

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-12-027-2

**LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES
DE SERVICIOS DE LAS SOCIEDADES
COOPERATIVAS A LOS AYUNTAMIENTOS A
EFECTOS DEL IVA. ESPECIAL REFERENCIA
A LAS COOPERATIVAS DE VIVIENDA**

*Autoras: Marta Patricia Moya-Angeler Pérez-Mateos
María José Portillo Navarro
Universidad de Murcia*

DOC. n.º 6/2012



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
 2. LAS COOPERATIVAS. ANTECEDENTES, COMPETENCIAS Y TIPOS
 3. EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS
 - 3.1. Las cooperativas como sujetos pasivos del IVA
 - 3.1.1. Aspectos generales
 - 3.1.2. Exenciones y consideración de entidad de carácter social
 - 3.1.3. Especial referencia a las cooperativas de viviendas
 4. EL IVA Y LOS ENTES LOCALES
 5. RELACIÓN ENTRE LAS COOPERATIVAS DE VIVIENDAS Y LOS AYUNTAMIENTOS
 - 5.1. La obligación de cesión de terrenos a los ayuntamientos
 - 5.1.1. Cesión obligatoria y gratuita al ayuntamiento
 - 5.1.2. Cesión realizada por el ayuntamiento
 - 5.1.3. Cesión aprovechamiento urbanístico
 - 5.2. La permuta
 - 5.3. La expropiación
 6. CONCLUSIONES
- BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

En el presente trabajo de investigación abordamos la naturaleza Jurídico- fiscal de las empresas de economía social y más concretamente, de las sociedades cooperativas, así como su relación tributaria con las entidades locales a efectos del IVA, haciendo referencia a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizan las cooperativas en general, y en especial las cooperativas de viviendas en el ámbito inmobiliario, a las entidades locales, las cuales constituyen operaciones relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuyo tratamiento no ha sido lo suficientemente desarrollado hasta el momento, por lo que consideramos que es necesaria una mayor profundización y conocimiento de la materia para ahondar en aquellas cuestiones tan comunes y complejas a efectos del Impuesto.

Palabras clave: Cooperativa, Ayuntamiento, Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones inmobiliarias.

Claves econlit: H250, H710, K340, L330, L740, N640.

1. INTRODUCCIÓN¹

En numerosas ocasiones, las empresas de economía social en general y las cooperativas en particular en el desarrollo de su actividad económica realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a las entidades locales, las cuales gozan de un tratamiento diferenciado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que serán objeto de análisis en el presente trabajo.

En este sentido, podemos definir a las empresas de economía social como organizaciones empresariales democráticas, cimentadas en la valoración de la persona y en su entorno local, cuya característica destacable se basa en el reparto de los beneficios obtenidos en la actividad entre todos sus integrantes. Estas empresas de economía social fueron creadas con el objetivo de favorecer la cohesión social; es decir, la creación de empleo y estabilidad, así como la integración social en sus organizaciones de personas discapacitadas o en riesgo de exclusión social.

Dentro de las empresas de economía social, nos encontramos con una amplia tipología de organizaciones, como son las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo alguna actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios de primacía de las personas y del fin social sobre el capital, aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica, promoción de la solidaridad interna y con la sociedad, así como la independencia respecto a los poderes públicos².

Las cooperativas, son instituciones socioeconómicas que han de hacer frente a las constantes transformaciones que se producen en el mundo actual, tal y como describe el legislador en la Exposición de motivos de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas. Los cambios tecnológicos, económicos y en la organización de trabajo que dan especial protagonismo a las pequeñas y medianas empresas, junto a la aparición de los nuevos yacimientos de empleo, abren a las cooperativas amplias expectativas para su expansión, pero a la vez, exigen que su formulación jurídica encuentre sólidos soportes para su consolidación como empresa.

La Constitución Española de 1978, acoge la forma cooperativa -artículo 129.2- ordenando a los poderes públicos el fomento de las diversas formas de participación en la empresa, mediante una legislación adecuada de las cooperativas, estableciendo los medios de producción que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad. Se intenta promover el fomento del cooperativismo como fórmula que facilite la integración económica y laboral, haciendo perfectamente compatibles los requisitos de rentabilidad y competitividad propios de las economías más desarrolladas, con los valores que dan forma a las cooperativas.

El legislador emplaza a los poderes públicos a apoyar esta modalidad, ofreciendo respaldo constitucional a una de las cuestiones más controvertidas de las que afectan a las sociedades cooperativas: su favorable tratamiento fiscal.

El objetivo de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas -en adelante LC- es precisamente, que los valores que encarna la figura histórica del cooperativismo, sean compatibles y guarden un adecuado equilibrio con el fin último del conjunto de socios, que es la rentabilidad económica y el éxito de su proyecto empresarial. Esta ley, de ámbito estatal, se aplica a las Comunidades Autónomas que carezcan de regulación propia relativa a este ámbito y a las cooperativas que realicen sus actividades en varias Comunidades Autónomas.

Dicha ley, tiene como antecesor a la Ley General de Cooperativas 3/1987, de 2 de abril, la cual contribuyó de manera prioritaria en la aportación que supuso la adaptación a las exigencias del Estado de las Autonomías, el régimen jurídico de las cooperativas y de las posibilidades de asociación de las mismas en la nueva ley.

¹ El presente trabajo de investigación se ha realizado con la colaboración financiera de la CARM, a través del plan Regional de Ciencia y Tecnología 2007-2010 y del Instituto de Estudios Fiscales.

² Asimismo, podrán formar parte de la economía social aquellas entidades que realicen actividad económica y empresarial, cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios antes reseñados, y que sean incluidas en el catálogo de entidades elaborado por el Ministerio de Trabajo e Inmigración.

En lo referido a las competencias, la Constitución Española, hace un claro referente a la distribución de competencias en materia de cooperativas y así, algunas de las Comunidades Autónomas asumieron el papel de la regulación en materia de cooperativas, con el fin de llevar a cabo una distribución de competencias que en un principio le competen al Estado, por lo que en la actualidad encontramos una regulación estatal, que sirve de escenario general en la Ley de Cooperativas, legislación que suple a las leyes autonómicas, en el caso de que dicha Comunidad tenga su propia legislación en esta materia.

La asunción por parte de las Comunidades Autónomas de la competencia exclusiva en esta materia significa, en la práctica, que el ámbito de aplicación de la LC se limita a las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal una ley que lo regule, y en aquellas cooperativas que realicen su actividad principal en las ciudades de Ceuta y Melilla.

Esta potestad reguladora, ha sido desarrollada por diversas autonomías y así, hay Comunidades Autónomas que tienen su propia legislación, tales como Andalucía, Asturias, Aragón, Baleares, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, La Rioja, Madrid, Murcia, Navarra o el País Vasco. En el caso de Canarias, Ceuta y Melilla, carecen de autonomía en este ámbito por lo que su regulación irá orientada al mandato de la ley estatal.

Las sociedades cooperativas, tanto si han regulado o no una legislación propia, realizan actividades con otras entidades privadas y públicas. En este último caso, las cooperativas, en su relación con la Administración Pública, y en especial con las entidades locales, las cuales tienen un tratamiento peculiar en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ello, la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, y su relación con las entidades, es un tema complejo que requiere de un estudio amplio y pormenorizado, en el que las entidades de economía social, en general y las cooperativas en particular, también encuentran dificultades que pondremos de manifiesto a lo largo del presente trabajo.

Para ello, en primer lugar, realizaremos una breve referencia a los tipos de cooperativas, antecedentes y competencias, así como su régimen fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades y, especialmente, en lo relacionado con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con posterioridad, analizaremos la situación de las entidades locales a efectos del IVA, dada su naturaleza jurídica y el tratamiento diferenciado que la Ley les otorga, para continuar con las relaciones a efectos del mencionado tributo entre las cooperativas y las entidades locales, especialmente en lo referido a las cooperativas de viviendas.

2. LAS COOPERATIVAS. ANTECEDENTES, COMPETENCIAS Y TIPOS

Tal y como apuntábamos con anterioridad, las cooperativas se encuentran catalogadas como una de las organizaciones empresariales que componen la economía social, basada principalmente en principios democráticos como la adhesión voluntaria y abierta de los socios al mismo, gestión democrática, participación económica de los socios, educación, formación e información e interés por la comunidad.

No obstante, antes de proceder a analizar y estudiar el ámbito aplicable, tipología y definición de las cooperativas, consideramos de interés ahondar en el concepto de la economía social, regulado en el artículo segundo de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, de cuya dicción podemos extraer la consideración de economía social al conjunto de actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado lleven a cabo las entidades de economía social, que persigan el interés colectivo de sus integrantes, así como el interés general económico o social, o ambos, de conformidad con los principios que desarrollamos a continuación:

- a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social.
- b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por los socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad.

- c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad.
- d) Independencia respecto a los poderes públicos.

Seguidamente y una vez revisado el concepto de economía social y los principios que la enmarcan, procedemos a analizar las cooperativas³ como instituciones integradas en el marco de las entidades de economía social y su definición, regulada en el artículo primero de la Ley 27/1999, de 16 de julio de cooperativas. Según este precepto, las cooperativas se contemplan como sociedades constituidas por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional.

Las sociedades cooperativas podrán revestir la forma de cooperativa de primero o de segundo grado y la diferencia esencial entre una y otra estriba en que las primeras, las cooperativas de primer grado, los socios son personas físicas o jurídicas. Mientras que las cooperativas de segundo grado los socios son otras cooperativas; es decir, los asociados solamente pueden ser personas jurídicas.

En este sentido, pasamos a analizar y a desarrollar los distintos tipos de cooperativas que componen las cooperativas de primer y segundo grado. Según disposición del artículo 6 de la Ley de Cooperativas, las sociedades cooperativas de primer grado podrán clasificarse tal y como exponemos a continuación:

- a) Cooperativas de Trabajo Asociado, en las cuales el objetivo es el de proporcionar a sus socios puestos de trabajo y también podrán contar con la participación de socios colaboradores. La relación de los socios trabajadores con la cooperativa es puramente societaria.
- b) Las Cooperativas de Consumidores y Usuarios, tienen por objetivo suministrar bienes y servicios para uso o consumo de los socios y de quienes con ellos conviven así como la educación, formación y defensa de los derechos de sus socios en particular y de los consumidores y usuarios en general. Podrán ser socios de esta cooperativa las personas físicas o entidades jurídicas que tengan el carácter de destinatarios finales.
- c) Las Cooperativas de Viviendas, que tendrán por objeto la conservación, administración, edificación, instalación, suministro de servicios, y rehabilitación de las viviendas y locales, elementos, zonas o edificaciones comunes y la creación y suministros de servicios complementarios, así como la rehabilitación de viviendas, locales y edificaciones e instalaciones complementarias. En cuanto a los socios de las cooperativas de viviendas encontramos a las personas físicas, entes públicos y entidades sin ánimo de lucro, que precisen alojamiento.
- d) Las Cooperativas Agrarias, las cuales tendrán como objetivo la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural. Respecto a los socios, podrán optar a esta condición los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.
- e) Las Cooperativas de Explotación, que tendrán como objeto el aprovechamiento de las explotaciones, elementos o componentes, de la cooperativa y la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural. En este sentido, podrán ser socios de esta cooperativa las personas, titulares de derechos de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria.
- f) Las Cooperativas de Servicios. Estas cooperativas tendrán como finalidad la prestación de suministros y servicios, producción de bienes encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios. En cuanto a los socios de la misma, podrán adquirir tal condición las personas físicas o jurídicas, titulares de explotaciones industriales o de servicios y a profesionales o artistas que ejerzan su actividad por cuenta propia.

³ Para un mayor desarrollo sobre el tema la bibliografía es abundante. Citemos a modo de ejemplo a: Martín Fernández, J.: *Las cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid, 1994.

- g) Las Cooperativas del Mar, las cuales tienen como objetivo la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios. En este sentido, podrán ser socios de la referida cooperativa las personas físicas o jurídicas titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras o de industrias marítimo-pesqueras.
- h) Las Cooperativas de Transportistas, que tienen como objetivo la prestación de servicios y suministros y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las explotaciones de sus socios. Podrán ser socios de las cooperativas de Transportistas las personas físicas o jurídicas, titulares de empresas del transporte o profesionales que puedan ejercer, la actividad de transportistas.
- i) Las Cooperativas de Seguros. El objetivo de estas cooperativas se basa en el desempeño de la actividad aseguradora, siempre y cuando, cumplan con los requisitos establecidos en la legislación del seguro y, con carácter supletorio, los regulados en la Ley de Cooperativas.
- j) Las Cooperativas Sanitarias, que tienen como objetivo el desempeño de actividades concernientes al área de la salud y podrán constituirse por los prestadores de la asistencia sanitaria, por los destinatarios de la misma o por unos y otros.
- k) Las Cooperativas de Enseñanza, cuyo objetivo será el desarrollo de actividades docentes, en sus distintos niveles y modalidades. En cuanto a los socios de esta cooperativa, encontramos a los profesores y a personal no docente y de servicios, padres de los alumnos, a sus representantes legales o a los propios alumnos, y
- l) Las Cooperativas de Crédito, cuyo objeto social es el de servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las entidades de crédito.

Respecto a las cooperativas de segundo o ulterior grado, cabe aclarar que las cooperativas se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del cuarenta y cinco por ciento del total de los socios, así como los socios de trabajo. El objeto y finalidad de dichas cooperativas es el promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos, salvo en el caso de las sociedades conjuntas de estructura paritaria, en este caso, ningún socio de estas cooperativas podrá tener más del 30 por 100 del capital social de la misma.

Una vez analizados brevemente los conceptos y tipos de cooperativas, pasamos a analizar el ámbito fiscalmente tributario aplicable a las mismas.

3. EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Según lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas⁴, que regula la tributación de este tipo de entidades de economía social, podemos distinguir varias situaciones:

- a) Cooperativas sin protección fiscal. Dentro de esta clasificación podemos encontrar a las cooperativas que se encuentran afectadas por alguna de las causas de exclusión total del régimen de protección fiscal⁵. En las cuentas anuales aprobadas por la Asamblea General, la cooperativa tiene que informar sobre el cumplimiento de todas las condiciones que permitan tener la protección aplicada o las causas que han dado lugar a la pérdida de protección fiscal,

⁴ Este régimen fiscal, regulado en la Ley 20/1990, ha sido profusamente analizado en cuanto a las ventajas o desventajas que reporta a las cooperativas respecto al resto de sociedades mercantiles. En este sentido, acudir a: Rodríguez Ruiz, M. A.: "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma", CIRIEC- España. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, págs. 9-25.

⁵ Podemos consultar al respecto a: Romero Civera, A.: "La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España", CIRIEC- España. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, págs. 91-118.

tal y como dispone la Ley 20/1990 de régimen fiscal de cooperativas, en su artículo 13. Por lo tanto podemos extraer que dentro de esta categoría encontraremos a las cooperativas que no cumplen con las disposiciones reguladoras de la Ley 27/1999, así como de la Comunidad Autónoma a la que pertenezca, y por último que se encuentre dentro de las causas contempladas en el artículo 13 de la Ley 20/1990 de exclusión de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

En este sentido, serán aplicables algunas normas de ajuste en el Impuesto sobre Sociedades, tributando al tipo de gravamen general, 30 por 100.

- b) Especialmente protegidas, dentro de este tipo encontramos a las cooperativas de primer grado de trabajo asociado⁶, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra⁷, del mar y de consumidores y usuarios. Dichas cooperativas gozan de los mismos beneficios fiscales que las cooperativas protegidas, que analizamos en el siguiente apartado, así como la exención en operaciones de adquisición y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En cuanto a lo concerniente al Impuesto sobre Sociedades obtendrán una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra.
- c) Protegidas simples, en esta categoría podemos encuadrar al resto de sociedades cooperativas; es decir, las no contempladas en el resto de los grupos antes analizados como cooperativas especialmente protegidas o no protegidas. Dentro de las cooperativas protegidas simples encontramos a las cooperativas de primer grado⁸. En este sentido podemos destacar que tendrán en general dicha condición aquellas cooperativas que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley 20/1990, o de la Ley de cooperativas reguladora en su Comunidad Autónoma, así como aquellas cooperativas que no reúnan las condiciones de exclusión del artículo 13 de la Ley 20/1990⁹, y por último que no contabilicen por separado las operaciones cooperativizadas desarrolladas con terceros no socios¹⁰.

⁶ Las cooperativas de trabajo asociado, tienen una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra en el Impuesto sobre Sociedades durante los 5 primeros años de actividad social, siempre y cuando, integren, al menos un 50 por 100 de socios discapacitados y que dichos socios en el momento de constituirse la sociedad, se encuentre en situación de desempleo.

⁷ Estas cooperativas, así como las cooperativas agrarias, gozan de una bonificación del 80 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades.

⁸ Cooperativas de viviendas, de servicios, de transportistas, de seguros, sanitarias, de enseñanza, de crédito.

⁹ El cual establece que será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

- 1) No efectuar las dotaciones al fondo de reserva obligatorio y al de educación y promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.
- 2) Repartir entre los socios los fondos de reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
- 3) Aplicar cantidades del fondo de educación y promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.
- 4) Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
- 5) Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un fondo especial constituido por acuerdo de la Asamblea general.
- 6) Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.
- 7) No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los estatutos o los acuerdos de la Asamblea general.
- 8) Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.
- 9) Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, si bien el conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 % de los recursos propios de la cooperativa. Sin embargo, el Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.

¹⁰ Según disposición adicional 6.ª de la Ley 27/1999.

En cuanto a su régimen fiscal, destacar que a estas cooperativas¹¹ se les aplica algunas normas de ajuste en el Impuesto de sociedades¹² –en adelante, IS–, además de algunos beneficios fiscales¹³, siempre que no incurran en algunas de las causas de exclusión reguladas en el artículo 13 de la Ley 20/1990. En este sentido, destacar las exenciones aplicables a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁴ –desde ahora ITP/AJD–, a excepción de la cuota variable de AJD.

En cuanto al régimen fiscal aplicable a las cooperativas de segundo o ulterior grado, dependerá del tipo de asociación de las mismas, tal y como comprobaremos seguidamente:

- a) Asociación a cooperativas especialmente protegidas, serán aplicables los términos vistos anteriormente en cuanto al régimen fiscal de las mismas.
- b) Asociación a cooperativas protegidas, en este caso el régimen fiscal aplicable será el concerniente a las cooperativas protegidas.
- c) Asociación a cooperativas especialmente protegidas y protegidas, cuando se asociación ambas cooperativas el beneficio aplicable será el concerniente al de las cooperativas protegidas, además de la bonificación del 50 por 100 sobre la cuota íntegra en el IS, correspondiente a las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.

Finalmente pasamos a estudiar, las consideraciones fiscales aplicables a las cooperativas en general, lo dispuesto como hemos visto a lo largo del epígrafe en la Ley 20/1990 será de aplicación a las normas tributarias generales¹⁵, salvo lo prevenido en los regímenes forales del País Vasco y de Navarra.

En este sentido y en cuanto al Impuesto sobre Sociedades se refiere, serán aplicables una serie de ajustes a aquellas cooperativas que se hayan constituido e inscrito en el Registro de Sociedades Cooperativas del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales que corresponda, entre las reglas especiales en materia del IS, podemos destacar las siguientes:

En lo que a consideraciones generales se refiere, las cooperativas tendrán a efectos tributarios su domicilio fiscal en el lugar donde se sitúe su domicilio social, siempre y cuando, sea en este donde se encuentre centralizada su gestión administrativa y dirección empresarial, en el caso de no conocer este último, primara el lugar donde radique dicha gestión y dirección¹⁶. Una vez determinado el domicilio fiscal de la sociedad cooperativa, esta deberá ponerlo en conocimiento de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria –en lo sucesivo, AEAT– en el plazo de 30 días siguientes a su inscripción en el Registro de Cooperativas, así como su constitución, el alta en el índice de entidades jurídicas y la asignación del Código de Identificación Fiscal –desde ahora, CIF–.

¹¹ En cuanto a lo que respecta a las cooperativas de crédito, su régimen fiscal es específico, gozan de las mismas exenciones aplicables a efectos de las cooperativas protegidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Respecto al Impuesto sobre Sociedades, si la base imponible procede de los resultados cooperativos, el tipo de gravamen aplicable será el 25 por 100, si por el contrario la base imponible se corresponde con los resultados extracooperativos el tipo de gravamen aplicable será el general 30 por 100. Todo ello lo extraemos en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional 8.ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –LIS–.

¹² Dependiendo de si la base imponible se deriva de los resultados cooperativos o extracooperativos, se aplicará respectivamente el tipo impositivo del 20 por 100 o el 30 por 100. Así como obtendrán siempre que los activos sean fijos, amortizables y nuevos, y que por último, se adquieran en el plazo de 3 años a partir de su inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o de lo dispuesto en su Comunidad Autónoma correspondiente, libertad en la amortización de dichos activos.

¹³ Gozan de una bonificación del 95 por 100 de la cuota, así como de posibles recargos en el Impuesto de bienes Inmuebles de naturaleza rústica –en lo sucesivo, IBI– en las cooperativas agrarias y las de explotación comunitaria de la tierra; e Impuesto sobre Actividades Económicas –IAE–.

¹⁴ Entre los que destacamos los actos de constitución y cancelación de préstamos, las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción; y los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión. Tal y como se desprende en el artículo 56 de la Ley 27/1999 y de la consultas de la Dirección General de Tributos –DGT–, CV 17-01-08.

¹⁵ La referida Ley 20/1990, actuará con independencia y autonomía del resto; es decir, del régimen jurídico regulador en materia de sociedades cooperativas como la Ley 27/1999 de Cooperativas y la Ley 13/1989 de Cooperativas de Crédito que, como mencionamos en la introducción, serán aplicables a aquellas Comunidades Autónomas que carezcan de regulación propia esta materia, y a las cooperativas que realicen sus actividades en varias Comunidades Autónomas.

¹⁶ Por último y en caso de no ser suficiente para delimitar el domicilio fiscal de la sociedad cooperativa los anteriores puntos, deberemos acudir a lo dispuesto en la LIS.

En cuanto a la determinación de la base imponible, señalar que las operaciones realizadas por las sociedades cooperativas con sus socios, se computaran por su valor de mercado, salvo algunas especificidades¹⁷. La base imponible se constituirá separadamente en base a dos partidas¹⁸, por un lado se incluirán los resultados cooperativos¹⁹, concernientes a las operaciones realizadas por la cooperativa con sus socios en el desempeño de sus fines sociales; y por el otro los resultados extracooperativos²⁰, dentro de esta partida también se encuentran los incrementos y disminuciones patrimoniales. Por último y una vez computada la base imponible, se procede conforme al proceso liquidatorio general de la LIS.

A continuación, haremos referencia a las cooperativas y a su condición de sujetos pasivos del IVA, centrándonos en aquellos casos en los que se puede realizar una actividad que se considera exenta en atención a si se califica o no, como entidad de carácter social.

3.1. Las cooperativas como sujetos pasivos del IVA

En el presente apartado, trataremos la regulación que la LIVA dispone sobre las cooperativas, tanto a efectos de su consideración como sujeto pasivo del Impuesto como de las exenciones aplicables en concepto de la actividad social desarrollada por las cooperativas.

3.1.1. Aspectos generales

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su artículo 4, establece la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes, y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Por ello, es necesario que tenga la condición de empresario o profesional, y actúe en dicha actividad. Dicha sujeción se produce con independencia de los fines o resultados que se persigan en el desarrollo de la referida actividad²¹.

Como aclaración al concepto de actividad empresarial o profesional, el artículo 5, dispone que una actividad empresarial o profesional, es aquella que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de los bienes y servicios, no teniendo dicha consideración quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, salvo las sociedades mercantiles. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

De todo lo expuesto anteriormente, se deduce por medio del artículo 1 de la Ley de las Cooperativas, que estas instituciones socioeconómicas gozan de carácter empresarial al desarrollar actividades empresariales, ya que se trata de una sociedad compuesta por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional. La consideración de empresario o profesional otorga la condición de sujeto pasivo del IVA, según lo estableci-

¹⁷ En el caso de las cooperativas de consumidores y usuarios, de viviendas, agrarias y de aquellas otras que en virtud de sus estatutos efectúen servicios o suministros a sus socios, la valoración de sus operaciones se computara por el precio de las operaciones por el que efectivamente se hubiera realizado, no pudiendo ser inferior al coste de dichos servicios o suministros, en el caso de ser el precio inferior al coste del servicio o suministro, se aplicara el del comentado coste.

En cuanto a las cesiones de uso y aprovechamiento de bienes a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, se calcularan por la renta usual de la zona para fincas análogas.

¹⁸ Para un mayor detalle sobre este aspecto acudir a Francis Lefebvre: *Memento práctico. Fiscal*, Madrid, 2011, págs. 869-871.

¹⁹ Se calculan por la diferencia entre los ingresos y gastos fiscalmente deducibles.

²⁰ Se determinan deduciendo de los ingresos obtenidos en los rendimientos extracooperativos y en los incrementos y disminuciones patrimoniales, los gastos imputables a los mismos.

²¹ Francis Lefebvre: *Memento práctico, IVA*, Madrid, 2008, pág. 37.



do en el artículo 84 de la Ley, por la realización de entregas de bienes o prestación de servicios sujetos al Impuesto –artículo 8 y siguientes de la LIVA–.

Las cooperativas, como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido pueden realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas del tributo, tal y como se analiza en el siguiente epígrafe.

3.1.2. *Exenciones y consideraciones de entidad de carácter social*

Una vez determinado el carácter empresarial o profesional de las cooperativas, y la definición como sujetos pasivos del IVA, procedemos al estudio de las exenciones que resultan aplicables a las cooperativas con finalidad social. Esta cuestión es bastante controvertida, y buena muestra de ello son las numerosas consultas que se han planteado ante la Dirección General de Tributos. En este sentido, cabe indicar que la DGT ha resuelto finalmente en contestación a consulta, de 16 de noviembre de 2001²², la exención de las actividades de carácter social efectuadas por Cooperativas de trabajo asociado, cuando se cumpla el requisito de carecer de ánimo de lucro. Así, se señala que las cooperativas realizan actividades empresariales y tienen finalidad lucrativa, por lo que son sujetos pasivos del IVA. No obstante, el artículo 20.uno.8.º de la LIVA, regula las exenciones en operaciones interiores para las prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho público, o entidades o establecimientos privados de carácter social²³. Esta exención también comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

En caso de realizar por parte de la cooperativa alguna de las actividades de prestación de servicios de asistencia social antes mencionadas como exentas, la cooperativa deberá de reunir una serie de requisitos indispensables para pasar a considerarse como entidad o establecimiento de carácter social, y a la posterior aplicación de la referida exención. Estos requisitos están regulados en el artículo 20, apartado tres, de la Ley 37/1992, y son los siguientes:

- a) Carácter de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- b) 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.
- c) 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, salvo ciertos requisitos.

Para que una entidad sea considerada de carácter social, deberán solicitar el reconocimiento de tal consideración, según se establece en el artículo 6 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se regula el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual dispone los requisitos para tal solicitud.

²² Núm. de consulta 2046-01.

²³ Que son las siguientes:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Asistencia a exreclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos, y
- l) Cooperación para el desarrollo.

La mencionada consulta, de 16 de noviembre de 2001²⁴, concluye que la cooperativa de trabajo asociado es una figura societaria que no excluye el lucro, beneficio o excedente, tal y como prevé su normativa específica, por lo que no puede considerarse una entidad de carácter social y por lo tanto, no le resulta aplicable la exención relativa a los establecimientos de carácter social.

Por lo tanto, se entiende que una cooperativa carece de finalidad lucrativa²⁵, y en consecuencia se califica como entidad sin ánimo de lucro, si cumple los requisitos de la Ley 27/1999. Sin embargo, ello no significa que tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues para obtener dicha calificación la cooperativa deberá reunir el resto de los requisitos anteriormente mencionados, así como destinar los beneficios eventualmente obtenidos, al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza a las realizadas por la cooperativa y esta circunstancia deberá estar recogida en los estatutos.

En este sentido, la consulta vinculante, de 14 de septiembre de 2005²⁶, deja muy clara la calificación de ánimo de lucro a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, “El hecho de que una cooperativa tenga la calificación de entidad sin ánimo de lucro conforme a su legislación específica, no significa que tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido, pues para obtener dicha calificación deberá reunir el resto de requisitos que se exigen en el artículo 20, apartado tres, de la Ley 37/1992 y, en particular, en el supuesto objeto de consulta, el que los beneficios eventualmente obtenidos se destinen al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza a las realizadas por la cooperativa, y que dicha circunstancia esté recogida en los estatutos”.

Una vez cumplimentado los requisitos antes mencionados, la entidad o establecimiento calificado como entidad sin ánimo de lucro deberá solicitar el reconocimiento de su condición de carácter social, según disposición del artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre²⁷ y dicha solicitud deberá dirigirse ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal, siendo necesario el cumplimiento de una serie de requisitos para la solicitud de la exención²⁸. La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada a lo dispuesto en la LIVA, surtiendo efectos a partir de la fecha de su solicitud.

Respecto al carácter lucrativo que puedan o no tener determinadas cooperativas, como regla general, se ha defendido mayoritariamente la postura de su naturaleza lucrativa, manifestándose en este sentido el Tribunal Económico Central, en su Resolución, de 7 de febrero de 2001²⁹, la cual señala que

²⁴ Núm. de consulta 2046-01.

²⁵ Un mayor desarrollo acerca de la exención aplicable a la prestación de servicios sin finalidad lucrativa de las Entidades cooperativas a sus socios en:

Martín Fernández, J.; Martín Salcines, F. y Rodríguez Márquez, J.: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Madrid, Iustel, 2006, págs. 180-181.

²⁶ Núm. de consulta 1753-05.

²⁷ BOE del 31.

²⁸ Que son los siguientes:

- Reconocimiento de la aplicación de la exención en el caso de prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorios a las mismas, efectuados directamente a sus miembros por organismos o entidades que no tengan finalidad lucrativa.
- Escritura de constitución de la entidad u organismo correspondiente, en la que, debidamente especificados, se mencionará, entre otros requisitos, el objeto social de dicho organismo, que carecerá en cualquier caso de finalidad lucrativa, siendo el mismo de naturaleza sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.
- Estatutos o Reglamentos del organismo o entidad correspondiente.
- Certificado de inscripción de la entidad en el Registro Público correspondiente.
- Reconocimiento de la condición de entidad o establecimiento de carácter social.
- Escritura de constitución del organismo, entidad o establecimiento con mención expresa del objeto social del mismo, que tendrá, en cualquier caso, carácter social.
- Estatutos o reglamento del organismo o entidad.
- Certificado de inscripción de la entidad en el Registro Público correspondiente.
- Declaración expedida por el representante legal de la entidad, acreditando reunir los requisitos y condiciones especificados en el artículo 20.3 de la Ley 37/1992 del IVA.

²⁹ RG4127-99.

en definitiva, las cooperativas, tienen como forma jurídica la de una sociedad, cuya forma societaria no excluye el lucro, beneficio o excedente. “En el caso presente consta que los beneficios de la cooperativa se distribuyen entre los cooperativistas como rendimiento del trabajo. Resulta obligado por ello concluir que, no cumpliéndose el requisito del artículo 20.tres.1.º, no puede ser considerada la entidad como de carácter social, ni por lo tanto, ha de reconocerse la exención solicitada”.

En relación con la Resolución antes mencionada, también se pronuncia el mismo Tribunal Central en Resoluciones, de 8 de octubre de 1998³⁰, y más recientemente en Resolución, de 4 julio del 2000³¹, al considerar el carácter de estas cooperativas como de finalidad lucrativa, por la distribución de la totalidad de sus ingresos entre sus socios de trabajo. Es también opinión compartida del Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución, de 8 de mayo de 2002³² y en Resolución, de 10 de febrero de 2000, en cuyo fundamento de derecho tercero se estipula: “En esta sociedad como en las demás sociedades cooperativas existe una especie de ánimo de lucro, entendido como proyecto económico”. Asimismo, en la misma vía se manifiesta el Tribunal Supremo en su Sentencia, de 23 de septiembre de 2002, en la que declara que la cooperativa de trabajo asociado, no tiene el carácter de entidad privada de carácter social.

Por el contrario, estas posturas se ven suavizadas por las contestaciones a consulta, de 12 de febrero de 2003³³, de 13 de mayo de 2003³⁴, la SAN de 23 de enero de 2004³⁵ y la ya comentada, de 16 de noviembre de 2001, que aluden a la disposición adicional primera de la legislación de las cooperativas como excepción a la postura mayoritaria, siempre y cuando, se cumplan los requisitos determinados en el artículo 20.tres de la LIVA.

De todo lo aquí expuesto, se concluye por aplicación de las numerosas contestaciones a consultas y resoluciones que se refieren al tema, que no puede preverse la carencia de finalidad lucrativa en las operaciones realizadas bajo la forma jurídica de cooperativa. No obstante, una entidad cooperativa será considerada no lucrativa cuando cumpla con los requisitos contemplados en la disposición adicional primera de la LC, se permite la existencia de cooperativas que carezcan de ánimo de lucro, siempre y cuando, cumplan los requisitos que se exigen en el artículo 20.tres de la LIVA. Ello se deduce por contestación a la consulta ya citada, de 14 de septiembre de 2005³⁶, en la que se ratifica la aplicación de la disposición adicional primera de la LC.

En la comentada disposición, se regulan los requisitos que se exigen para obtener la calificación de sociedad cooperativa sin ánimo de lucro, siempre y cuando, gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como la realización de actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social y para ello, deben incluir en sus respectivos Estatutos las siguientes manifestaciones:

- a) Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios.
- b) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas.
- c) 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.
- d) Las retribuciones de los socios trabajadores o en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que en

³⁰ RG-2.381-95.

³¹ RG-9.739-98.

³² RG-216/00 y 3638/99, respectivamente.

³³ JUR 2003, 87605.

³⁴ Núm. de consulta 0638-03.

³⁵ JT 2004,1485.

³⁶ Núm. de consulta 1753-05.

función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Como tipo impositivo aplicable a las actividades relativas al artículo 20.uno, apartado 8 de la LIVA, en caso de no reunir los requisitos exigidos en el artículo 20.tres, artículo 6 del Reglamento del IVA, y en la disposición adicional primera de la LC, será el del 8 por 100, como bien dispone el artículo 91. Uno.2.9.º de la LIVA, “cuando no resulten exentos”.

Una vez conocido la consideración o no de entidad de carácter social y cómo se adquiere tal condición y la exención o no de las prestaciones de servicios realizadas, hemos procedido a estudiar la relación existente entre las cooperativas y las entidades locales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello, hemos realizado un análisis previo relativo a los entes locales y el IVA. Sin embargo, se hace necesario analizar en primer lugar las cooperativas de vivienda a efectos del IVA pues a la relación entre este tipo especial de cooperativas y los entes locales nos dedicaremos con posterioridad.

3.1.3. *Especial referencia a las cooperativas de vivienda*

En el presente apartado, trataremos la regulación que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone sobre las cooperativas de viviendas, tanto a efectos de su consideración como sujeto pasivo del Impuesto como a operaciones inmobiliarias se refiere.

Las cooperativas de viviendas son empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que se consideran como tales –tal y como dispone el art. 5.uno.d. de la LIVA– a 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, siendo éste el principal objeto de las cooperativas de viviendas por lo que cumplen con los requisitos que se establecen en la normativa del Impuesto acerca de la consideración de empresario y por tanto, sujeto pasivo del IVA³⁷.

Por otra parte, en lo que se refiere a las actividades de construcción, estas se consideran como actividades empresariales –tal y como establece el artículo 5.2. de la LIVA³⁸– cuya realización atribuye la condición de empresario a efectos del Impuesto.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. En este caso, nos referimos a:

- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

- 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.

Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo comentado anteriormente.

³⁷ Según Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, que modifica el apartado uno del artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

³⁸ Así la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, se encarga de modificar el artículo 5.dos de la LIVA.

De todo lo expuesto hasta el momento y atendiendo al art. 1 de la Ley de las Cooperativas, podemos afirmar que las cooperativas son instituciones socioeconómicas que gozan de carácter empresarial al desarrollar actividades empresariales, ya que se trata de una sociedad compuesta por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional. La consideración de empresario o profesional otorga la condición de sujeto pasivo del IVA, según lo establecido en el artículo 84 de la LIVA, por la realización de entregas de bienes o prestación de servicios sujetos al Impuesto –artículo 8 y siguientes de la LIVA–.

Por lo que en conclusión, podemos detraer de lo expuesto hasta el momento, que las cooperativas de viviendas son sujeto pasivo del IVA, por la realización de aquellas operaciones sujetas al tributo y por tanto, será ella y no los cooperativistas, quien deba cumplir las obligaciones formales y materiales que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece.

Una vez delimitado claramente la sujeción al IVA de las actividades económicas realizadas por las cooperativas de viviendas, hemos considerado de interés profundizar en el estudio de las operaciones que habitualmente suelen realizar las cooperativas de vivienda, y que son objeto, en numerosas ocasiones, de un profundo desconocimiento en relación a su aplicación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como pueden ser las siguientes:

1. Opción de compra de un solar, y
2. Aportaciones de los cooperativistas.

Procedemos a un breve repaso a continuación.

1. *Opción de compra de un solar.* En primer lugar, es necesario distinguir la situación en la que se encuentra la cooperativa de viviendas, en cuanto a optante o no a la compra del solar, es decir, de su consideración como empresario o no, en el momento de la opción de compra del terreno³⁹. Así, si en el momento de ejercitar la opción de compra, el sujeto no actúa como empresario por no haber adquirido la condición de empresario, -lo cual ocurrirá en el caso de no haberse iniciado la urbanización del terreno-, podremos concluir la no sujeción al hecho en cuestión, en caso contrario nos encontraremos con la sujeción a IVA.

2. *Aportaciones de los cooperativistas:* Las aportaciones o pagos anticipados, realizados a cuenta de las futuras entregas de viviendas que efectuarán los cooperativistas a la cooperativa son operaciones sujetas al tributo, por lo que la cooperativa estará obligada a repercutir el IVA devengado en el momento del cobro del anticipo. Respecto al tipo impositivo repercutible, dependerá de la condición del cooperativista, así si nos encontramos con que el cooperativista:

- Va a destinar el inmueble a vivienda habitual, el tipo aplicable será el 8 por 100⁴⁰. No obstante, para estas entregas de bienes, con efectos a partir del 20 de agosto de 2011 y con vigencia exclusiva hasta el 31 de diciembre del mismo año, será aplicable el tipo superreducido del Impuesto sobre el Valor Añadido del 4 por 100⁴¹.
- Si el uso que le dará al inmueble es el de local de negocios, el tipo repercutible será del 18 por 100.

En cuanto a las aportaciones de terrenos por parte de los cooperativistas a la cooperativa de viviendas, constituirá una entrega de bienes sujeta al IVA, cuando estén urbanizados y constituyan el patrimonio empresarial del aportante, en caso contrario estarán no sujetos. Cuando la cooperativa de viviendas aporte las viviendas a los cooperativistas, en lo que respecta a la vivienda que les corres-

³⁹ Así encontramos abundante jurisprudencia en relación al comentado asunto TSJ 2007/15961, de 9 de marzo de 2007, y TSJ 2005/137788, de 29 de junio de 2005. En referidas Sentencias, se concluye la no sujeción al Impuesto, ya que se realizan antes de que el sujeto pasivo adquiera la condición de empresario, esto es, antes de iniciarse la urbanización de los terrenos.

⁴⁰ Dicho tipo impositivo será de aplicación a las entregas de edificios aptos para su utilización como vivienda, con independencia del uso que de ellos haga el destinatario, como por ejemplo sede de una sociedad o despacho profesional.

⁴¹ Según lo establecido en la Disposición Transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011.

ponde, se considerará a efectos del Impuesto como una entrega de bienes, en la que el transmitente lo hace en su condición de empresario o profesional, transmitiendo bienes integrados en su patrimonio empresarial siendo, por tanto, una operación sujeta al tributo.

Una vez delimitada la situación a efectos del IVA de las cooperativas en general y de las cooperativas de vivienda en particular, se hace necesario efectuar un breve análisis de la situación tributaria de las entidades locales en cuanto a la regulación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizan a efectos del IVA, antes de proceder al análisis de las relaciones entre las entidades estudiadas, y a ello nos dedicamos a continuación.

4. EL IVA Y LOS ENTES LOCALES⁴²

En lo referido a las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por los entes locales a efectos del IVA cabría distinguir dos grandes grupos de operaciones:

- En un primer grupo, encontraríamos el formado por aquellas operaciones en las que el ayuntamiento realiza funciones públicas, todas ellas no sujetas a IVA en unos casos, y exentas en otros. Las cuotas soportadas correspondientes a estas operaciones no darían derecho a deducir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y
- Un segundo grupo, en el que estarían aquellas operaciones en las que el ayuntamiento realiza actividades empresariales⁴³, fundamentalmente como urbanizador de los terrenos que forman parte del patrimonio municipal del suelo, y algunas otras de carácter residual, como pueden ser las de gestión de determinados edificios públicos -teatros, cafeterías, etc.-, que se alquilan para eventos particulares, o la gestión del vertedero municipal. Estas operaciones estarían sujetas y no exentas de IVA, originando por tanto, un derecho a deducir pleno.

Esta forma de actuar, viene amparada por la doctrina de la propia Dirección General de Tributos, que en respuesta a consulta vinculante, de 25 de mayo de 2007⁴⁴, ha interpretado el régimen a aplicar a los entes públicos en la forma que vamos a exponer, partiendo de las Directivas Comunitarias, y la aplicación de la jurisprudencia comunitaria, cuya transposición a nuestro ordenamiento jurídico interno, se ha realizado a través de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que “Los Estados, las regiones, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones”.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. Sin embargo, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con determinadas actividades⁴⁵, excepto cuando el volumen de dichas actividades resulte insignificante.

El mencionado precepto ha sido objeto de diversas interpretaciones por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En este sentido, ha de destacarse la Sentencia de fecha 11 de julio de 1985,

⁴² Para un estudio profundo del tema ir a: Jiménez Compaired I.: *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, La Ley, Madrid, 2007, págs. 39- 617.

⁴³ Un análisis exhaustivo en:

Martín Fernández, J.: “Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 18, 2005, pág. 28.

Acín Ferrer, A.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Administración Local*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

Casado Ollero, G.: “El IVA y las operaciones de los entes públicos”, *Impuestos*, Vol. II, 1986, pág. 194.

⁴⁴ CV 1107-07.

⁴⁵ Que figuran en el anexo I de la Directiva comunitaria.

Asunto C-107/84, Comisión contra Alemania, y la de 26 de marzo de 1087, Asunto C-235/85, Comisión contra Holanda.

En cualquier caso, el artículo 4.5 de la Sexta Directiva -actual artículo.13.1 de la nueva Directiva comunitaria de 2006-, únicamente prevé una exención a favor de los organismos de Derecho público, tan sólo por lo que respecta a las actividades, y operaciones que llevan a cabo en su condición de autoridades públicas. Por lo tanto, y a la luz de los objetivos de la Directiva, se han de reunir acumulativamente dos requisitos para que pueda aplicarse la exención: el primer requisito que se pide, es el ejercicio de las actividades por parte de un organismo público y en segundo lugar, el ejercicio de las actividades en su condición de autoridad pública. Ello supone por un lado, que todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública y por otro, que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública.

De todo ello se deduce que en síntesis, dos son los requisitos que abrirían paso a la aplicación del artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, y son los siguientes:

- El que realice la operación deberá ser un órgano de Derecho público, y
- La operación supondrá el ejercicio de una función pública desarrollada por el órgano de Derecho público. Por lo tanto, en la medida en que se supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen “en el ejercicio de sus funciones públicas”, hay que considerar imponibles aquellas actividades que ejerzan dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado.

Por lo tanto, entiende el TJCE, que el artículo 13.1 de la Directiva comunitaria, debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público, en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades puedan ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por los particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio, ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición⁴⁶.

La incorporación del mencionado artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, al Derecho nacional, se ha realizado a través de los artículos 5 y 7.8.^º de la LIVA. En el artículo 7.8.^º, se establece la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, y la sujeción de dichas prestaciones cuando los referidos entes actúen por medio de Empresa pública, privada, mixta o en general, de empresas mercantiles.

En resumen, la aplicación conjunta de ambos requisitos a la actividad de las Administraciones Públicas –ejercicio de la actividad por parte de un ente público y que se realice en el ejercicio de una función pública– permite aislar la parte de la misma que por su marcado carácter no empresarial, resulte ajena al IVA, creando dos sectores de actividad, tal y como hemos comentado con anterioridad, uno de actividad pública, y otro en el que cabría entender que el ayuntamiento actúa con un carácter empresarial, como aquellas actuaciones situadas al margen del Derecho administrativo, así como todas aquellas en las que el ente público ejerce una competencia a los particulares, y el hecho de declarar no sujeta dicha operación pudiera dar lugar a distorsiones significativas en la competencia.

El hecho de realizar actividades sujetas, no sujetas y exentas de IVA por parte de las entidades locales implica la deducibilidad parcial del IVA soportado⁴⁷, de manera que debemos distinguir entre:

⁴⁶ En este sentido, hemos de destacar el Reglamento de Ejecución (UE) núm. 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen una serie de disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de aplicación directa y obligatoria en cada Estado miembro de la UE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo objetivo primordial consiste en asegurar la uniformidad de la aplicación del Impuesto entre los EEMM, a fin de evitar distorsiones que puedan alterar la armonización comunitaria entre los EEMM a efectos del IVA.

⁴⁷ Podemos consultar al respecto a: Rodríguez Márquez, J.: “La deducción de las cuotas del IVA soportadas por los sujetos pasivos que realizan actividades económicas y actividades no económicas: jurisprudencia del TJCE”, *Revista de Actualidad Fiscal*, núm. 14, 2009, págs. 83-88.

- Las operaciones realizadas en el marco de la actividad pública, en las que no se podría deducir cantidad alguna en concepto de IVA soportado.
- Las operaciones en las cuales el ente local se relaciona con el sector empresarial⁴⁸, pero referidas a operaciones no sujetas, en las cuales tampoco se podrá deducir el IVA soportado.
- Las partidas destinadas a la actividad empresarial sujetas y no exentas, que dan derecho a una deducción del 100 por 100 del IVA soportado, y, por último,
- Las partidas en las que no se puede definir su destino por ser comunes a ambos sectores. Estas últimas son las más complejas y en ellas vamos a justificar a continuación las distintas formas de proceder, siendo necesaria la aplicación de la regla de prorata.

De nuevo, en la contestación a consulta vinculante –desde ahora, CV– 1107-07 de la DGT, establece un criterio de actuación para las sociedades municipales que entendemos igualmente aplicable al resto de entes públicos, al ser la tipología de operaciones a desarrollar idéntica. Así, señala la DGT que estas entidades tienen un carácter dual, debiendo distinguirse del total de operaciones desarrolladas, aquellas que se encuentran no sujetas al Impuesto, y no permiten la deducción en ninguna cuantía del mismo. Y una vez que ello ha sido concretado, manifiesta el criterio a seguir para la deducción del Impuesto soportado por la realización de sus operaciones.

En este sentido, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas (actividad pública). Dichas cuotas, no serán deducibles en ninguna proporción. Por lo que en este apartado se integrarían la mayoría de los servicios o entregas de bienes, que se pudiesen contratar con este tipo de entidades, tales como: servicios sociales, educativos, deportivos, limpieza, jardinería, formación profesional, etc⁴⁹.

En segundo lugar, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen, única y exclusivamente, a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, serán deducibles íntegramente siempre que cumplan con el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 del IVA, en particular, el establecido en el artículo 97; es decir, estar en posesión de una factura, así como la necesidad de reunir la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento, por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

En tercer lugar, y en relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios, destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, y aquellas que no lo están, La deducibilidad del IVA soportado se debería determinar a través de la regla de prorata en función del porcentaje que representa la actividad empresarial respecto del total de actividades del ayuntamiento.

En el caso de bienes de inversión, estas deducciones se deberán regularizar en los ejercicios siguientes, según el porcentaje de utilización que en cada caso se determine con respecto a los mencionados bienes de inversión, hasta que finalice el periodo de regularización de 5 años en bienes muebles y de 10 años en bienes inmuebles. Respecto del IVA soportado en reparaciones y alquiler de bienes de inversión, resultaría aplicable lo dispuesto en el artículo 95.Cuatro de la LIVA, según el cual la misma regla aplicable a los bienes de inversión será de aplicación a la cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con dichos bienes, cuando se trate de gastos para la rehabilitación, renovación y reparación de los mismos, y el porcentaje de deducción, sería el mismo que el utilizado para los propios bienes de inversión.

En cuanto al proceso urbanizador se refiere, en este tipo de actuaciones, las Administraciones públicas en general y los ayuntamientos en particular, actuaran mayoritariamente como operadores privados, por lo que en estos casos el estudio será más globalizado, tratando de acoplar a estas

⁴⁸ En este sentido, acudir a: Checa González, C.: “El concepto de actividad económica a efectos del IVA (SSTJCE de 26 de junio de 2007. As. C-284/04 y C-369/04, T-Mobile Austria GMBH y otros, y Hutchinson 3G UK Ltd. y otros)”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 290, 2009, págs. 39-43.

⁴⁹ Es interesante sacar a colación a Salinas Giménez, R.: *Los ayuntamientos ante la crisis: guía de buenas prácticas*, Fundación de Asesores Locales, Málaga, 2009, págs. 155-157. En cuya obra nos relata acerca del IVA deducible.

situaciones los ya complejos casos en los que los ayuntamientos y también, cualquier Administración pública actúen como autoridad pública en el ejercicio de sus competencias. Por lo que, como regla general, en lo referido a operaciones urbanísticas, una entidad pública actuará como empresario o profesional, siempre y cuando⁵⁰, las parcelas objeto de transmisión:

- Estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el ente público en cuestión.
- Hubiesen sido urbanizadas por el ente público, pasando a ser este último empresario o profesional.

Así, en los casos en los que nos encontramos a la Administración pública como ente empresarial o profesional en la entrega de un terreno o edificación, concluiremos con la sujeción al Impuesto de ese hecho imponible, al ser realizado por un sujeto pasivo del IVA, pues son considerados como tales a los sujetos que se encargan de la urbanización de terrenos, promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente, tal y como dispone el artículo 5.Uno.d de la LIVA.

Una vez contextualizada la actividad municipal y su relación con el IVA, y la deducibilidad o no de las cuotas soportadas, procedemos en el siguiente apartado a estudiar la relación existente cuando interviene una cooperativa y, en especial una cooperativa de vivienda.

5. RELACIÓN ENTRE LAS COOPERATIVAS DE VIVIENDAS Y LOS AYUNTAMIENTOS

La definición del concepto y objeto de las cooperativas de viviendas lo encontramos en el artículo 89 de la Ley de Cooperativas 27/1999, de 16 de julio⁵¹. Este tipo de cooperativas se encuentran comprendidas en el grupo de cooperativas protegidas según disposición de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, relativa al Régimen Fiscal de las Cooperativas –en adelante, LRFC⁵²–, a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, definidas como aquellas entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas, o de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas, que tengan competencia en esta materia. No obstante, las reglas especiales para determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se aplican a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de cooperativas correspondiente, aun en el caso de que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida si bien, en este último supuesto, las cooperativas tributarán siempre al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

Las cooperativas de vivienda, para llevar a cabo su objeto social, necesitan realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. En numerosas ocasiones, esta actividad se realiza con entes locales, por lo que, antes de precisar esta relación y sus consecuencias tributarias en el IVA, se hace necesario hacer referencia a las cooperativas de viviendas y a su condición de sujetos pasivos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, centrándonos en aquellos casos en los que se puede realizar una actividad inmobiliaria en atención a la Ley del Impuesto referido.

⁵⁰ Entre muchas otras, podemos citar en su contestación a consulta, de 18 de febrero de 2001, JUR 2001, 192238.

⁵¹ El cual entiende a estas entidades como aquellas que asocian a personas físicas que precisen alojamiento y/o locales para sí y para las personas que con ellas convivan. También podrán ser socios los entes públicos y las entidades sin ánimo de lucro, que precisen alojamiento para aquellas personas que, dependientes de ellos, tengan que residir, por razón de su trabajo o función, en el entorno de una promoción cooperativa o que precisen locales para desarrollar sus actividades. Asimismo, pueden tener como objeto, incluso único –en cuyo caso podrán ser socios cualquier tipo de personas– el procurar edificaciones e instalaciones complementarias para el uso de viviendas y locales de los socios, la conservación y administración de las viviendas y locales, elementos, zonas o edificaciones comunes y la creación y suministros de servicios complementarios, así como la rehabilitación de viviendas, locales y edificaciones e instalaciones complementarias. En cuanto a sus competencias, las cooperativas de viviendas podrán adquirir, parcelar y urbanizar terrenos y en general, desarrollar cuantas actividades y trabajos sean necesarios para el cumplimiento de su objeto social.

⁵² Un análisis detallado del régimen fiscal aplicable a las Cooperativas de vivienda en :

Martín Fernández, J., y Rodríguez Márquez, J.: *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel. Madrid, 2005, págs. 112-126.

Respecto a la relación habida entre ambos sujetos en cualquier tipo de actividad, nos encontramos con dos tipos de hechos imposables:

- Por un lado, las operaciones realizadas por las cooperativas, definidas como sociedades, y
- Por otro lado, las operaciones realizadas por los ayuntamientos considerados como órganos públicos.

Conforme a la primera de las operaciones, las relaciones que se efectúan por las sociedades cooperativas y los ayuntamientos, están incluidas en el marco de una actividad económica realizada por un empresario o profesional y por tanto, una operación sujeta a IVA, pero que podría estar exenta en el caso, en el que la cooperativa, sea calificada como entidad o establecimiento de carácter social, tal y como hemos desarrollado con anterioridad.

Y como segundo hecho, nos encontramos con los órganos públicos, que a veces actúan como empresarios o profesionales y en otras, actúan en el desempeño de las funciones públicas realizando operaciones no sujetas o exentas de IVA.

La principal relación que se establece entre las entidades locales y las cooperativas de viviendas viene derivada de la obligación de cesión de terrenos a los ayuntamientos y a la inversa y al análisis de esta situación nos dedicamos a continuación.

5.1. La obligación de cesión de terrenos a los ayuntamientos

En el caso de cesiones de terrenos que se llevan a cabo, tanto de las cooperativas de viviendas al ayuntamiento, como a la inversa, podemos encontrarnos con una situación en la cual la cesión se realiza de manera gratuita o, por el contrario, de manera obligatoria. En estos casos, estudiaremos el régimen aplicable a estas situaciones desde distintos ámbitos, así como también su posterior transmisión. Así, distinguimos entre:

- a) Cesión obligatoria⁵³ y gratuita al ayuntamiento por parte de la cooperativa.
- b) Cesión realizada por el Ayuntamiento.
- c) Cesión de aprovechamiento urbanístico.
- d) Permuta.
- e) Expropiación.

Procedemos a su análisis a continuación.

5.1.1. Cesión obligatoria y gratuita al ayuntamiento por parte de la cooperativa

Las cesiones que se realizan en concepto de viales y zonas verdes se realizan de manera gratuita al destinatario, que habitualmente suele ser un ayuntamiento, aunque en otras ocasiones no lo es. Así, el destino de esos terrenos para uso viario o para zonas verdes puede tener o no como receptor al ayuntamiento. La Ley del suelo impone que el destinatario de la cesión gratuita de viales sea el ayuntamiento en los casos siguientes:

- 1) Para el viario de sistema general.
- 2) Para las actuaciones sobre suelo urbano común, donde los primitivos viales municipales, se sustituyen por los nuevos, y
- 3) En todo caso para el sistema de ejecución denominado de "cesión de viales".

En el caso de las urbanizaciones privadas, y en el caso concreto del sistema de actuación de "compensación", el destinatario puede ser indistintamente el ayuntamiento o el colectivo de propietarios que necesariamente ha de servirse de los viales, según venga establecido en el planeamiento y, en

⁵³ En este sentido, podemos acudir a: Sierra, N.: "El IVA en las cesiones obligatorias de suelo a los ayuntamientos", *Andalucía Económica*, núm. 120, 2001, pág. 100.

este último caso, la cesión por parte de este colectivo de propietarios al ayuntamiento, es una opción de este colectivo de propietarios, no una imposición, que en la Ley del Suelo de 1956 estaba perfectamente regulada y que las posteriores refundiciones no contradicen.

Por lo que se hace necesario identificar el tratamiento jurídico que a cada urbanización le corresponde; es decir, si se trata de una urbanización privada o no, el tipo de obligaciones contributivas y de derechos que le corresponde, así como los períodos de duración de tales beneficios y obligaciones. Para ello, se han de estudiar los siguientes extremos:

- 1) La naturaleza inicial del suelo sobre el que se desarrolló el planeamiento original de la urbanización.
- 2) Las previsiones contenidas en dicho planeamiento en cuanto al destino y titularidad de los viales, zonas verdes y espacios dotacionales.
- 3) El sistema de actuación adoptado para la distribución equitativa de los beneficios y cargas del planeamiento, y la fecha de constitución de la Junta encargada de su desarrollo.
- 4) Su régimen estatutario.

A partir de estos elementos, y a la luz del marco normativo aplicable considerado en su conjunto y no sesgadamente, se deduce la naturaleza jurídica de la urbanización y en consecuencia, el marco jurídico de sus derechos y obligaciones. Una vez efectuado el análisis de las circunstancias que concurren en la urbanización y determinada su naturaleza, sólo caben las tres situaciones siguientes:

- 1) Si la urbanización es privada y la junta de propietarios ha optado por cederlos al ayuntamiento, a estos propietarios les corresponde legalmente el derecho a disfrutar de los beneficios fiscales equivalentes a la deducción del 80 por 100 de todos los tributos y tasas que recaigan sobre los inmuebles de la urbanización. En cuanto al período en el que han de mantener a su costa la urbanización, se limita exactamente al tiempo de duración de tales beneficios.
- 2) Si la urbanización es privada, y su colectivo de propietarios opta por no formular cesión de viales al ayuntamiento, o esta cesión no es asumida por dicho ayuntamiento en las condiciones reguladas por la Ley del Suelo, el colectivo de propietarios ha de asumir a su cargo íntegramente su mantenimiento, aunque en tal caso el ayuntamiento no está legitimado para el cobro de las tasas municipales, como la tasa de carruajes, sobre los viales de la urbanización.
- 3) Por último, si los viales son públicos, bien porque así lo determinó el planeamiento o porque ya lo eran con anterioridad al planeamiento, el mantenimiento de la urbanización debe recaer íntegramente en el ayuntamiento desde la finalización de las obras de urbanización, y en tal caso, los propietarios deben asumir las correspondientes tasas municipales que recaigan sobre los viales.

En definitiva, los viales de estas urbanizaciones o son públicos, o son privados, en función de las circunstancias jurídicas de cada caso y de lo que haya determinado el planeamiento con el que se desarrolló originalmente la urbanización.

En cuanto a lo referente a su aplicación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por aplicación del artículo 20.uno.20º de la LIVA, se catalogarán como exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables⁵⁴, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, por lo que la entrega de estos terrenos con la mencionada finalidad por parte de la cooperativa de viviendas o por parte de la junta de propietarios, es una operación exenta de IVA.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

⁵⁴ A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

- a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

Por lo que, en conclusión, los terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, quedarán exentos y dicha exención opera, exclusivamente, en atención al destino de los terrenos, con independencia de la clase de terreno de la que se trate y en particular, de su carácter edificable o no⁵⁵. Dicha exención ha sido objeto de abundantes pronunciamientos por parte de la DGT⁵⁶.

La exención comentada, recogida en el artículo 20.uno.20º de la LIVA⁵⁷, podrá ser objeto de renuncia por parte del sujeto pasivo, por aplicación del artículo 20.dos de la LIVA, cuando el adquirente sea sujeto pasivo del Impuesto y actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, y en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

La exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido y su renuncia o no, puede resultar de gran trascendencia, según que el sujeto pasivo desee tributar por el IVA o bien por el ITP/AJD, pues si la operación se encuentra sujeta pero exenta, de ello dependerá la tributación que se asigne en IVA o bien en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. De esta manera, se podrá o bien renunciar a dicha exención tributando por tanto por IVA, o en el caso de no renunciar a la exención establecida en el IVA, se tendrá que tributar por ITPAJD, concretamente por su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, todo ello sin perjuicio de su tributación por la modalidad Actos Jurídicos Documentados cuota gradual o fija, ya que no siempre son compatibles entre los impuestos comentados. Así, nos podemos encontrar con la sujeción a IVA y AJD cuota gradual y cuota fija o por el contrario, con la sujeción a TPO y AJD cuota fija.

5.1.2. Cesión realizada por el ayuntamiento

En Resolución de 2/2000, de 22 de diciembre, la DGT describe a las transmisiones de parcelas efectuadas por parte de los ayuntamientos cuyo destino es la construcción de Hospitales, Colegios, Bibliotecas, Centros asistenciales y cualquier otro análogo, como de operaciones consistentes en la cesión gratuita de parcelas de suelo dotacional a otras entidades de Derecho público o privado, calificándolas como operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido para el ayuntamiento cedente, como bien determina el artículo 7, número 8º, de la Ley 37/1992.

En cambio, cuando el destino del terreno cedido por el ayuntamiento tiene como fin la promoción de las viviendas para la venta o alquiler, puede tener la consideración de subvención –tal y como apunta la DGT en contestación a consulta vinculante, de 19 de enero de 2006, (núm. 0107-06), por aplicación del artículo 78.dos.3 de la LIVA–, concluyendo que dicha operación se califica como de subvención vinculada al precio de las operaciones realizadas por el promotor.

Por ello, la DGT llega a la conclusión, por interpretación de la Sentencia del Tribunal de las Comunidades Europeas, de 22 de noviembre de 2002 –asunto C 184/00, ASBL Office des produits wallons, y

⁵⁵ Entre otros podemos citar a:

Rodríguez Márquez, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 58.

Guerrero Muñoz, M. D. *El IVA y los ayuntamientos: cuestiones prácticas*, La Ley, Madrid, 2010, págs. 405-419.

⁵⁶ A este respecto, contestación a consulta realizada por la DGT, de fecha 8 de abril de 1997, núm. 0672-97; de 10 de marzo de 1999, núm. 0304-99; de 17 de marzo de 2005, núm. V 0403-05.

⁵⁷ Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea.

con ayuda de las conclusiones a las que llega el Abogado General, de 27 de junio de 2001–, que la base imponible de las viviendas protegidas que fueron promovidas por quien resultó el adjudicatario de la promoción, “habrá de incluir el importe de la subvención que por dicho concepto perciba el mencionado promotor”.

Esta teoría también resulta aplicable a los casos en los cuales los terrenos se entregan para la promoción de viviendas en alquiler, en la medida en que dichas viviendas vayan a ser entregadas en concepto de explotación en virtud de contratos de arrendamiento, pero en este caso, no se incluiría en la base imponible los terrenos citados objeto de los servicios de arrendamiento.

Por último, en caso de que la contraprestación no consista en dinero, se mantendrá como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, por aplicación del artículo 79.1 de la LIVA.

5.1.3. Cesión aprovechamiento urbanístico

Para la Constitución española, el aprovechamiento urbanístico o derecho al aprovechamiento urbanístico, ha de ser entendido conforme a lo dispuesto en su artículo 33.2, el cual reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia y la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las Leyes. Así, nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos, sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las Leyes.

Por aplicación del artículo 47 de la Constitución, se establece que todos los españoles tendrán derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, siendo los poderes públicos los encargados de promover las condiciones necesarias y de establecer las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación y la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.

En cuanto a lo que respecta a la consideración de las cesiones de aprovechamiento urbanístico⁵⁸, se trata de precisar si dichas cesiones tienen la consideración de entregas de bienes, asimilándose a las de terrenos o constituyen una prestación de servicios. Dichas cesiones de los aprovechamientos por parte de los mismos al ayuntamiento podrán ser sustituidas por metálico.

La doctrina de la DGT en esta materia es clara y uniforme. Así, las contestaciones a consultas, de 28 de junio de 2002⁵⁹, y de 17 de septiembre, 20 de noviembre y 4 de diciembre de 2003⁶⁰ consideran de forma unánime, que las transferencias de aprovechamientos constituyen una entrega de bienes en la medida en que suponen la transmisión del poder de disposición sobre bienes inmuebles que antes eran propiedad de otra persona o entidad. Concretamente, la última de las Resoluciones comentadas, afirma que “en las transmisiones de aprovechamientos, lo transmitido otorga al adquirente el derecho a edificar una superficie mayor a la que tenía derecho con los inmuebles de que disponía; en definitiva, su contenido se parece más a una transmisión de terrenos edificables que a un derecho real de goce o disfrute sobre terreno determinado”. Y por tanto, se trata de una operación sujeta a efectos del IVA⁶¹.

⁵⁸ Para Jiménez Linares, M. J.: *El derecho al aprovechamiento urbanístico*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 107-183. El aprovechamiento urbanístico se entiende como aquel bien inmaterial de naturaleza inmobiliaria situado dentro del comercio de los hombres y divisible. Considerado como un derecho real, concretable físicamente en un suelo o en su defecto, económicamente facultando, en el primer caso, al titular para su goce a través de la edificación. Por lo que en principio, el titular cuenta con la facultad de enajenar el objeto que le pertenece y lo puede hacer a través de cuantos actos permitan alcanzar ese resultado, ya sea *inter vivos* o *mortis causa*, a título oneroso o gratuito.

⁵⁹ JUR 2002, 257437.

⁶⁰ JUR 2004, 9349, 21063 y 63230 respectivamente.

⁶¹ Estas transmisiones de los derechos de aprovechamiento urbanísticos, han sido muy discutidas, antes de concluir dichas transmisiones como entregas de bienes sujetas al Impuesto, tal y como exponen la gran mayoría de autores que se ocupan de esta cuestión:

Guerrero Muñoz, M. D. (2010). *Op. Cit.*, pág. 292.

Soriano Bel, J.M.: *Fiscalidad Inmobiliaria 2007-2008* (1.ª), CISS Praxis, Valencia, 2007, pág. 135.

García Novoa, C.; Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (2006). *Op. Cit.*, pág. 130-131.

5.2. La permuta

Cuando se realiza una permuta⁶² entre una cooperativa de viviendas y una entidad local, nos encontramos con dos operaciones, dado que en toda permuta existen dos contratantes. Cuando ambos ostenten la condición de sujetos pasivos del IVA por actuar ambos como empresarios, se producirán dos hechos imponible en la medida que existen dos entregas de bienes o servicios. Sin embargo, si en la permuta interviene un particular sin actividad económica o profesional, entonces existirá un solo hecho imponible sujeto a IVA, puesto que la otra entrega estará sujeta al ITPAJD, en su modalidad TPO.

Una de las reglas que resultan de especial aplicación al proceso urbanístico, y concretamente a las permutas es el artículo 79.Uno de la LIVA, el cual establece una medida específica para aquellas situaciones en las que la contraprestación no es dineraria, difiriendo según exista o no parte de pago en dinero.

Si nos encontramos con que toda la contraprestación es no dineraria, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, considerándose como tal el valor de mercado del bien o servicio que se entrega. Por lo que en definitiva, en las permutas nos encontramos con dos entregas, siendo cada una de ellas contraprestación de la otra y la base imponible de cada uno de los hechos imponible sujetos, el valor de mercado del bien entregado. En ocasiones, puede suceder que el valor de mercado de los bienes y por ende, la base imponible de cada una de las entregas, no sea la misma.

En los casos en que la contraprestación se haga en metálico y por otra clase de bienes, la base imponible está constituida por la mayor de las dos siguientes cantidades:

- La que se derive de aplicar la regla prevista para los casos en que la contraprestación no es dineraria; es decir, el valor de mercado del bien entregado, o
- El resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma. En este caso, el valor de mercado es el del bien que se recibe.

Por lo que, en conclusión, cuando un ayuntamiento permute un terreno a cambio de otro con una cooperativa de viviendas, ambos supuestos se encontrarán igualmente sujetos al Impuesto, siempre y cuando, reúna los requisitos comentados en apartados anteriores, relativos al hecho de no encontrarse dichos terrenos exentos, y que el ayuntamiento actúe como empresario o profesional.

5.3. La expropiación

Las expropiaciones⁶³ se encuentran reguladas en la Ley, de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, y definidas –en su artículo primero– como cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos, cualesquiera que fueren las personas o entidades a que pertenezcan, acordada imperativamente, ya implique venta, permuta, censo, arrendamiento, ocupación temporal o mera cesación de su ejercicio, siempre que traiga su causa por razones de utilidad pública o interés social mediante la correspondiente indemnización, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33.3 de la Constitución Española, la cual, en su artículo segundo, legitima a los poderes públicos para desempeñar dicha actuación; es decir, sólo podrá ser acordada por el Estado, la Provincia y el Municipio.

En cuanto a su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, dependerá de la condición de empresario o profesional del transmitente, y de si la operación se realiza en el ejercicio o desarrollo de una actividad económica.

⁶² En este sentido:

Sanmartín Mariñas, J.: *Las permutas Inmobiliarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

Longás Lafuente, A.: “Las permutas y el IVA, especial referencia a las permutas inmobiliarias”. *Cefgestion*, núm. 98, 2006, pág. 13-21.

⁶³ Para Corral García, E.: *Expropiación municipal*, El consultor de los ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2000, la potestad expropiatoria puede definirse como una transferencia coactiva de la propiedad de un particular –expropiado– a una Administración –expropiante– o a otro particular –beneficiario–, por razón de interés público o utilidad social, previo pago de una justa indemnización.

En ambas situaciones, en cuanto a expropiación de un terreno a un empresario o profesional, sea o no una cooperativa de viviendas, o a un particular por parte del ayuntamiento, se realiza una entrega de bienes a efectos de IVA, pero la diferencia estriba en la condición del transmitente. Así, si el transmitente es un particular determinaremos dicha entrega como no sujeta al IVA, por no reunir los requisitos exigidos en su legislación, pero dicha entrega estaría sujeta al ITPAJD, más concretamente a TPO. En caso contrario, si el transmitente del terreno fuera un empresario o profesional –en este caso, una cooperativa de vivienda considerada como empresario– como comentamos anteriormente, estará sujeta a IVA.

En este sentido, el artículo 4, apartado uno de la LIVA, dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. El artículo 8.Dos.3º define el concepto de entrega de bienes a efectos de este Impuesto, señalando que también se considerarán entregas de bienes, entre otras, las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa. Por tanto, la transmisión del terreno por una sociedad o por una cooperativa de viviendas al ayuntamiento beneficiario de la expropiación de aquél, estará sujeta al IVA⁶⁴. No obstante, estará sujeta y no exenta al IVA la transmisión mediante expropiación forzosa del terreno si éste tuviera la consideración de edificable pues en otro caso, la transmisión del terreno por la cooperativa estaría sujeta pero exenta de dicho Impuesto⁶⁵.

En las expropiaciones, la base imponible coincidirá con el justiprecio. Así lo señala expresamente la contestación a consulta, de 6 de noviembre de 1998⁶⁶, así como también el Tribunal Supremo en sus Sentencias, de 23 de diciembre de 1959, 18 de diciembre de 1973 y 29 de noviembre de 1974, entre otras. En estos casos, el expropiado no deberá repercutir el tributo sobre el importe del justiprecio determinado según la normativa de expropiación forzosa, tal y como declaro la DGT en su Resolución, de 15 de marzo de 2002, “Sí del citado justiprecio hubiera que deducir la cuota del Impuesto, la diferencia no representaría ya el equivalente económico del bien”, es por ello que el Impuesto no puede considerarse incluido en el importe del justiprecio⁶⁷.

Por lo tanto, las cooperativas en general y las cooperativas de viviendas en particular, se pueden ver inmersas en numerosas ocasiones en actividades económicas que supongan entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con los entes locales. En tal caso, deberán atender a las peculiaridades concernientes a la operación en cuestión, así como a los sujetos pasivos intervinientes.

6. CONCLUSIONES

Las sociedades cooperativas se encuentran catalogadas como una de las organizaciones empresariales que componen la economía social, basada principalmente en principios democráticos como la adhesión voluntaria y abierta de los socios al mismo, gestión democrática, participación económica de los socios, educación, formación e información e interés por la comunidad.

Las empresas de economía social en general y las cooperativas en particular, son entidades con ánimo de lucro y por lo tanto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, las cooperativas pueden realizar actividades que impliquen la calificación de entidad sin ánimo de lucro en su legislación específica, pero esta cualidad no significa que tenga la consideración de establecimiento de carácter social exento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que tendrá plenos efectos tributarios, lo cual debería ser analizado por el legislador con un mayor grado de acercamiento entre ambas situaciones.

⁶⁴ En este sentido, véase Consulta DGT núm. 0699-02, de 8 de mayo de 2002.

⁶⁵ Como señalan:

Guerrero Muñoz, M.ª D., *Op. Cit.*, págs. 174-182.

Abella Poblet, E. y Del Pozo López, J.: *Manual del IVA*, El consultor de los ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1996.

⁶⁶ JUR 2001, 202674.

⁶⁷ Véase, en este mismo sentido, la Resolución de la DGT, de 6 de noviembre de 1998.

Cuando se establecen relaciones entre las cooperativas y los ayuntamientos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones estarán sujetas o no, dependiendo de la operación de que se trate. Así, en el caso de las cooperativas de viviendas, las transmisiones de parcelas efectuadas por parte de los ayuntamientos cuyo destino sea la construcción de Hospitales, Colegios, Bibliotecas, Centros asistenciales y cualquier otro análogo, así como las operaciones consistentes en la cesión gratuita de parcelas de suelo dotacional a otras entidades de Derecho público o privado, se califican como operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido para el ayuntamiento cedente. Sin embargo, cuando el destino del terreno cedido por el ayuntamiento tiene como fin la promoción de las viviendas para la venta o alquiler, puede tener la consideración de subvención vinculada al precio de las operaciones realizadas por el promotor.

En cualquier caso, las relaciones que se establecen a efectos del IVA entre las entidades locales y las cooperativas, especialmente las cooperativas de vivienda se encuentran enmarcadas en la amplia casuística que se produce en el caso de realizar actividades con el ente local y, especialmente, actividades urbanísticas. Esta situación debería simplificarse, en aras a una mejora de la técnica tributaria, lo que debería ser contemplado por el legislador.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J. (1996): *Manual del IVA*, El consultor de los ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid.
- ACÍN FERRER, A. (2001): *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Administración Local*, Marcial Pons, Madrid.
- CASADO OLLERO, G. (1986): “El IVA y las operaciones de los entes públicos”, *Impuestos*, Vol. II, pág. 194.
- CORRAL GARCÍA, E. (2000): *Expropiación municipal*, El consultor de los ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2009): “El concepto de actividad económica a efectos del IVA (SSTJCE de 26 de junio de 2007. As. C-284/04 y C-369/04, T-Mobile Austria GMBH y otros, y Hutchinson 3G UK Ltd. y otros)”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 290, págs. 39-43.
- FRANCIS LEFEBVRE (ed) (2008): *Memento práctico, IVA*, Madrid.
- (2011): *Memento práctico. Fiscal*, Madrid, págs. 869-871.
- GARCÍA NOVOA, C.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2006): *El IVA y los ayuntamientos*, Thomson-Aranzadi, Navarra.
- GUERRERO MUÑOZ, M. D. (2010): *El IVA y los ayuntamientos: cuestiones prácticas*, La Ley, Madrid.
- JIMÉNEZ LINARES, M. J. (1997): *El derecho al aprovechamiento urbanístico*, Aranzadi, Pamplona.
- JIMÉNEZ COMPAIRED I. (2007): *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, La Ley, Madrid.
- LONGÁS LAFUENTE, A. (2006): “Las permutas y el IVA, especial referencia a las permutas inmobiliarias”. *CEFGESTION*, núm. 98, pág. 13-21.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. (1994): *Las cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid.
- (2005): “Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 18, pág. 28.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2005): *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel. Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; MARTÍN SALCINES, F. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2006): *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Madrid, Iustel.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): “La consideración de las cooperativas como entidades de carácter social a efectos de la aplicación de las exenciones previstas en el IVA”, *Aranzadi jurisprudencia Tributaria*, núm. 20, págs. 21-24.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2002): *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Aranzadi, Pamplona.
- (2009): “La deducción de las cuotas del IVA soportadas por los sujetos pasivos que realizan actividades económicas y actividades no económicas: jurisprudencia del TJCE”, *Revista de actualidad fiscal*, núm. 14, págs. 83-88.

- RODRÍGUEZ RUÍZ, M. A. (2010): “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC, núm. 69, págs. 9-25.
- ROMERO CIVERA, A. (2010): “La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC, núm. 69, págs. 91-118.
- SALINAS GIMÉNEZ, R. (2009): *Los ayuntamientos ante la crisis: guía de buenas prácticas*, Fundación de Asesores Locales, Málaga, págs. 155-157. En cuya obra nos relata acerca del IVA deducible.
- SANMARTIN MARIÑAS, J. (1997): *Las permutas Inmobiliarias*, Aranzadi, Pamplona.
- SIERRA, N. (2001): “El IVA en las cesiones obligatorias de suelo a los ayuntamientos”, *Andalucía Económica*, núm. 120, pág. 100.
- SORIANO BEL, J. M. (2007): *Fiscalidad Inmobiliaria 2007-2008 (1ª)*, CISS Praxis, Valencia.