la formalització documental i l'especial protecció que dona l'accés al Registre d'uns certs actes. De les seues tres modalitats –documents notariais, mercantils i administratius– s'aplica la primera, havent d'abonar-se la quota fixa dels documents notariais per la formalització de la constitució en escriptura pública. Concretament, el seu import és de 0,30 € per plec o 0,15 € per foli (31.1 LITPAJD) a elecció del Notari i se satisfà mitjançant paper timbrat, per la matriu i la primera còpia; les còpies simples no estan subjectes. El subjecte passiu de l'impost és la cooperativa per ser qui insta l'escriptura pública de constitució (art. 29 LITPAJD).

No és possible aplicar cap exempció a la quota fixa dels documents notariais en AJD, perquè està exclosa dels beneficis fiscals establits en l'impost, tant per a les cooperatives (art. 33.1 LRFC), com per a qualsevol altra mena de subjectes passius (art. 45.II LITPAJD).

En canvi, el gravamen variable dels documents notariais no s'esdevinga en este cas, ja que és incompatible amb la subjecció al concepte Operacions Societàries, del qual la cooperativa es troba exempta, encara que subjecta (31.2 LITPAJD).

4.3.2. Impost sobre el Valor Afegit.

A l'efecte de l'IVA, la cooperativa és un empresari en el sentit de l'article 5 LIVA que duu a terme diverses activitats empresarials que, en principi, es troben subjectes a l'impost. Per a determinar el seu correcte tractament en l'IVA hem d'analitzar cada una de les activitats realitzades sense perdre de vista el conjunt de l'operació; per exemple, per a proporcionar allotjament als socis cal prendre en consideració:

- a) la forma en què es proporcionarà la vivenda (en propietat o mitjançant la cessió de l'ús), perquè serà determinant del dret a la deducció de les quotes d'IVA suportades en l'adquisició de les vivendes noves;
- b) la forma d'obtenció o adquisició per la cooperativa de l'immoble que se cedirà: promoció o construcció per la cooperativa o per un tercer, compra o lloguer d'una edificació usada, rehabilitació, etc.; i
- c) el caràcter accessori o no dels servicis prestats de mode addicional o complementari al d'allotjament (bugaderia, menjador, neteja, servicis de gestió i administració, etc.).

La prestació d'altres servicis personals no vinculats a l'allotjament tributarà en funció del tipus de servici específic de què es tracte. Per a determinats servicis –concretament els culturals, esportius o assistencials– serà rellevant el caràcter social de l'entitat privada que els preste, caràcter que es donarà en una cooperativa constituïda sense ànim de lucre, perquè els requisits mercantils són més amplis i exigents que els fiscals en este punt concret, de manera que, si es complixen des de l'òptica de la llei cooperativa aplicable, es compliran també a l'efecte de la normativa IVA.

Pllaura que una entitat siga considerada **establiment de caràcter social a l'efecte de l'IVA** i puga aplicar unes certes exempcions, haurà de complir els requisits següents (art. 20.3 LIVA):

- 1r) Mancar de finalitat lucrativa i dedicar, si és el cas, els beneficis eventualment obtinguts al desenrotllament d'activitats exemptes d'idèntica naturalesa. Este requisit és equivalent al de prohibició de distribució a les persones sòcies dels resultats positius (114.3.b LCCV).

2n) Els càrrecs de president, patró o representant legal hauran de ser gratuïts i mancar d'interés en els resultats econòmics de l'explotació per si mateixos o a través de persona interposada. La Llei estatal de Cooperatives exigeix també el caràcter gratuït de l'acompliment dels càrrecs del Consell Rector, sense perjudici de les compensacions econòmiques procedents pels gastos en els quals puguen incórrer els consellers en l'acompliment de les seues funcions.

3r) Els socis, comuners o partícips de les entitats o establiments i els seus cònjuges o parents consanguinis, fins al segon grau inclusivament, no podran ser destinataris principals de les operacions exemptes ni gaudir de condicions especials en la prestació dels servicis. Este requisit no s'exigirà quan es tracte de les prestacions de servicis d'assistència social i de caràcter esportiu.

Seguint amb les regles del 20.3 LIVA, les entitats que complisquen els requisits esmentats anteriorment podran sol·licitar de l'Administració tributària la seua qualificació com a entitats o establiments privats de caràcter social, que subsistirà mentres es mantinguen les condicions que determinen la seua qualificació com a tals. Ara bé, esta declaració administrativa –que és vinculant per a l'Administració–, no té efectes constitutius, havent d'aplicar-se l'exempció sempre que es reunisquen les condicions i requisits per l'entitat, encara que no s'haguera obtingut (o sol·licitat) tal qualificació.

És a dir, es tracta d'una exempció que és d'aplicació objectiva i no es pot condicionar a un reconeixement administratiu previ, tal com va reconèixer el TJUE en sentències de 10 de setembre de 2002 (As. Kügler, C-141/00), i de 26 de maig de 2005 (As. Kingscrest, C-498/03). Per això, si la cooperativa no vol aplicar l'exempció, haurà d'incomplir algun dels requisits requerits per a la seua consideració com a entitat de caràcter social, bé mitjançant el repartiment de beneficis o excedents, o bé retribuïnt al president o al Consell Rector.

Des d'este exclusiu punt de vista, no tindria sentit constituir una cooperativa de *cohousing* amb finalitats lucratives si el que es pretén és no aplicar les exempcions comentades amb la finalitat de poder deduir les quotes de l'IVA suportades. Precisament perquè l'efecte principal de la realització d'activitats i operacions exemptes de l'IVA, amb exempció limitada, és la impossibilitat de deduir les quotes suportades per la compra de béns i servicis destinats a la prestació de servicis exempts (assistencials, esportius, culturals), la qual cosa incrementa els costos de la cooperativa i acaba repercutint en els propis socis, com veurem més avant.

En canvi, la qualificació de cooperativa sense ànim de lucre (o més concretament, la seua condició d'entitat de caràcter social) serà irrellevant a l'efecte de l'aplicació d'altres exempcions, com són les de l'arrendament o cessió de l'ús de les vivendes i la prestació de servicis mèdics o sanitaris.

En tot cas, la realització per la cooperativa d'unes certes operacions exemptes i altres que no ho estan (subjectes i gravades) atribueix a l'entitat la condició de subjecte passiu "mixt", obligant-lo a aplicar la regla de prorrata o, si és el cas, el règim de deducció propi dels sectors diferenciats, del qual parlarem més avant. En virtut de la prorrata, que pot ser general o especial, es pot deduir només la part de les quotes suportades que es corresponguen bàsicament amb la proporció que guarden els ingressos de les activitats que generen dret a deducció respecte del volum d'ingressos totals.

4.3.2.1. Prestació del servici d'allotjament a les persones sòcies per la cooperativa

Esta seria l'activitat típica d'una cooperativa de vivendes i, per tant, haurà de constar en els estatuts socials com una de les activitats que constitueixen l'objecte social de la cooperativa i, més concretament, com l'activitat principal

Per a dur a terme el seu objecte social, la cooperativa podrà adquirir, parcel·lar i urbanitzar terrenys i, en general, desenrotllar quantes activitats i treballs siguin necessaris per al compliment del seu objecte social.

Això ens porta a l'anàlisi dels modes d'obtenció de les vivendes i els elements comuns en els quals es prestaran les activitats constitutives de l'objecte social, com a operació prèvia a la cessió de les vivendes, o del seu ús, i a la prestació dels altres servicis.

4.3.2.1.1. Adquisició dels immobles per la cooperativa

En este punt analitzarem la tributació de les diferents formes d'adquisició dels immobles per la cooperativa, qualsevol que siga la forma de cessió posterior de les vivendes a les persones sòcies.

Podem trobar-nos amb les següents opcions, que analitzarem separatament:

- adquisició de vivendes noves promogudes i/o construïdes per tercers
- promoció o construcció de vivendes noves per la cooperativa
- adquisició d'edificacions de segona mà (compra o arrendament)
- adquisició d'edificacions usades per a la seua rehabilitació, amb o sense demolició

Adquisició de vivendes noves promogudes i/o construïdes per tercers

La cooperativa adquirix en estos casos directament del promotor una o diverses edificacions acabades. En l'IVA esta operació es qualifica com a lliurament de béns (de promotor a cooperativa) que, per ser el primer lliurament des que va finalitzar la seua construcció –o rehabilitació si és el cas– i no haver sigut objecte d'utilització

prèvia, estarà subjecta a l'IVA i no exempta. El tipus aplicable varia en funció del destí de l'immoble adquirit: així, els immobles destinats a vivenda dels socis –amb els seus annexos i fins a dos places de garatge– tributen al 10% (art. 91.1.1.7° LIVA), fins i tot si la promoció es troba acolliment a protecció oficial de promoció privada; mentres que els locals destinats a la prestació de servicis complementaris (menjador, bugaderia, sales d'oci, etc.) tributen al 21%.

Només tributen al 4% (art. 91.2.1.6° LIVA) les vivendes qualificades de protecció oficial de promoció pública o especial, amb els seus annexos (traster, dos places de garatge, parcel·la individual fins a 5.000 metres quadrats...). Així com les adquirides per les Entitats que apliquen el règim d'arrendament de vivendes en l'Impost de societats, com hem vist.

El promotor repercutirà estes quotes a la cooperativa que poden ser deduïbles o no, qüestió que dependrà de si se cedixen o no els immobles als socis, i en quina forma. Si la cooperativa es queda les vivendes en propietat i les cedix en ús o arrendament als socis cooperativistes, l'IVA no serà deduïble, llevat que la cessió posterior puga no estar exempta.

Promoció o construcció de vivendes noves per la pròpia cooperativa

En esta segona modalitat d'adquisició de les vivendes tenim dos opcions: que la cooperativa adquirisca el sòl en propietat, o que el sòl pertanga a un tercer (normalment serà propietat de l'Ajuntament, encara que també podria ser d'un particular) que ho cedisca a la cooperativa mitjançant un dret de superfície. En tot cas, la cooperativa és empresari a l'efecte de l'IVA, encara que es tracte d'una activitat ocasional, sempre que s'adjudique o cedisca l'immoble per qualsevol títol (article 5.1.d LIVA).

1r) Construcció sobre sòl propietat de la cooperativa

La cooperativa adquiriria sòl edificable (solar o terreny amb llicència administrativa per a edificar), terrenys urbanitzats o en curs d'urbanització, o terrenys amb edificacions en curs de construcció: en tots els casos, l'adquisició del terreny està subjecta i gravada al 21%. I si el que s'adquirix és un terreny amb edificacions acabades, la compra del terreny tributaria igual que l'operació que hem vist en el punt anterior, això és, al mateix tipus que l'adquisició de l'edificació, siga vivenda o locals.

La deducibilitat de les quotes suportades per la compra del terreny i pels diferents aprovisionaments, pagaments parcials per la construcció, etc., rep el mateix tractament en funció del destí dels immobles que hem vist en el punt anterior.

2n) Construcció sobre sòl propietat d'un tercer i cedit a la cooperativa mitjançant la constitució o transmissió d'un dret de superfície

La tributació de la construcció de les edificacions necessàries per a complir amb l'objecte social de la cooperativa no presenta cap diferència en este supòsit, en el qual el rellevant és el tractament fiscal del dret de superfície adquirit sobre el sòl. El titular del sòl pot ser un particular, encara que el més comú és que siga un Ajuntament que cedisca el seu ús per un període de temps llarg (entre 75 i 99 anys), la qual cosa suposa un abaratiment important en el preu de les vivendes en el moment inicial, encara que per contra, al final del període pactat es produirà la reversió total de l'edificació al titular del sòl.

Quant a la tributació d'esta operació, la LIVA assimila la constitució, transmissió o modificació dels drets reals d'ús o gaudi sobre béns immobles –entre els quals es troba el dret de superfície– a l'arrendament d'estos béns (punt 4.5 del preàmbul de la LIVA), la qual cosa té com a conseqüències:

1a) Que el superficiante propietari del sòl –com l'arrendador– té la condició d'empresari o professional a l'efecte de l'IVA (article 5.1.c LIVA; Contestació Vinculant de la Direcció General de Tributs –d'ara en avant, DGT– d'1 de febrer de 2011, a la consulta V0206-11), qualsevol que siga la seua condició pública o privada, empresarial o particular.

2a) Que la cessió del sòl pel superficiante al superficiari s'entén realitzada en el desenrotllament d'una activitat empresarial, d'acord amb l'article 4.2.b) de la LIVA, en la mesura en què es tracta d'una transmissió o cessió d'ús a un tercer de tot o part dels béns que integren el patrimoni empresarial d'un subjecte passiu de l'IVA.

I això és així també quan el propietari del sòl és un Ajuntament, perquè el patrimoni públic del sòl constituïx un patrimoni separat amb finalitats específics (articles 51 i 52 de la Llei del Sòl i Rehabilitació Urbana, Text Refós aprovat pel Reial decret legislatiu 7/2015, de 30 d'octubre; d'ara en avant, TRLSRU) la gestió del qual té caràcter empresarial en tot cas, com ha manifestat la DGT en la seua Resolució 2/2000, de 22 de desembre, relativa a les cessions obligatòries de terrenys als Ajuntaments i a les transmissions de terrenys per part d'estos, declarant que les operacions dutes a terme per a la gestió d'este patrimoni estan subjectes a l'IVA sempre que es realitzen amb caràcter oneros, és a dir, mitjançant contraprestació.

3a) Que l'operació de constitució, transmissió o modificació del dret de superfície es qualifica a l'efecte de l'IVA com a prestació de servicis, perquè l'article 11.2.3º LIVA considera tals les cessions d'ús o gaudi de béns.

4a) Que la subjecció a l'IVA d'esta cessió del sòl no implica necessàriament que siga efectivament gravada, en la mesura en què poguera veure's afectada per l'exempció prevista en la LIVA per als arrendaments i la constitució i transmissió de drets reals d'ús i gaudi que tinguen per objecte els edificis o parts dels mateixos destinats exclusivament a vivendes. No obstant això, el propi precepte aclaria que l'exempció no s'estén a la constitució o transmissió de drets reals de superfície article (20.1.23º.b.j' de la LIVA).

5a) El tipus de gravamen aplicable a la cessió del dret de superfície és el general (21%), ja que els tipus reduïts del 10% i 4% s'apliquen, respectivament, a: els edificis o parts dels mateixos aptes per a la seua utilització com a vivendes, incloses les places de garatge, amb un màxim de dos unitats, i annexos en ells situats que es transmeten conjuntament (91.1.1.7° LIVA); a les vivendes qualificades administrativament com de protecció oficial de règim especial o de promoció pública, quan els lliuraments s'efectuen pels seus promotors (91.2.1.6° LIVA).

En resum, la cessió del dret de superfície sobre el sòl efectuada pel seu propietari mitjançant contraprestació està subjecta a l'IVA del 21%. I serà deduïble per a la cooperativa en les mateixes condicions que venim comentant: sempre que la cessió ulterior dels immobles o del seu ús als socis no estiga exempta de l'IVA.

D'altra banda, per a la constitució vàlida del dret de superfície es requereix la seua formalització en escriptura pública i la inscripció d'esta en el Registre de la Propietat. En l'escriptura haurà de fixar-se necessàriament el termini de duració del dret de superfície, que no podrà excedir de noranta-nou anys (article 53.2 TRLSRU).

La contraprestació pactada consta de dos parts; la primera podrà consistir en:

- el pagament d'una quantitat alçada; o
- l'abonament d'un cànon periòdic; o
- l'adjudicació al titular del sòl de vivendes o locals en propietat o del dret d'arrendament sobre estos;
- o diverses d'estes modalitats alhora.

La segona part de la contraprestació la constituïx la reversió total de l'edificat en finalitzar el termini pactat en constituir el dret de superfície, que al seu torn es qualifica de lliurament de béns subjecta a l'IVA sempre que el superficiari siga empresari o professional a l'efecte de l'impost.

Per tant, per a determinar la **meritació de l'IVA en el dret de superfície** hem de distingir eixos dos moments citats: el de la constitució del dret i el de la reversió de l'edificat en finalitzar el termini de duració estipulat.

La DGT ha vingut perfilant el tractament tributari en l'IVA del dret de superfície en diverses consultes vinculants. En totes elles es considera al dret de superfície com una operació de tracte successiu per la seua assimilació a l'arrendament, amb independència de si s'ha pactat com a contraprestació un cànon periòdic o no. En conseqüència, la meritació en la constitució del dret de superfície es produirà, d'acord amb l'article 75.1.7° LIVA:

- en el moment en què resulte exigible el cànon periòdic (que sol ser anual), o la quantitat a tant alçat, en els dos pel seu import (contraprestació en metàl·lic);

- a 31 de desembre de cada any, per la part proporcional del valor de l'edificació que haurà de revertir al final del contracte (contraprestació en espècie).

La **base imposable de l'IVA** estarà constituïda per la suma dels cànons periòdics o la quantitat a tant alçat més el valor acordat per l'edificació que haja de revertir a l'amo del sòl. I si el valor pactat pel dret de superfície fora superior, es prendrà com a base este valor. No obstant això, haurà de tindre's en compte que estos valors no podran ser inferiors al cost de la construcció o, com diu la LIVA (article 79.1), al cost dels béns o servicis utilitzats pel subjecte passiu per a l'obtenció d'estos béns, inclosos els gastos de personal efectuats amb la mateixa finalitat.

Si en lloc de cànon periòdic o suma alçada s'haguera pactat com a contraprestació, a més de la reversió final, el lliurament per part del superficiari d'una o més vivendes de les que este s'ha compromés a construir, ens trobaríem davant una contraprestació en espècie que haurà de valorar-se d'acord amb el que s'establix en l'article 79.1 LIVA que acabem de veure: pel valor de les vivendes acordat per les parts més el valor de l'edificació a revertir, amb el límit inferior del cost de la construcció.

Per part seua, l'operació **de reversió total de l'edificació** a l'amo del sòl en finalitzar el termini de duració estipulat en el contracte pel qual es constituïx o transmet el dret de superfície constituïx al seu torn una operació subjecta a l'IVA, sempre que el superficiari (la cooperativa en este cas) siga empresari o professional a l'efecte de l'IVA. I ja hem indicat que els arrendadors i els qui efectuen la urbanització de terrenys o la promoció, construcció o rehabilitació d'edificacions destinades, en tots els casos, a la seua venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol, encara que siga ocasionalment, són considerats empresaris o professionals a l'efecte de l'impost.

La reversió, per tant, serà operació subjecta a l'IVA, amb la qualificació de lliurament de béns. No obstant això, la contraprestació pactada per este lliurament (valor de l'immoble a revertir) és al seu torn part de la contraprestació (en espècie) fixada per la constitució o transmissió del dret de superfície, per la qual cosa els pagaments parcials que s'han anat fent per la part proporcional a la reversió constituïxen pagaments anticipats pel lliurament que han anat generant l'IVA pel seu import (75.2 LIVA).

Ara bé, esta operació de lliurament de l'edificació podria estar exempta per aplicació de l'article 20.1.22é.A) LIVA, en la mesura en què es tracta d'un segon lliurament d'edificacions que té lloc després d'acabada la seua construcció o rehabilitació; la qual cosa implicaria la tributació en el ITPAJD pel concepte Transmissions Patrimonials Oneroses (article 7.5 TRLITP), i esta operació de lliurament o transmissió de béns no està inclosa entre les exempcions previstes per la LRFC per a les cooperatives protegides, com seria la de vivendes. Esta quota del ITPO (10%)

no seria deduïble, sinó que suposaria un major cost que la cooperativa hauria d'assumir.

La qüestió queda resolta pel fet que **l'exempció és renunciable** en atenció a la condició empresarial de l'adquirent de l'immoble (l'amo del sòl), sempre que realitze esta adquisició en l'exercici de la seua activitat econòmica i tinga dret a deduir tot o part de l'IVA suportat; o quan no complint-se estos requisits, en funció del destí previsible, els immobles adquirits vagen a ser utilitzats en la realització d'operacions que generen dret a deduir les quotes suportades (article 20.2 LIVA). En el cas que l'amo del sòl siga un Ajuntament, els immobles adquirits en el moment de la reversió hauran de destinar-se a ser objecte de cessió per qualsevol títol.

Si es produïx la renúncia a l'exempció, el subjecte passiu de l'operació s'invertix, segons l'article 84.1.2n.e) LIVA, de manera que serà l'adquirent empresari o professional que siga destinatari de l'operació.

A més, l'operació estarà subjecta a l'Impost sobre Actes Jurídics Documentats, al tipus del 2% a la Comunitat Valenciana, aplicable quan hi ha renúncia a l'exempció en l'IVA (article 14.2 de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat Valenciana, per la que es regula el tram autonòmic de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i la resta de tributs cedits).

Adquisició d'edificacions de segona mà: compra o arrendament

L'adquisició d'edificacions usades té en l'IVA la qualificació de segona o ulterior lliurament, estant exempta tant si es tracta de vivendes com de locals comercials que la cooperativa necessitarà per a la realització d'activitats comunes o la prestació d'una altra mena de servicis als socis residents. A priori, esta adquisició tributaria per l'Impost sobre Transmissions Patrimonials Oneroses al tipus de gravamen establert per cada Comunitat Autònoma (10% a la Comunitat Valenciana), la qual cosa suposaria un major cost dels immobles al no ser deduïble.

No obstant això, en funció del destí que la cooperativa done a eixos immobles, l'exempció de l'IVA podria renunciar-se, tributant al 10% les vivendes i al 21% els locals, amb els mateixos requisits (en l'adquirent, que haurà de comunicar fefaentment estes circumstàncies al venedor amb caràcter previ o simultani a l'operació) i conseqüències que acabem de veure, resultant subjecte passiu per inversió la cooperativa adquirent dels immobles.

En cas que la cooperativa dispose dels immobles mitjançant un contracte d'arrendament, l'operació estarà subjecta a l'IVA: l'arrendador té la condició d'empresari o professional i serà subjecte passiu de l'impost; a més l'arrendament no està exempt, en aplicació de l'article 20.1.23é.b) f) de la LIVA, que declara l'exempció dels arrendaments que tinguen la consideració de servicis i la constitució i transmissió de drets reals d'ús i gaudi, que tinguen per objecte (b) els edificis o parts dels mateixos destinats exclusivament a vivendes, amb excepció –entre altres–

de (f') lus arrendaments d'edificis o part dels mateixos per a ser subarrendats, que seria el cas si la cooperativa cedirà l'ús de les vivendes als socis.

El tipus de gravamen aplicable a l'arrendament és el 21%, deduïble per a la cooperativa si la cessió als socis resulta gravada.

De totes maneres, la fórmula de l'arrendament no és molt aconsellable, llevat que es donara en la modalitat d'arrendament financer; si hi ha certesa en l'exercici de l'opció de compra, l'operació serà gravada en l'IVA com a lliurament de béns, generant-se l'impost en el moment de la posada a la disposició de l'immoble a favor de l'arrendatari. En cas contrari, si no hi ha compromís d'exercici de l'opció, es considera prestació de servicis, generant-se l'impost a mesura que resulten exigibles els pagaments i en proporció al seu import.

Adquisició d'edificacions usades per a la seua rehabilitació, amb o sense demolició.

L'adquisició d'edificacions usades amb la finalitat de rehabilitar-les, tant si hi ha demolició com si no, està subjecta i no exempta, per expressa disposició de les lletres b) i c) de l'article 20.1.22º.A) de la LIVA, segons el qual l'exempció prevista per a les segones i ulteriors lliuraments d'edificacions, inclosos els terrenys en què es troben enclavades, quan tinguen lloc després d'acabada la seua construcció o rehabilitació, no s'aplicarà (b) als lliuraments d'edificacions per a la seua rehabilitació per l'adquirent, sempre que es complisquen els requisits reglamentaris, ni (c) als lliuraments d'edificacions que siguen objecte de demolició amb caràcter previ a una nova promoció urbanística.

El tipus de gravamen aplicable és el general del 21%.

4.3.2.1.2. Cessió de les vivendes als socis

Ja hem vist com a l'efecte de l'IVA la cessió d'ús s'assimila a l'arrendament, malgrat ser dos drets amb distinta naturalesa jurídica, tenint els dos la consideració de prestacions de servicis que atribueixen a l'arrendador o cedent de l'ús (la cooperativa) la condició d'empresari o professional a l'efecte de l'IVA i, quan són efectuades a títol oneros en el desenrotllament de la seua activitat econòmica, estan subjectes a l'impost al tipus de gravamen general del 21%, aplicable també a la cessió d'ús, segons la DGT (Consultes vinculants V0630-10, de 31 de març de 2010 i V3147-19, de 13 de novembre de 2019). El tipus reduït del 10% només s'aplica als arrendaments amb opció de compra d'edificis o parts dels mateixos destinats exclusivament a vivendes, incloses les places de garatge, amb un màxim de dos unitats, i annexos en ells situats que s'arrenden conjuntament.

Ara bé, les dos operacions (arrendament i cessió d'ús de vivendes) poden quedar exemptes per aplicació de l'exempció de l'article 20.1.23º.b) de la LIVA, prevista per als arrendaments i la constitució i transmissió de drets reals d'ús i gaudi, quan

tinguen per objecte edificis o parts dels mateixos destinats exclusivament a vivendes, inclosos els garatges i annexos accessoris a estes últimes i els mobles, arrendats conjuntament amb aquells. Encara que la cessió del dret d'ús es configure com un dret personal, el Tribunal Suprem l'ha estada qualificat com una modalitat d'arrendament (per totes, STS de 10-12-1993), per la qual cosa se li aplica la mateixa exempció que a este (consulta vinculant de la DGT, V0841-08, de 22 d'abril de 2008).

L'exempció té bàsicament dos requisits (Consulta DGT, V1928-11, de 4 d'agost):

- l'ús efectiu com a vivenda de l'immoble que se cedix (exempció finalista); i
- que l'ús com a vivenda es realitze directament per l'arrendatari, consumidor final.

No obstant això, quan l'arrendatari no siga l'usuari –el que ocorrerà quan la cooperativa obtinga els immobles d'un tercer mitjançant un contracte d'arrendament i després els cedisca en ús als seus socis–, la DGT ha estimat que continuarà aplicant-se l'exempció a l'arrendament inicial si l'usuari no és algú que actue com a empresari o professional, sinó que és un consumidor final (V4618-16, de 31 d'octubre). En sentit semblant s'ha pronunciat el TEAC

L'aplicació de l'exempció en l'IVA té com a conseqüències fonamentals les següents:

- 1) La cessió de l'ús es gravarà pel ITPO al tipus previst per la Comunitat Autònoma, podent abonar-se mitjançant efectes timbrats.
- 2) La cooperativa no podrà deduir-se en l'IVA les quotes suportades per l'adquisició de béns i drets necessaris per a l'obtenció de les vivendes l'ús de les quals cedix a les persones sòcies, la qual cosa incrementarà àmpliament els costos de la cooperativa.

Finalment, pel que respecta a les aportacions al capital social efectuades per les persones sòcies per a adquirir la condició de soci, no estan subjectes a l'IVA, ja que no són retribució o contraprestació de lliuraments de béns o prestacions de servicis concretes (DGT, Consultes Vinculants V1154-18, de 8 de maig de 2018; i V3147-19, de 13 de novembre de 2019).

4.3.2.1.3. Prestació de servicis immobiliaris complementaris

La cooperativa normalment prestarà als socis altres servicis immobiliaris complementaris de l'allotjament, com la gestió i administració dels immobles, la conservació o rehabilitació, si és el cas, o els servicis de vigilància i seguretat. Cada un d'estos servicis tributarà en l'IVA com quan és realitzat per qualsevol altre subjecte passiu de l'IVA, en funció del tipus de servicis prestat i normalment a tipus general (21%), excepte la rehabilitació d'edificacions, que tributa al tipus reduït del 10%, sempre que es complisquen les condicions previstes legalment.