

MOOC

«Introducción a la vivienda cooperativa en cesión de uso»



4. RÉGIMEN FISCAL



Módulo 4. Régimen Fiscal.

UNIDAD 4. BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN LA IMPOSICIÓN LOCAL.

El Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el cual se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (de ahora en adelante, TRLHL) prevé determinadas bonificaciones potestativas para las Entidades locales, en el Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras, en su artículo 103.2 a):

2. Las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto:

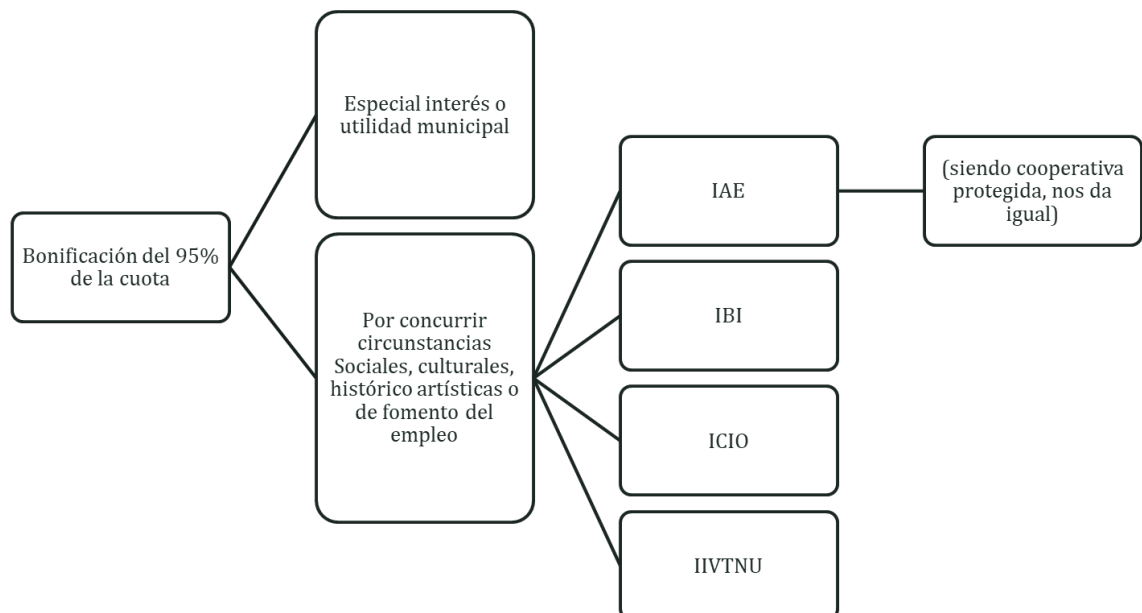
a) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal para concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de la ocupación que justifiquen tal declaración. Corresponderá esta declaración al Pleno de

la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Pues bien, las Leyes 16/2012 de 27 de diciembre, y 16/2013, de 29 de octubre, modificando el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, crearon nuevas bonificaciones potestativas de hasta el 95% sobre las cuotas del IBI, IAE y IMIVTNU, basándose en esta bonificación tradicionalmente regulada para el ICIO, en los casos en que “...exista diferente vinculación con actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración”.

Las bonificaciones son potestativas para el Ayuntamiento: esto es, la norma le da permiso para establecerlas, pero puede no hacerlo. En el caso de que sí quiera hacerlo, deberá recogerse en la correspondiente Ordenanza fiscal. Además de potestativa, la bonificación se define en la norma como rogada; por lo que la cooperativa deberá solicitarlas al Ayuntamiento, sin que éste deba aplicarlas de oficio.

Para las cooperativas de viviendas en cesión de uso no resultaría especialmente interesante la bonificación en el IAE, dado que, como cooperativas protegidas, ya tienen acceso a la prevista en el art. 33.4 de la ley 20/1990, que prevé directamente una bonificación del 95% de la cuota y los recargos en este impuesto, obligatoria para el Ente local.



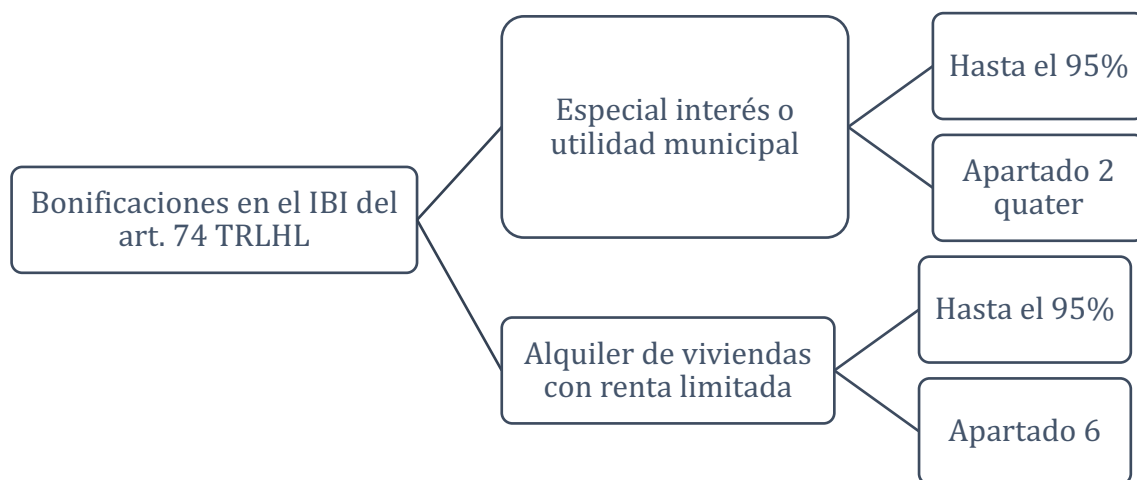
Por el contrario, para ellas, y dada la importancia del inmueble en su actividad, resultan especialmente importantes las posibles bonificaciones en el ICIO

y el Impuesto sobre Bienes inmuebles. Así, en el artículo 74, acerca del Impuesto sobre Bienes inmuebles, en su apartado 2 quáter, se recoge esta bonificación por razones de interés o utilidad municipal:

2 quáter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles en los que se desarrollan actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal para concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de la ocupación que justifiquen tal declaración. Corresponderá esta declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Pero existen otras posibles bonificaciones en el IBI, reguladas en el TRLHL, que podrían ser aplicables a las cooperativas de viviendas en cesión de uso: efectivamente, el mismo artículo 74, en su apartado 6, prevé otra bonificación potestativa de hasta el 95% para los inmuebles dedicados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica.

6. Los ayuntamientos mediante ordenanza fiscal podrán establecer una bonificación de hasta el 95 por ciento en la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles de uso residencial destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica.



4.1 - Bonificación del ICIO por especial interés o utilidad municipal.

Veamos los elementos necesarios para la posible aplicación, por el ayuntamiento, de esta bonificación, que, en todo caso, recordemos, es de establecimiento potestativo para el mismo. El TRLHL en el art. 103.2.a), exige que

concurran "...circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de la ocupación que justifiquen tal declaración".

Pues bien, en principio, las cooperativas de viviendas en cesión de uso parecerían poder ser candidatas a esta declaración y para la consiguiente aplicación de la bonificación, si el Ayuntamiento así lo considerara, fundamentándose en la existencia de circunstancias sociales. Incluso, en algunas Comunidades autónomas se explicita en alguna norma jurídica el alineamiento de estas cooperativas con el interés general: por ejemplo, en el art. 16 de la ley 3/2023, de 13 de abril, de la Comunidad Valenciana se las incluye entre las viviendas colaborativas "de interés social" cuando cumplen ciertas características. Por otra parte, las cooperativas de viviendas en cesión de uso, en su mayoría, podrían ser calificadas de "promotores sociales" de viviendas, según lo dispuesto en el art. 51 de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda de Cataluña.

Artículo 51 Los promotores sociales de viviendas

1. A los efectos de esta ley, son promotores sociales de viviendas los promotores que, cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 50, llevan a cabo promociones de obra nueva o de rehabilitación de viviendas que, al amparo de los planes de vivienda, se orientan a incrementar la oferta de viviendas con protección oficial en Cataluña, de manera principal, habitual, estable en el tiempo y concertada con el Gobierno.

2. Tienen la condición de promotores sociales de viviendas:

a) El Instituto Catalán del Suelo, los ayuntamientos, las sociedades y los patronatos municipales de viviendas, las cooperativas de viviendas y las entidades urbanísticas especiales.

También el Parlamento de Cataluña ha destacado la labor social del cooperativismo de viviendas en cesión de uso en su Resolución 374/XIV sobre el reconocimiento y el impulso de la vivienda cooperativa en cesión de uso número 250-00458/13, de 18.05.2022.

Y así lo han entendido algunos Ayuntamientos, que han aplicado la bonificación a las mencionadas cooperativas.

En este sentido, el Ayuntamiento de Barcelona, en su Ordenanza fiscal del Impuesto sobre Bienes inmuebles para 2023, en su artículo 9, (y que considera que se realiza una actividad económica en el alquiler social) establece:

1. Alquiler social: Los bienes inmuebles en los cuales se desarrolle una actividad económica destinada al alquiler social de viviendas, ya sean gestionados por la Bolsa de vivienda de alquiler de Barcelona, por entidades o empresas de titularidad pública o bien por otros sujetos privados cuando estén incluidos en otros programas municipales o cuando provengan otros acuerdos de colaboración público-privada, o

destinada a la cesión de uso de viviendas por parte de cooperativas de vivienda en cesión de uso de entidades sin ánimo de lucro y de iniciativa social, podrán disfrutar de una bonificación del 95% en la cuota, con carácter indefinido, previa solicitud del sujeto pasivo, y dado que estas actividades económicas sean declaradas de especial interés o utilidad municipal para concurrir circunstancias sociales que justifican esta declaración. El acuerdo de declaración de especial interés o utilidad municipal será adoptado por la Comisión del Consejo Municipal que tenga la competencia en materia de Hacienda. La bonificación tendrá efectos en el ejercicio siguiente en el cual se presente la solicitud en los casos de recibos de padrón y desde la fecha inicial del periodo liquidado en los casos de nueva liquidación.

Quien goce de esta bonificación quedará obligado/mujer a comunicar en el Ayuntamiento las variaciones que se produzcan y que tengan trascendencia sobre esta, sin perjuicio del reintegro a la hacienda local del importe y los intereses de demora que resultan de aplicación.

El ayuntamiento de Sevilla, en su Ordenanza fiscal del Impuesto sobre Bienes inmuebles para 2024, prevé la aplicación de esta bonificación para el alquiler social:

Artículo 14.- Bonificación para viviendas de alquiler gestionadas por entidades o empresas Podrán ser declaradas actividades de especial interés o utilidad pública municipal, para incurrir en esto circunstancias sociales que lo justifican, las actividades de arrendamiento de viviendas gestionadas por entidades o empresas, que gestionan 8 viviendas en régimen de alquiler sujetos a cualquier régimen de protección pública previsto por la normativa. Estas entidades, empresas o los titulares de las viviendas, en su caso, tendrán derecho a una bonificación del 95% de la cuota íntegra del impuesto de aquellos inmuebles que sean objeto de contratos de alquiler. La declaración de especial interés municipal tendrá que solicitarse por las entidades o empresas hasta el 31 de enero del ejercicio fiscal para el cual se solicita la bonificación y tendrá que ser aprobada por el Pleno del Ayuntamiento en conformidad con lo previsto en la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

También podemos citar, en este sentido, la regulación del Ayuntamiento de Novelda:

6.3 Bonificación a viviendas de tipo social y alquiler social.

En aplicación del artículo 74.2 quáter del RD-Ley. 2/2004, de 5 de marzo, y en vista de la solicitud de la Entitat d'Infraestructures de la Generalitat Valenciana (EIGE), tendrán derecho a una bonificación del 95% de la cuota íntegra del impuesto, por el desarrollo de actividades de especial interés o utilidad municipal, aquellos inmuebles propiedad de la Generalitat Valenciana destinados a vivienda social o alquiler social. La declaración exprés del Pleno, que exige la ley, se entenderá aprobada y realizada en la sesión en que se apruebe la actual ordenanza fiscal. Esta bonificación se gestionará cada ejercicio por la oficina gestora del impuesto, pero requerirá relación de viviendas e informe anual por parte de la Consellería de Vivienda, Obras

Públicas y Vertebración del Territorio, o cualquier ente instrumental de esta, al cual se adjuntará informe previo favorable de los servicios sociales del Ayuntamiento de Novelda para cada una de las viviendas, confirmando las circunstancias, uso y ocupación efectiva como vivienda de tipo social o alquiler social.

4.2 - Bonificación por especial interés o utilidad municipal en el IBI.

Para el Impuesto sobre Bienes inmuebles, la bonificación, también potestativa, está contemplada en el apartado 2 quater del artículo 74, que fue introducido por el arte. 14.4 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

El apartado es del siguiente tenor:

2 quáter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles en los cuales se desarrollan actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal para concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de la ocupación que justifiquen tal declaración. Corresponderá esta declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Veamos los elementos necesarios para la aplicación de la bonificación:

En primer lugar, tiene que incorporarse la previsión de su existencia en la Ordenanza municipal, para lo cual tiene que realizarse previamente por la Corporación, a instancia del sujeto pasivo, una declaración de especial interés o utilidad municipal.

Para esta declaración tienen que existir los siguientes elementos:

- 1) Existencia de un inmueble donde se realizan actividades económicas
- 2) Que esta declaración se fundamente en la existencia de circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de la ocupación.

Ya hemos visto anteriormente que el especial interés o utilidad municipal, por razones sociales, estaba suficientemente justificado en relación con las cooperativas de viviendas en cesión de uso. Veamos ahora el requisito de la existencia de un inmueble donde se desarrolle una actividad económica. La existencia de un inmueble no requiere de mayor explicación. Sin embargo, sí que conviene aclarar la realización, o no, de una actividad económica por parte de la cooperativa de viviendas en cesión de uso.

Algunos Ayuntamientos han considerado que para determinar si existe, o no, una actividad económica, tienen que tomar como criterio lo establecido en el arte. 5.1 de la Ley del Impuesto sobre sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades, de ahora en adelante, LIS):

“En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona ocupada con contrato laboral y jornada completa.”

Es cierto que la Dirección General de Tributos locales, en Consulta Vinculante V0377-19, de 21 de febrero de 2019 consideró que no se desarrollaba una actividad económica en este tipo de arrendamientos, pero esta resolución es anterior a la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, que hemos citado en relación con el régimen del IS de Entidades de arrendamiento de viviendas. En efecto, tenemos que disentir de este criterio, ya que las viviendas están afectas precisamente, como la propia consulta indica, a la actividad de arrendamiento, que se trata de una actividad económica.

Pues bien, desde nuestro punto de vista, y en ello coincidimos con el Tribunal Supremo, no hay que trasladar este concepto fuera del Impuesto sobre sociedades donde, no lo olvidamos, tiene un objetivo muy concreto, y es delinear los supuestos de Empresas patrimoniales (las antiguamente conocidas como de “mera tenencia de bienes”) respecto del resto de empresas.

En primer lugar, el concepto no es extrapolable otro impuesto, dada la autonomía entre los diferentes tributos, que hace que el concepto no tenga por qué ser aplicable: incluso en el Impuesto directo complementario, el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (de ahora en adelante, IRPF), se ha tenido que incluir una regulación similar, abundando en la idea que el art. 5.1 solo se aplica al Impuesto sobre sociedades y no al resto. No constituye una cláusula general del sistema tributario.

Es mucho más lógico acudir para esta interpretación, al sistema tributario local, y en este sentido, la actividad de arrendamiento de viviendas es una actividad económica grabada en el Impuesto sobre Actividades Económicas, contemplada específicamente como actividad empresarial con el epígrafe 861.1 *Alquiler de viviendas*. Y así tienen que declararlo las cooperativas en su declaración censal ante la Agencia tributaria estatal.

Finalmente, incluso en el supuesto de que se considere que se tienen que cumplir los requisitos establecidos para el Impuesto sobre sociedades, tiene que tenerse en cuenta que, sobre este particular, la Dirección General de Tributos, en varias Resoluciones a Consultas vinculantes, ha considerado que también existe actividad económica, en el caso de actividad exclusiva de arrendamiento:

“... en la medida en que la entidad tiene externalizada su gestión y tal como se señala en el escrito de consulta, la actividad de arrendamiento de inmuebles requiere, dada la dimensión de la actividad a desarrollar por la consultante y el volumen e importancia de sus ingresos, de la disposición de una organización empresarial, teniendo en cuenta que se trata de varios centros comerciales. Así mismo, la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia se subcontrata con terceros profesionalmente

dedicados a la gestión de activos, sustituyendo a la contratación de un empleado por cuanto este modelo resulta más eficiente.”

(Entre otros, Consultas V3385-2015, V1483-16 y V3860-16)

Por lo tanto, el requisito se puede cumplir externalizando la gestión a otra empresa, siempre que se subcontrate con profesionales, y que la dimensión de la actividad justifique esta externalización para ser un modelo más eficiente. Incluso cuando la Entidad gestora del arrendamiento está vinculada a la que realiza la actividad (Véase la Consulta n.º V3744/2015 de 26 Noviembre 2015).

4.3 - Bonificación en el IBI para los bienes inmuebles dedicados a alquiler con renta limitada por una norma jurídica.

Este supuesto, contemplado en el apartado 6 del artículo 74 del TRLHL, fue introducido por el artículo 4.3 del Decreto Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler. La exposición de Motivos decía sobre este tema:

Y, finalmente, se crea una bonificación potestativa de hasta el 95 por ciento para los inmuebles destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica, a la cual podrán acogerse las viviendas sujetas a regímenes de protección pública en alquiler o viviendas en alquiler social en las cuales la renta está limitada por un determinado marco normativo.

Esto es, ya en la Exposición de Motivos se preveía para las viviendas en protección pública de alquiler, o para las viviendas en alquiler social, lo que deja ver con claridad que ambos conceptos no son el mismo para la norma, y que, por tanto, caben viviendas de alquiler social fuera de los regímenes de protección pública.

Pues bien, el texto del precepto es el siguiente:

6. Los ayuntamientos mediante ordenanza fiscal podrán establecer una bonificación de hasta el 95 por ciento en la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles de uso residencial destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica.

También aquí no parece que se contemple únicamente a la vivienda de protección oficial, ya que ésta tiene prevista una bonificación obligatoria del 50% de la cuota en el artículo 73 de la misma ley, si bien a la misma se podría adicionar, de manera potestativa por el Ayuntamiento, una superior en virtud de este art. 74.6. Pero el hecho que la norma habla de “renta limitada por una norma jurídica” y no expresamente de la protección oficial, como hace en el artículo 73, nos hace ver que no es aplicable únicamente a esta.

Pues bien, en la medida en que la cooperativa de viviendas en cesión de uso ceda las viviendas dentro del marco de la protección oficial o un régimen similar, sin duda podría serle aplicable esta bonificación. La duda se plantea cuando la

cooperativa no está funcionando dentro de uno de estos regímenes. En ese caso, podría entenderse que existe una “renta limitada por una norma jurídica” en el régimen aplicable a la propia cooperativa, en virtud de su normativa reguladora.

En efecto, en ocasiones, la normativa reguladora de las cooperativas de viviendas establece, con distintas fórmulas, que éstas procurarán la vivienda a sus socios a precio de coste, lo cual supone una importante limitación, teniendo en cuenta que en el régimen de protección oficial o protección pública se permite un margen de beneficio empresarial al propietario. En estos casos, consideramos que se cumple el requisito, y que, por tanto, el Ente local puede establecer la bonificación.

Así, por ejemplo, el artículo 122 de la Ley 12/2015, de 9 de julio, de cooperativas de Cataluña establece que las cooperativas tendrán que procurar la vivienda en sus socios a precio de coste:

Artículo 122. Objeto.

- 1. Son cooperativas de viviendas las que tienen el objeto de procurar a precio de coste viviendas, servicios o edificaciones complementarias a sus socios, organizar su uso en lo referente a los elementos comunes, y regular su administración, conservación y mejora.*

En el mismo sentido, el artículo 97 de la ley 14/2011, de 23 de diciembre de Sociedades cooperativas Andaluzas:

Artículo 97. Cooperativas de viviendas. Concepto y características generales.

- 1. Son sociedades cooperativas de viviendas aquellas que tienen por objeto procurar viviendas a precio de coste, exclusivamente a sus socios y socias.(...).*

También el art 135 de la ley 11/2010, de 4 de noviembre, de cooperativas de Castilla-La Mancha:

Artículo 135. Objeto y ámbito.

- 1. Son aquéllas que tienen por objeto procurar a precio de coste, exclusivamente a sus socios, viviendas o locales, edificaciones e instalaciones complementarias, tanto nuevas como rehabilitadas.*

El art. 116 de la Ley 2/2023, de 24 de febrero, de cooperativas de Madrid:

Artículo 116. Cooperativas de viviendas.

- 1. Las cooperativas de viviendas son aquellas que tienen por objeto procurar a precio de coste y, exclusivamente a sus socios, viviendas y/o locales o edificaciones e instalaciones complementarias; mejorar, conservar y administrar dichos inmuebles y los elementos comunes; y crear y prestar los servicios correspondientes, pudiendo también realizar la rehabilitación de viviendas, locales y otras edificaciones e instalaciones destinadas a ellos.*

O el artículo 129 de la Ley 4/2001, de Cooperativas de La Rioja:

Artículo 129 ter. Cooperativas de vivienda en cesión de uso.

1. Son cooperativas de viviendas de cesión de uso las que conservan la propiedad en pleno dominio o cualquier otro derecho sobre el suelo y/o la edificación, y procuran a precio de coste a las personas socias usuarias y, en su caso, al resto de miembros de la unidad de convivencia el uso particular de las viviendas como residencia habitual y permanente, el uso de dependencias susceptibles de aprovechamiento particular, junto con el uso compartido de los espacios y dependencias comunes, que deberá ser regulado bien en los estatutos o reglamento.