

MOOC

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



4. RÈGIM FISCAL



Mòdul 4 – Règim Fiscal.

UNITAT 4. BENEFICIS TRIBUTARIS EN LA IMPOSICIÓ LOCAL.

El Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals (d'ara en avant, TRLHL) preveu determinades bonificacions potestatives per a les Entitats locals, en l'Impost sobre Instal·lacions, Construccions i Obres, en el seu article 103.2 a):

2. Les ordenances fiscals podran regular les següents bonificacions sobre la quota de l'impost:

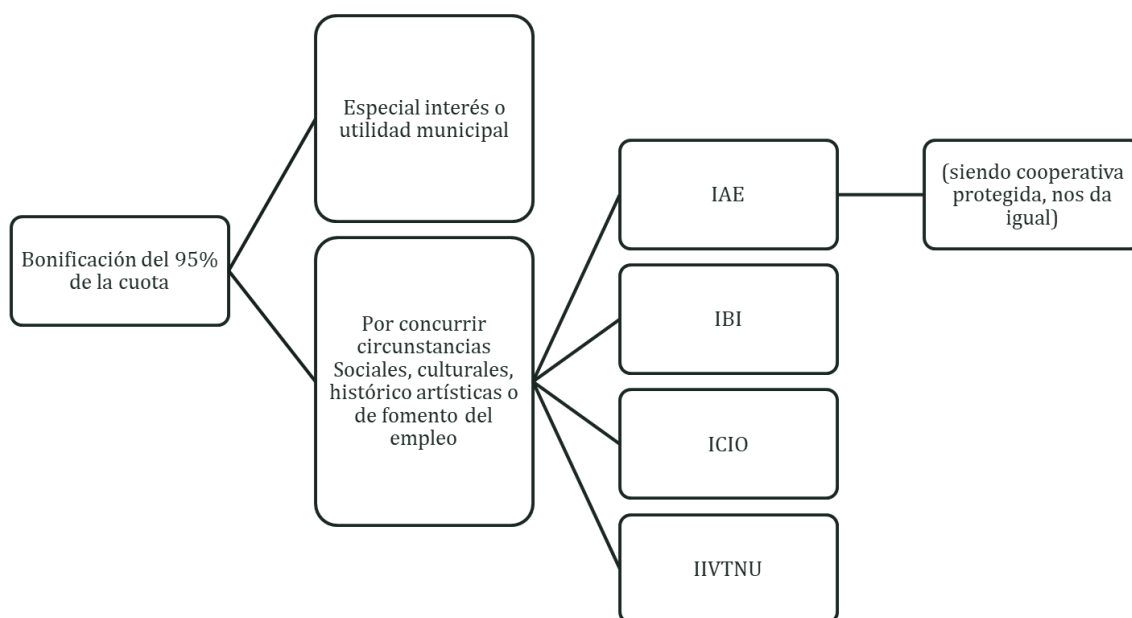
a) Una bonificació de fins al 95 per cent a favor de les construccions, instal·lacions o obres que siguin declarades d'especial interès o utilitat municipal per a concórrer circumstàncies socials, culturals, històric artístiques o de foment de l'ocupació que justifiquen tal declaració. Correspondrà esta declaració al Ple de la

Corporació i s'acordarà, prèvia sol·licitud del subjecte passiu, per vot favorable de la majoria simple dels seus membres.

Doncs bé, les Lleis 16/2012 de 27 de desembre, i 16/2013, de 29 d'octubre, modificant el Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, van crear noves bonificacions potestatives de fins al 95% sobre les quotes de l'IBI, IAE i IMIVTNU, basant-se en esta bonificació tradicionalment regulada per al ICIO, en els casos en què "...existisca diferent vinculació amb activitats econòmiques que siguen declarades d'especial interés o utilitat municipal per concórrer circumstàncies socials, culturals, històric artístiques o de foment de l'ocupació que justifiquen tal declaració".

Les bonificacions són potestatives per a l'Ajuntament: això és, la norma li dona permís per a establir-les, però pot no fer-ho. En el cas que sí que vulga fer-ho, haurà d'arreglar-se en la corresponent Ordenança fiscal. A més de potestativa, la bonificació es definix en la norma com pregada; pel que la cooperativa haurà de sol·licitar-les a l'Ajuntament, sense que este haja d'aplicar-les d'ofici.

Per a les cooperatives de vivendes en cessió d'ús no resultaria especialment interessant la bonificació en l'IAE, atés que, com a cooperatives protegides, ja tenen accés a la prevista en l'art. 33.4 de la llei 20/1990, que preveu directament una bonificació del 95% de la quota i els recàrrecs en este impost, obligatòria per a l'Ens local.



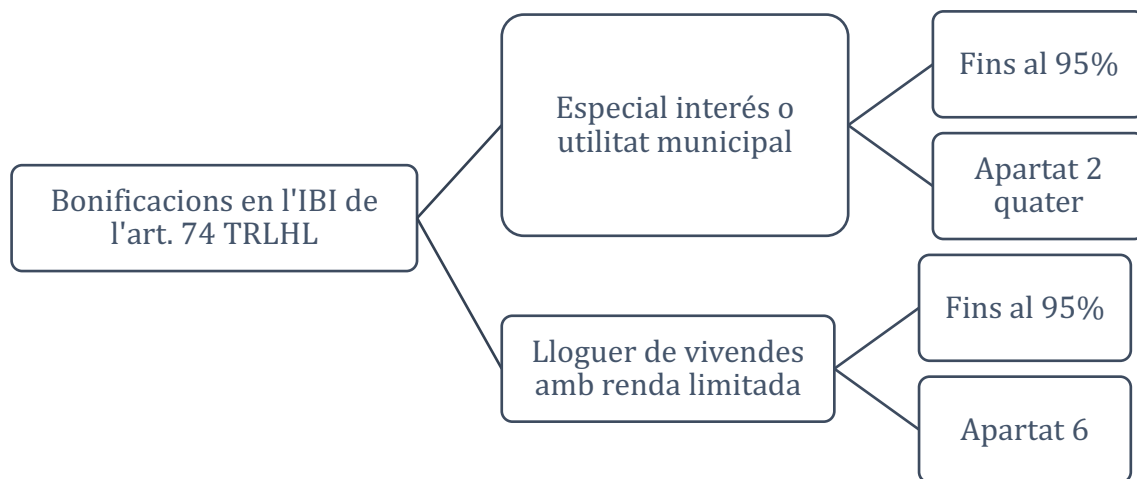
Per contra, per a elles, i donada la importància de l'immoble en la seua activitat, resulten especialment importants les possibles bonificacions en el ICIO i

l'Impost sobre Béns immobles. Així, en l'article 74, sobre l'Impost sobre Béns immobles, en el seu apartat 2 quáter, s'arreplega esta bonificació per raons d'interés o utilitat municipal:

2 quáter. Els ajuntaments mitjançant ordenança podran regular una bonificació de fins al 95 per cent de la quota íntegra de l'impost a favor d'immobles en els quals es desenrotllen activitats econòmiques que siguin declarades d'especial interés o utilitat municipal per a concórrer circumstàncies socials, culturals, històric artístiques o de foment de l'ocupació que justifiquen tal declaració. Correspondrà esta declaració al Ple de la Corporació i s'acordarà, prèvia sol·licitud del subjecte passiu, per vot favorable de la majoria simple dels seus membres.

Però existixen altres possibles bonificacions en l'IBI, regulades en el TRLHL, que podrien ser aplicables a les cooperatives de vivendes en cessió d'ús: efectivament, el mateix article 74, en el seu apartat 6, preveu una altra bonificació potestativa de fins al 95% per als immobles dedicats a lloguer de vivenda amb renda limitada per una norma jurídica.

6. Els ajuntaments mitjançant ordenança fiscal podran establir una bonificació de fins al 95 per cent en la quota íntegra de l'impost per als béns immobles d'ús residencial destinats a lloguer de vivenda amb renda limitada per una norma jurídica.



4.1. Bonificació del ICIO per especial interés o utilitat municipal

Vegem els elements necessaris per a la possible aplicació, per l'ajuntament, d'esta bonificació, que, en tot cas, recordem, és d'establiment potestatiu per a este. El TRLHL en l'art. 103.2.a), exigeix que concórreguen "...circumstàncies socials, culturals, històric artístiques o de foment de l'ocupació que justifiquen tal declaració".

Doncs bé, en principi, les cooperatives de vivendes en cessió d'ús semblarien poder ser candidates a esta declaració i per a la consegüent aplicació de la bonificació, si l'Ajuntament així ho considerara, fonamentant-se en l'existència de circumstàncies socials. Fins i tot, en algunes Comunitats autònomes s'explicita en alguna norma jurídica l'alineament d'estes cooperatives amb l'interés general: per exemple, en l'art. 16 de la llei 3/2023, de 13 d'abril, de la Comunitat Valenciana li les inclou entre les vivendes col·laboratives “d'interés social” quan complixen unes certes característiques. D'altra banda, les cooperatives de vivendes en cessió d'ús, en la seua majoria, podrien ser qualificades de “promotors socials” de vivendes, segons el que es disposa en l'art. 51 de la Llei 18/2007, de 28 de desembre, del dret a la vivenda de Catalunya.

Article 51 Els promotors socials de vivendes

1. A l'efecte d'esta llei, són promotors socials de vivendes els promotors que, complint els requisits establits per l'article 50, duen a terme promocions d'obra nova o de rehabilitació de vivendes que, a l'empara dels plans de vivenda, s'orienten a incrementar l'oferta de vivendes amb protecció oficial a Catalunya, de manera principal, habitual, estable en el temps i concertada amb el Govern.

2. Tenen la condició de promotors socials de vivendes:

a) L'Institut Català del Sòl, els ajuntaments, les societats i els patronats municipals de vivendes, les cooperatives de vivendes i les entitats urbanístiques especials.

També el Parlament de Catalunya ha destacat la labor social del cooperativisme de vivendes en cessió d'ús en la seua Resolució 374/XIV sobre el reconeixement i l'impuls de la vivenda cooperativa en cessió d'ús número 250-00458/13, de 18.05.2022.

I així ho han entés alguns Ajuntaments, que han aplicat la bonificació a les esmentades cooperatives.

En este sentit, l'Ajuntament de Barcelona, en la seua Ordenança fiscal de l'Impost sobre Béns immobles per a 2023, en el seu article 9, (i que considera que es realitza una activitat econòmica en el lloguer social) estableix:

1. Lloguer social: Els béns immobles en els quals es desenrotlle una activitat econòmica destinada al lloguer social de vivendes, ja siguen gestionats per la Borsa de vivenda de lloguer de Barcelona, per entitats o empreses de titularitat pública o bé per altres subjectes privats quan estiguen inclosos en altres programes municipals o quan proveguen altres acords de col·laboració públic-privada, o destinada a la cessió d'ús de vivendes per part de cooperatives de vivenda en cessió d'ús d'entitats sense ànim de lucre i d'iniciativa social, podran gaudir d'una bonificació del 95% en la quota, amb caràcter indefinit, prèvia sol·licitud del subjecte passiu, i atés que estes activitats econòmiques siguen declarades d'especial interés o utilitat municipal per a

concórrer circumstàncies socials que justifiquen esta declaració. L'acord de declaració d'especial interés o utilitat municipal serà adoptat per la Comissió del Consell Municipal que tinga la competència en matèria d'Hisenda. La bonificació tindrà efectes en l'exercici següent en el qual es presente la sol·licitud en els casos de rebuts de padró i des de la data inicial del període liquidat en els casos de nova liquidació.

Qui gaudi d'esta bonificació quedarà obligat/dona a comunicar a l'Ajuntament les variacions que es produïsquen i que tinguen transcendència sobre esta, sense perjudi del reintegrament a la hisenda local de l'import i els interessos de demora que resulten d'aplicació.

L'ajuntament de Sevilla, en la seua Ordenança fiscal de l'Impost sobre Béns immobles per a 2024, preveu l'aplicació d'esta bonificació per al lloguer social:

Article 14.- Bonificació per a vivendes de lloguer gestionades per entitats o empreses Podran ser declarades activitats d'especial interés o utilitat pública municipal, per a incórrer en això circumstàncies socials que ho justifiquen, les activitats d'arrendament de vivendes gestionades per entitats o empreses, que gestionen 8 vivendes en règim de lloguer subjectes a qualsevol règim de protecció pública previst per la normativa. Estes entitats, empreses o els titulars de les vivendes, si és el cas, tindran dret a una bonificació del 95% de la quota íntegra de l'impost d'aquells immobles que siguen objecte de contractes de lloguer. La declaració d'especial interés municipal haurà de sol·licitar-se per les entitats o empreses fins al 31 de gener de l'exercici fiscal per al qual se sol·licita la bonificació i haurà de ser aprovada pel Ple de l'Ajuntament de conformitat amb el que es preveu en la Llei Reguladora d'Hisendes Locals.

També podem citar, en este sentit, la regulació de l'Ajuntament de Novelda:

6.3 Bonificació a vivendes de tipus social i lloguer social.

En aplicació de l'article 74.2 quáter del RD-Llei. 2/2004, de 5 de març, i en vista de la sol·licitud de l'Entitat d'Infraestructures de la Generalitat Valenciana (EIGE), tindran dret a una bonificació del 95% de la quota íntegra de l'impost, pel desenrotllament d'activitats d'especial interés o utilitat municipal, aquells immobles propietat de la Generalitat Valenciana destinats a vivenda social o lloguer social. La declaració expressa del Ple, que exigix la llei, s'entendrà aprovada i realitzada en la sessió en què s'aprove l'actual ordenança fiscal. Esta bonificació es gestionarà cada exercici per l'oficina gestora de l'impost, però requerirà relació de vivendes i informe anual per part de la Conselleria de Vivenda, Obres Públiques i Vertebració del Territori, o qualsevol ens instrumental d'esta, al qual s'adjuntarà informe previ favorable dels servicis socials de l'Ajuntament de Novelda per a cada una de les vivendes, confirmant les circumstàncies, ús i ocupació efectiva com a vivenda de tipus social o lloguer social.

4.2. Bonificació per especial interés o utilitat municipal en l'IBI.

Per a l'Impost sobre Béns immobles, la bonificació, també potestativa, està contemplada en l'apartat 2 quater de l'article 74, que va ser introduït per l'art. 14.4 de la Llei 16/2012, de 27 de desembre.

L'apartat és del següent tenor:

2 quáter. Els ajuntaments mitjançant ordenança podran regular una bonificació de fins al 95 per cent de la quota íntegra de l'impost a favor d'immobles en els quals es desenrotllen activitats econòmiques que siguin declarades d'especial interès o utilitat municipal per a concórrer circumstàncies socials, culturals, històric artístiques o de foment de l'ocupació que justifiquen tal declaració. Correspondrà esta declaració al Ple de la Corporació i s'acordarà, prèvia sol·licitud del subjecte passiu, per vot favorable de la majoria simple dels seus membres.

Vegem els elements necessaris per a l'aplicació de la bonificació:

En primer lloc, ha d'incorporar-se la previsió de la seua existència en l'Ordenança municipal, per a això ha de realitzar-se prèviament per la Corporació, a instàncies del subjecte passiu, una declaració d'especial interès o utilitat municipal.

Per a esta declaració han d'existir els següents elements:

- 1) Existència d'un immoble on es realitzen activitats econòmiques
- 2) Que esta declaració es fonamente en l'existència de circumstàncies socials, culturals, històric artístiques o de foment de l'ocupació.

Ja hem vist anteriorment que l'especial interès o utilitat municipal, per raons socials, estava suficientment justificat en relació amb les cooperatives de vivendes en cessió d'ús. Vegem ara el requisit de l'existència d'un immoble on es desenrotlle una activitat econòmica. L'existència d'un immoble no requerix de major explicació. No obstant això, sí que convé aclarir la realització, o no, d'una activitat econòmica per part de la cooperativa de vivendes en cessió d'ús.

Alguns Ajuntaments han considerat que per a determinar si existix, o no, una activitat econòmica, han de prendre com a criteri el que s'establix en l'art. 5.1 de la Llei de l'Impost de societats (Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de societats, d'ara en avant, LIS):

“En el cas d'arrendament d'immobles, s'entendrà que existix activitat econòmica, únicament quan per a la seua ordenació s'utilitze, almenys, una persona ocupada amb contracte laboral i jornada completa.”

És cert que la Direcció General de Tributs locals, en Consulta Vinculant V0377-19, de 21 de febrer de 2019 va considerar que no es desenrotllava una activitat econòmica en esta mena d'arrendaments, però esta resolució és anterior a la Sentència del Tribunal Suprem de 23 de juliol de 2020, que hem citat en relació amb el règim del IS d'Entitats d'arrendament de vivendes. En efecte, hem de

dissentir d'este criteri, ja que les vivendes estan afectes precisament, com la pròpia consulta indica, a l'activitat d'arrendament, que es tracta d'una activitat econòmica.

Doncs bé, des del nostre punt de vista, i en això coincidim amb el Tribunal Suprem, no cal traslladar este concepte fora de l'Impost de societats on, no l'oblidem, té un objectiu molt concret, i és delinear els supòsits d'Empreses patrimonials (les antigament conegudes com de “mera tinença de béns”) respecte de la resta d'empreses.

En primer lloc, el concepte no és extrapolable un altre impost, donada l'autonomia entre els diferents tributs, que fa que el concepte no tinga per què ser aplicable: fins i tot en l'Impost directe complementari, l'Impost sobre la Renda de les persones físiques (d'ara en avant, IRPF), s'ha hagut d'incloure una regulació similar, abundant en la idea que l'art. 5.1 només s'aplica a l'Impost de societats i no a la resta. No constituïx una clàusula general del sistema tributari.

És molt més lògic acudir per a esta interpretació, al sistema tributari local, i en este sentit, l'activitat d'arrendament de vivendes és una activitat econòmica gravada en l'Impost sobre Activitats Econòmiques, contemplada específicament com a activitat empresarial amb l'epígraf 861.1 *Lloguer de vivendes*. I així han de declarar-ho les cooperatives en la seua declaració censal davant l'Agència tributària estatal.

Finalment, fins i tot en el cas que es considere que s'han de complir els requisits establits per a l'Impost de societats, ha de tindre's en compte que, sobre este particular, la Direcció General de Tributs, en diverses Resolucions a Consultes vinculants, ha considerat que també existix activitat econòmica, en el cas d'activitat exclusiva d'arrendament:

“.... en la mesura en què l'entitat té externalitzada la seua gestió i tal com s'assenyala en l'escrit de consulta, l'activitat d'arrendament d'immobles requereix, donada la dimensió de l'activitat a desenrotllar per la consultant i el volum i importància dels seus ingressos, de la disposició d'una organització empresarial, tenint en compte que es tracta de diversos centres comercials. Així mateix, la gestió de béns immobles d'una certa importància se subcontracta amb tercers professionalment dedicats a la gestió d'actius, substituint a la contractació d'un empleat ja que este model resulta més eficient.”

(Entre altres, Consultes V3385-2015, V1483-16 i V3860-16)

Per tant, el requisit es pot complir externalitzant la gestió a una altra empresa, sempre que se subcontracte amb professionals, i que la dimensió de l'activitat justifique esta externalització per a ser un model més eficient. Fins i tot quan l'Entitat gestora de l'arrendament està vinculada a la que realitza l'activitat (Vegeu la Consulta núm. V3744/2015 de 26 Novembre 2015).

4.3. Bonificació en l'IBI per als béns immobles dedicats a lloguer amb renda limitada per una norma jurídica

Este supòsit, contemplat en l'apartat 6 de l'article 74 del TRLHL, va ser introduït per l'article 4.3 del Decret llei 7/2019, d'1 de març, de mesures urgents en matèria de vivenda i lloguer. L'exposició de Motius deia sobre este tema:

I, finalment, es crea una bonificació potestativa de fins al 95 per cent per als immobles destinats a lloguer de vivenda amb renda limitada per una norma jurídica, a la qual podran acollir-se les vivendes subjectes a règims de protecció pública en lloguer o vivendes en lloguer social en les quals la renda està limitada per un determinat marc normatiu.

Això és, ja en l'Exposició de Motius es preveia per a les vivendes en protecció pública de lloguer, o per a les vivendes en lloguer social, la qual cosa deixa veure amb claredat que els dos conceptes no són el mateix per a la norma, i que, per tant, caben vivendes de lloguer social anara dels règims de protecció pública.

Doncs bé, el text del precepte és el següent:

6. Els ajuntaments mitjançant ordenança fiscal podran establir una bonificació de fins al 95 per cent en la quota íntegra de l'impost per als béns immobles d'ús residencial destinats a lloguer de vivenda amb renda limitada per una norma jurídica.

També ací no sembla que es contemple únicament a la vivenda de protecció oficial, ja que esta té prevista una bonificació obligatòria del 50% de la quota en l'article 73 de la mateixa llei, si bé a la mateixa es podria addicionar, de manera potestativa per l'Ajuntament, una superior en virtut d'este art. 74.6. Però el fet que la norma parla de “renda limitada per una norma jurídica” i no expressament de la protecció oficial, com fa en l'article 73, ens fa veure que no és aplicable únicament a esta.

Doncs bé, en la mesura en què la cooperativa de vivendes en cessió d'ús cedisca les vivendes dins del marc de la protecció oficial o un règim similar, sens dubte podria ser-li aplicable esta bonificació. El dubte es planteja quan la cooperativa no està funcionant dins d'un d'estos règims. En eixe cas, podria entendre's que existix una “renda limitada per una norma jurídica” en el règim aplicable a la pròpia cooperativa, en virtut de la seua normativa reguladora.

En efecte, a vegades, la normativa reguladora de les cooperatives de vivendes estableix, amb diferents fórmules, que estes procuraran la vivenda als seus socis a preu de cost, la qual cosa suposa una important limitació, tenint en compte que en el règim de protecció oficial o protecció pública es permet un marge de benefici empresarial al propietari. En estos casos, considerem que es complix el requisit, i que, per tant, l'Ens local pot establir la bonificació.

Així, per exemple, l'article 122 de la Llei 12/2015, de 9 de juliol, de cooperatives de Catalunya estableix que les cooperatives hauran de procurar la vivenda en els seus socis a preu de cost:

Article 122. Objecte.

1. *Són cooperatives de vivendes les que tenen l'objecte de procurar a preu de cost vivendes, servicis o edificacions complementàries als seus socis, organitzar el seu ús referent als elements comuns, i regular la seua administració, conservació i millora.*

En el mateix sentit, l'article 97 de la llei 14/2011, de 23 de desembre de Societats cooperatives Andalusès:

Article 97. Cooperatives de vivendes. Concepte i característiques generals.

1. *Són societats cooperatives de vivendes aquelles que tenen per objecte procurar vivendes a preu de cost, exclusivament als seus socis i sòcies.(...).*

També el art 135 de la llei 11/2010, de 4 de novembre, de cooperatives de Castella-la Manxa:

Article 135. Objecte i àmbit.

1. *Són aquelles que tenen per objecte procurar a preu de cost, exclusivament als seus socis, vivendes o locals, edificacions i instal·lacions complementàries, tant noves com rehabilitades.*

L'art. 116 de la Llei 2/2023, de 24 de febrer, de cooperatives de Madrid:

Article 116. Cooperatives de vivendes.

1. *Les cooperatives de vivendes són aquelles que tenen per objecte procurar a preu de cost i, exclusivament als seus socis, vivendes i/o locals o edificacions i instal·lacions complementàries; millorar, conservar i administrar estos immobles i els elements comuns; i crear i prestar els servicis corresponents, podent també realitzar la rehabilitació de vivendes, locals i altres edificacions i instal·lacions destinades a ells.*

O l'article 129 de la Llei 4/2001, de Cooperatives de La Rioja:

Article 129 ter. Cooperatives de vivenda en cessió d'ús.

1. *Són cooperatives de vivendes de cessió d'ús les que conserven la propietat en ple domini o qualsevol altre dret sobre el sòl i/o l'edificació, i procuren a preu de cost a les persones sòcies usuàries i, si és el cas, a la resta de membres de la unitat de convivència l'ús particular de les vivendes com a residència habitual i permanent, l'ús de dependències susceptibles d'aprofitament particular, juntament amb l'ús compartit dels espais i dependències comunes, que haurà de ser regulat bé en els estatuts o reglament.*