

MOOC

«Introducción a la vivienda cooperativa en cesión de uso»



4. RÉGIMEN FISCAL



Módulo 4. Régimen Fiscal.

UNIDAD 3. IMPOSICIÓN INDIRECTA: TRATAMIENTO EN EL IVA Y EN ITPAJD.

4.3.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

Este concepto tributario grava la formalización documental y la especial protección que da el acceso al Registro de ciertos actos. De sus tres modalidades –documentos notariales, mercantiles y administrativos– se aplica la primera, debiendo abonarse la cuota fija de los documentos notariales por la formalización de la constitución en escritura pública. Concretamente, su importe es de 0,30 € por pliego o 0,15 € por folio (31.1 LITPAJD) a elección del Notario y se satisface mediante papel timbrado, por la matriz y la primera copia; las copias simples no están sujetas. El sujeto pasivo del impuesto es la cooperativa por ser quien insta la escritura pública de constitución (art. 29 LITPAJD).

No es posible aplicar exención alguna a la cuota fija de los documentos notariales en AJD, pues está excluida de los beneficios fiscales establecidos en el impuesto, tanto para las cooperativas (art. 33.1 LRFC), como para cualquier otro tipo de sujetos pasivos (art. 45.II LITPAJD).

En cambio, el gravamen variable de los documentos notariales no se devenga en este caso, ya que es incompatible con la sujeción al concepto Operaciones Societarias, del que la cooperativa se encuentra exenta, aunque sujeta (31.2 LITPAJD).

4.3.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

A efectos del IVA, la cooperativa es un empresario en el sentido del artículo 5 LIVA que lleva a cabo varias actividades empresariales que, en principio, se encuentran sujetas al impuesto. Para determinar su correcto tratamiento en el IVA debemos analizar cada una de las actividades realizadas sin perder de vista el conjunto de la operación; por ejemplo, para proporcionar alojamiento a los socios hay que tomar en consideración:

- a) la forma en que se va a proporcionar la vivienda (en propiedad o mediante la cesión del uso), porque será determinante del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de las viviendas nuevas;
- b) la forma de obtención o adquisición por la cooperativa del inmueble que se va a ceder: promoción o construcción por la cooperativa o por un tercero, compra o alquiler de una edificación usada, rehabilitación, etc.; y
- c) el carácter accesorio o no de los servicios prestados de modo adicional o complementario al de alojamiento (lavandería, comedor, limpieza, servicios de gestión y administración, etc.).

La prestación de otros servicios personales no vinculados al alojamiento tributará en función del tipo de servicio específico de que se trate. Para determinados servicios –concretamente los culturales, deportivos o asistenciales– será relevante el carácter social de la entidad privada que los preste, carácter que se dará en una cooperativa constituida sin ánimo de lucro, porque los requisitos mercantiles son más amplios y exigentes que los fiscales en este punto concreto, de modo que, si se cumplen desde la óptica de la ley cooperativa aplicable, se cumplirán también a efectos de la normativa IVA.

Para que una entidad sea considerada **establecimiento de carácter social a efectos del IVA** y pueda aplicar ciertas exenciones, deberá cumplir los requisitos siguientes (art. 20.3 LIVA):

- 1º) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. Este requisito es equivalente al de prohibición de distribución a las personas socias de los resultados positivos (114.3.b LCCV).

2º) Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. La Ley estatal de Cooperativas exige también el carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones.

3º) Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este requisito no se exigirá cuando se trate de las prestaciones de servicios de asistencia social y de carácter deportivo.

Siguiendo con las reglas del 20.3 LIVA, las entidades que cumplan los requisitos mencionados anteriormente podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social, que subsistirá mientras se mantengan las condiciones que determinan su calificación como tales. Ahora bien, esta declaración administrativa –que es vinculante para la Administración–, no tiene efectos constitutivos, debiendo aplicarse la exención siempre que se reúnan las condiciones y requisitos por la entidad, aunque no se hubiera obtenido (o solicitado) tal calificación.

Es decir, se trata de una exención que es de aplicación objetiva y no se puede condicionar a un reconocimiento administrativo previo, tal como reconoció el TJUE en sentencias de 10 de septiembre de 2002 (As. Kügler, C-141/00), y de 26 de mayo de 2005 (As. Kingscrest, C-498/03). Por ello, si la cooperativa no quiere aplicar la exención, tendrá que incumplir alguno de los requisitos requeridos para su consideración como entidad de carácter social, bien mediante el reparto de beneficios o excedentes, o bien retribuyendo al presidente o al Consejo Rector.

Desde este exclusivo punto de vista, no tendría sentido constituir una cooperativa de *cohousing* con fines lucrativos si lo que se pretende es no aplicar las exenciones comentadas con el fin de poder deducir las cuotas del IVA soportadas. Precisamente porque el efecto principal de la realización de actividades y operaciones exentas del IVA, con exención limitada, es la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas por la compra de bienes y servicios destinados a la prestación de servicios exentos (asistenciales, deportivos, culturales), lo que incrementa los costes de la cooperativa y termina repercutiendo en los propios socios, como veremos más adelante.

En cambio, la calificación de cooperativa sin ánimo de lucro (o más concretamente, su condición de entidad de carácter social) será irrelevante a efectos de la aplicación de otras exenciones, como son las del arrendamiento o cesión del uso de las viviendas y la prestación de servicios médicos o sanitarios.

En todo caso, la realización por la cooperativa de ciertas operaciones exentas y otras que no lo están (sujetas y gravadas) atribuye a la entidad la condición de sujeto pasivo “mixto”, obligándole a aplicar la regla de prorrata o, en su caso, el régimen de deducción propio de los sectores diferenciados, del que hablaremos más adelante. En virtud de la prorrata, que puede ser general o especial, se puede deducir sólo la parte de las cuotas soportadas que se correspondan básicamente con la proporción que guardan los ingresos de las actividades que generan derecho a deducción respecto del volumen de ingresos totales.

4.3.2.1. Prestación del servicio de alojamiento a las personas socias por la cooperativa

Esta sería la actividad típica de una cooperativa de viviendas y, por tanto, deberá constar en los estatutos sociales como una de las actividades que constituyen el objeto social de la cooperativa y, más concretamente, como la actividad principal

Para llevar a cabo su objeto social, la cooperativa podrá adquirir, parcelar y urbanizar terrenos y, en general, desarrollar cuantas actividades y trabajos sean necesarios para el cumplimiento de su objeto social.

Esto nos lleva al análisis de los modos de obtención de las viviendas y los elementos comunes en los que se prestarán las actividades constitutivas del objeto social, como operación previa a la cesión de las viviendas, o de su uso, y a la prestación de los demás servicios.

4.3.2.1.1. Adquisición de los inmuebles por la cooperativa

En este punto analizaremos la tributación de las distintas formas de adquisición de los inmuebles por la cooperativa, cualquiera que sea la forma de cesión posterior de las viviendas a las personas socias.

Podemos encontrarnos con las siguientes opciones, que analizaremos separadamente:

- adquisición de viviendas nuevas promovidas y/o construidas por terceros
- promoción o construcción de viviendas nuevas por la cooperativa
- adquisición de edificaciones de segunda mano (compra o arrendamiento)
- adquisición de edificaciones usadas para su rehabilitación, con o sin demolición

a) Adquisición de viviendas nuevas promovidas y/o construidas por terceros

La cooperativa adquiere en estos casos directamente del promotor una o varias edificaciones terminadas. En el IVA esta operación se califica como entrega de bienes (de promotor a cooperativa) que, por ser la primera entrega desde que finalizó su construcción –o rehabilitación en su caso– y no haber sido objeto de utilización

previa, estará sujeta al IVA y no exenta. El tipo aplicable varía en función del destino del inmueble adquirido: así, los inmuebles destinados a vivienda de los socios –con sus anexos y hasta dos plazas de garaje– tributan al 10% (art. 91.1.1.7º LIVA), incluso si la promoción se encuentra acogida a protección oficial de promoción privada; mientras que los locales destinados a la prestación de servicios complementarios (comedor, lavandería, salas de ocio, etc.) tributan al 21%.

Sólo tributan al 4% (art. 91.2.1.6º LIVA) las viviendas calificadas de protección oficial de promoción pública o especial, con sus anexos (trastero, dos plazas de garaje, parcela individual hasta 5.000 metros cuadrados...). Así como las adquiridas por las Entidades que apliquen el régimen de arrendamiento de viviendas en el Impuesto sobre Sociedades, como hemos visto.

El promotor repercutirá estas cuotas a la cooperativa que pueden ser deducibles o no, cuestión que dependerá de si se ceden o no los inmuebles a los socios, y en qué forma. Si la cooperativa se queda las viviendas en propiedad y las cede en uso o arrendamiento a los socios cooperativistas, el IVA no será deducible, salvo que la cesión posterior pueda no estar exenta.

b) Promoción o construcción de viviendas nuevas por la propia cooperativa

En esta segunda modalidad de adquisición de las viviendas tenemos dos opciones: que la cooperativa adquiera el suelo en propiedad, o que el suelo pertenezca a un tercero (normalmente será propiedad del Ayuntamiento, aunque también podría ser de un particular) que lo ceda a la cooperativa mediante un derecho de superficie. En todo caso, la cooperativa es empresario a efectos del IVA, aunque se trate de una actividad ocasional, siempre que se adjudique o ceda el inmueble por cualquier título (artículo 5.1.d LIVA).

1º) Construcción sobre suelo propiedad de la cooperativa

La cooperativa adquiriría suelo edificable (solar o terreno con licencia administrativa para edificar), terrenos urbanizados o en curso de urbanización, o terrenos con edificaciones en curso de construcción: en todos los casos, la adquisición del terreno está sujeta y gravada al 21%. Y si lo que se adquiere es un terreno con edificaciones terminadas, la compra del terreno tributaría igual que la operación que hemos visto en el punto anterior, esto es, al mismo tipo que la adquisición de la edificación, sea vivienda o locales.

La deducibilidad de las cuotas soportadas por la compra del terreno y por los distintos aprovisionamientos, pagos parciales por la construcción, etc., recibe el mismo tratamiento en función del destino de los inmuebles que hemos visto en el punto anterior.

2º) Construcción sobre suelo propiedad de un tercero y cedido a la cooperativa mediante la constitución o transmisión de un derecho de superficie

La tributación de la construcción de las edificaciones necesarias para cumplir con el objeto social de la cooperativa no presenta diferencia alguna en este supuesto, en el que lo relevante es el tratamiento fiscal del derecho de superficie adquirido sobre el suelo. El titular del suelo puede ser un particular, aunque lo más común es que sea un Ayuntamiento que ceda su uso por un período de tiempo largo (entre 75 y 99 años), lo cual supone un abaratamiento importante en el precio de las viviendas en el momento inicial, aunque por contra, al final del período pactado se producirá la reversión total de la edificación al titular del suelo.

En cuanto a la tributación de esta operación, la LIVA asimila la constitución, transmisión o modificación de los derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles –entre los que se encuentra el derecho de superficie– al arrendamiento de dichos bienes (punto 4.5 del preámbulo de la LIVA), lo cual tiene como consecuencias:

1ª) Que el superficiante propietario del suelo –como el arrendador– tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA (artículo 5.1.c LIVA; Contestación Vinculante de la Dirección General de Tributos –en adelante, DGT– de 1 de febrero de 2011, a la consulta V0206-11), cualquiera que sea su condición pública o privada, empresarial o particular.

2ª) Que la cesión del suelo por el superficiante al superficiario se entiende realizada en el desarrollo de una actividad empresarial, a tenor del artículo 4.2.b) de la LIVA, en la medida en que se trata de una transmisión o cesión de uso a un tercero de todo o parte de los bienes que integran el patrimonio empresarial de un sujeto pasivo del IVA.

Y esto es así también cuando el propietario del suelo es un Ayuntamiento, pues el patrimonio público del suelo constituye un patrimonio separado con fines específicos (artículos 51 y 52 de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre; en adelante, TRLSRU) cuya gestión tiene carácter empresarial en todo caso, como ha manifestado la DGT en su Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos, declarando que las operaciones llevadas a cabo para la gestión de dicho patrimonio están sujetas al IVA siempre que se realicen con carácter oneroso, es decir, mediante contraprestación.

3ª) Que la operación de constitución, transmisión o modificación del derecho de superficie se califica a efectos del IVA como prestación de servicios, pues el artículo 11.2.3º LIVA considera tales las cesiones de uso o disfrute de bienes.

4ª) Que la sujeción al IVA de esta cesión del suelo no implica necesariamente que sea efectivamente gravada, en la medida en que pudiera verse afectada por la exención prevista en la LIVA para los arrendamientos y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto los edificios o partes de

los mismos destinados exclusivamente a viviendas. Sin embargo, el propio precepto aclara que la exención no se extiende a la constitución o transmisión de derechos reales de superficie artículo (20.1.23º.b.j)' de la LIVA).

5ª) El tipo de gravamen aplicable a la cesión del derecho de superficie es el general (21%), ya que los tipos reducidos del 10% y 4% se aplican, respectivamente, a: los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente (91.1.1.7º LIVA); a las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores (91.2.1.6º LIVA).

En resumen, la cesión del derecho de superficie sobre el suelo efectuada por su propietario mediante contraprestación está sujeta al IVA del 21%. Y será deducible para la cooperativa en las mismas condiciones que venimos comentando: siempre que la cesión ulterior de los inmuebles o de su uso a los socios no esté exenta del IVA.

Por lo demás, para la constitución válida del derecho de superficie se requiere su formalización en escritura pública y la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad. En la escritura deberá fijarse necesariamente el plazo de duración del derecho de superficie, que no podrá exceder de noventa y nueve años (artículo 53.2 TRLSRU).

La contraprestación pactada consta de dos partes; la primera podrá consistir en:

- el pago de una cantidad alzada; o
- el abono de un canon periódico; o
- la adjudicación al titular del suelo de viviendas o locales en propiedad o del derecho de arrendamiento sobre los mismos;
- o varias de estas modalidades a la vez.

La segunda parte de la contraprestación la constituye la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo pactado al constituir el derecho de superficie, que a su vez se califica de entrega de bienes sujeta al IVA siempre que el superficiario sea empresario o profesional a efectos del impuesto.

Por lo tanto, para determinar el **devengo del IVA en el derecho de superficie** debemos distinguir esos dos momentos citados: el de la constitución del derecho y el de la reversión de lo edificado al finalizar el plazo de duración estipulado.

La DGT ha venido perfilando el tratamiento tributario en el IVA del derecho de superficie en diversas consultas vinculantes. En todas ellas se considera al derecho de superficie como una operación de tracto sucesivo por su asimilación al

arrendamiento, con independencia de si se ha pactado como contraprestación un canon periódico o no. En consecuencia, el devengo en la constitución del derecho de superficie se producirá, de acuerdo con el artículo 75.1.7º LIVA:

- en el momento en que resulte exigible el canon periódico (que suele ser anual), o la cantidad a tanto alzado, en ambos por su importe (contraprestación en metálico);
- a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional del valor de la edificación que deberá revertir al término del contrato (contraprestación en especie).

La **base imponible del IVA** estará constituida por la suma de los cánones periódicos o la cantidad a tanto alzado más el valor acordado por la edificación que deba revertir al dueño del suelo. Y si el valor pactado por el derecho de superficie fuese superior, se tomará como base dicho valor. No obstante, deberá tenerse en cuenta que estos valores no podrán ser inferiores al coste de la construcción o, como dice la LIVA (artículo 79.1), al coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

Si en lugar de canon periódico o suma alzada se hubiese pactado como contraprestación, además de la reversión final, la entrega por parte del superficiario de una o más viviendas de las que éste se ha comprometido a construir, nos encontraríamos ante una contraprestación en especie que habrá de valorarse de acuerdo con lo establecido en el artículo 79.1 LIVA que acabamos de ver: por el valor de las viviendas acordado por las partes más el valor de la edificación a revertir, con el límite inferior del coste de la construcción.

Por su parte, la **operación de reversión total de la edificación** al dueño del suelo al finalizar el plazo de duración estipulado en el contrato por el que se constituye o transmite el derecho de superficie constituye a su vez una operación sujeta al IVA, siempre que el superficiario (la cooperativa en este caso) sea empresario o profesional a efectos del IVA. Y ya hemos indicado que los arrendadores y quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente, son considerados empresarios o profesionales a efectos del impuesto.

La reversión, por tanto, será operación sujeta al IVA, con la calificación de entrega de bienes. Sin embargo, la contraprestación pactada por esta entrega (valor del inmueble a revertir) es a su vez parte de la contraprestación (en especie) fijada por la constitución o transmisión del derecho de superficie, por lo que los pagos parciales que se han ido haciendo por la parte proporcional a la reversión constituyen pagos anticipados por la entrega que han ido devengando el IVA por su importe (75.2 LIVA).

Ahora bien, esta operación de entrega de la edificación podría estar exenta por aplicación del artículo 20.1.22º.A) LIVA, en la medida en que se trata de una segunda entrega de edificaciones que tiene lugar después de terminada su construcción o rehabilitación; lo cual implicaría la tributación en el ITPAJD por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (artículo 7.5 TRLITP), y esta operación de entrega o transmisión de bienes no está incluida entre las exenciones previstas por la LRFC para las cooperativas protegidas, como sería la de viviendas. Esta cuota del ITPO (10%) no sería deducible, sino que supondría un mayor coste que la cooperativa debería asumir.

La cuestión queda resuelta por el hecho de que **la exención es renunciante** en atención a la condición empresarial del adquirente del inmueble (el dueño del suelo), siempre que realice esta adquisición en el ejercicio de su actividad económica y tenga derecho a deducir todo o parte del IVA soportado; o cuando no cumpliéndose estos requisitos, en función del destino previsible, los inmuebles adquiridos vayan a ser utilizados en la realización de operaciones que generan derecho a deducir las cuotas soportadas (artículo 20.2 LIVA). En el caso de que el dueño del suelo sea un Ayuntamiento, los inmuebles adquiridos en el momento de la reversión deberán destinarse a ser objeto de cesión por cualquier título.

Si se produce la renuncia a la exención, el sujeto pasivo de la operación se invierte, según el artículo 84.1.2º.e) LIVA, de forma que será el adquirente empresario o profesional que sea destinatario de la operación.

Además, la operación estará sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al tipo del 2% en la Comunidad Valenciana, aplicable cuando hay renuncia a la exención en el IVA (artículo 14.2 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el resto de tributos cedidos).

c) Adquisición de edificaciones de segunda mano: compra o arrendamiento

La adquisición de edificaciones usadas tiene en el IVA la calificación de segunda o ulterior entrega, estando exenta tanto si se trata de viviendas como de locales comerciales que la cooperativa necesitará para la realización de actividades comunes o la prestación de otro tipo de servicios a los socios residentes. A priori, esta adquisición tributaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al tipo de gravamen establecido por cada Comunidad Autónoma (10% en la Comunidad Valenciana), lo que supondría un mayor coste de los inmuebles al no ser deducible.

Sin embargo, en función del destino que la cooperativa dé a esos inmuebles, la exención del IVA podría renunciarse, tributando al 10% las viviendas y al 21% los locales, con los mismos requisitos (en el adquirente, que tendrá que comunicar fehacientemente estas circunstancias al vendedor con carácter previo o simultáneo

a la operación) y consecuencias que acabamos de ver, resultando sujeto pasivo por inversión la cooperativa adquirente de los inmuebles.

En caso de que la cooperativa disponga de los inmuebles mediante un contrato de arrendamiento, la operación estará sujeta al IVA: el arrendador tiene la condición de empresario o profesional y será sujeto pasivo del impuesto; además el arrendamiento no está exento, en aplicación del artículo 20.1.23º.b) f) de la LIVA, que declara la exención de los arrendamientos que tengan la consideración de servicios y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto (b) los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, con excepción –entre otras– de (f) los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, que sería el caso si la cooperativa va a ceder el uso de las viviendas a los socios.

El tipo de gravamen aplicable al arrendamiento es el 21%, deducible para la cooperativa si la cesión a los socios resulta gravada.

De todos modos, la fórmula del arrendamiento no es muy aconsejable, salvo que se diera en la modalidad de arrendamiento financiero; si hay certeza en el ejercicio de la opción de compra, la operación será gravada en el IVA como entrega de bienes, devengándose el impuesto en el momento de la puesta a disposición del inmueble a favor del arrendatario. En caso contrario, si no hay compromiso de ejercicio de la opción, se considera prestación de servicios, devengándose el impuesto a medida que resulten exigibles los pagos y en proporción a su importe.

d) Adquisición de edificaciones usadas para su rehabilitación, con o sin demolición.

La adquisición de edificaciones usadas con el fin de rehabilitarlas, tanto si hay demolición como si no, está sujeta y no exenta, por expresa disposición de las letras b) y c) del artículo 20.1.22º.A) de la LIVA, según el cual la exención prevista para las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación,

no se aplicará (b) a las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos reglamentarios, ni (c) a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

El tipo de gravamen aplicable es el general del 21%.

4.3.2.1.2. Cesión de las viviendas a los socios

Ya hemos visto cómo a efectos del IVA la cesión de uso se asimila al arrendamiento, a pesar de ser dos derechos con distinta naturaleza jurídica, teniendo ambos la consideración de prestaciones de servicios que atribuyen al arrendador o cedente

del uso (la cooperativa) la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y, cuando son efectuadas a título oneroso en el desarrollo de su actividad económica, están sujetas al impuesto al tipo de gravamen general del 21%, aplicable también a la cesión de uso, según la DGT (Consultas vinculantes V0630-10, de 31 de marzo de 2010 y V3147-19, de 13 de noviembre de 2019). El tipo reducido del 10% sólo se aplica a los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

Ahora bien, ambas operaciones (arrendamiento y cesión de uso de viviendas) pueden quedar exentas por aplicación de la exención del artículo 20.1.23º.b) de la LIVA, prevista para los arrendamientos y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, cuando tengan por objeto edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos. Aunque la cesión del derecho de uso se configure como un derecho personal, el Tribunal Supremo la ha sido calificado como una modalidad de arrendamiento (por todas, STS de 10-12-1993), por lo que se le aplica la misma exención que a éste (consulta vinculante de la DGT, V0841-08, de 22 de abril de 2008).

La exención tiene básicamente dos requisitos (Consulta DGT, V1928-11, de 4 de agosto):

- el uso efectivo como vivienda del inmueble que se cede (exención finalista); y
- que el uso como vivienda se realice directamente por el arrendatario, consumidor final.

Sin embargo, cuando el arrendatario no sea el usuario –lo que ocurrirá cuando la cooperativa obtenga los inmuebles de un tercero mediante un contrato de arrendamiento y después los ceda en uso a sus socios–, la DGT ha estimado que seguirá aplicándose la exención al arrendamiento inicial si el usuario no es alguien que actúe como empresario o profesional, sino que es un consumidor final (V4618-16, de 31 de octubre). En sentido parecido se ha pronunciado el TEAC

La aplicación de la exención en el IVA tiene como consecuencias fundamentales las siguientes:

- 1) La cesión del uso se gravará por el ITPO al tipo previsto por la Comunidad Autónoma, pudiendo abonarse mediante efectos timbrados.
- 2) La cooperativa no podrá deducirse en el IVA las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y derechos necesarios para la obtención de las viviendas cuyo uso cede a las personas socias, lo que incrementará ampliamente los costes de la cooperativa.

Finalmente, por lo que respecta a las aportaciones al capital social efectuadas por las personas socias para adquirir la condición de socio, no están sujetas al IVA, por cuanto no son retribución o contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios concretas (DGT, Consultas Vinculantes V1154-18, de 8 de mayo de 2018; y V3147-19, de 13 de noviembre de 2019).

4.3.2.1.3. Prestación de servicios inmobiliarios complementarios

La cooperativa normalmente prestará a los socios otros servicios inmobiliarios complementarios del alojamiento, como la gestión y administración de los inmuebles, la conservación o rehabilitación, en su caso, o los servicios de vigilancia y seguridad. Cada uno de estos servicios tributará en el IVA como cuando es realizado por cualquier otro sujeto pasivo del IVA, en función del tipo de servicio prestado y normalmente a tipo general (21%), salvo la rehabilitación de edificaciones, que tributa al tipo reducido del 10%, siempre que se cumplan las condiciones previstas legalmente.