



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, Octubre 2010, pp. 245-265**

# **Las cooperativas de viviendas y su relación inmobiliaria con el ayuntamiento a efectos del IVA**

**Marta Moya-Angeler Pérez-Mateos**

**María José Portillo Navarro**

Universidad de Murcia

*CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*  
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición electrónica: 1989-6816.

© 2010 CIRIEC-España

[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)    [www.ciriec-revistaeconomia.es](http://www.ciriec-revistaeconomia.es)

# Las cooperativas de viviendas y su relación inmobiliaria con el ayuntamiento a efectos del IVA

**Marta Moya-Angeler Pérez-Mateos**  
**María José Portillo Navarro**

Universidad de Murcia

## RESUMEN

*En los últimos tiempos se ha hecho cada vez más frecuente la actividad de promoción inmobiliaria en régimen de cooperativa, es por ello que en este trabajo pretendemos un acercamiento a la complejidad de la casuística existente en lo relativo a la relación tributaria, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, entre las cooperativas de vivienda y las entidades locales.*

*Para ello, tras la definición como sujetos pasivos del IVA de las cooperativas, nos centramos en aquellos casos en los se establecen relaciones entre las cooperativas de viviendas 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. Con posterioridad, haremos referencia a las entidades locales y las situaciones que se pueden plantear en las mismas en el ejercicio de su actividad urbanística a efectos del IVA.*

**PALABRAS CLAVE:** Cooperativa de viviendas, ayuntamiento, Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones inmobiliarias.

**CLAVES ECONLIT:** H250, H710, K340, L330, L740, N640.

## **Les coopératives d'habitation et leur relation immobilière avec la municipalité pour les questions de TVA**

**RESUME :** Ces derniers temps, l'activité de promotion immobilière sous le régime de coopérative a été de plus en plus fréquente, c'est pourquoi dans ce travail, nous essayons de comprendre la complexité de la casuistique existante en ce qui concerne la relation fiscale, pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée, entre les coopératives d'habitation et les entités locales.

Pour ce faire, après les avoir définis comme sujets passifs de la TVA des coopératives, nous nous concentrons sur ces cas pour lesquels des relations entre les coopératives d'habitation et les municipalités pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée sont établies, les opérations doivent y être soumises, ou non, selon l'opération dont il s'agit. Plus tard, nous ferons allusion aux entités locales et aux situations qui peuvent se présenter au sein de ces dernières dans l'exercice de leur activité urbanistique pour les questions de TVA.

**MOTS CLÉ:** Coopérative d'habitation, Municipalité, Taxe sur la Valeur Ajoutée, opérations immobilières.

## **Housing cooperatives and their property relations with local councils in connection with VAT**

**ABSTRACT :** In recent years it has become increasingly frequent for property development to be undertaken through a cooperative. In this paper we aim to obtain a closer view of the complexity of existing cases with regard to the fiscal relationship, for Value Added Tax purposes, between housing cooperatives and local councils.

After defining cooperatives as taxable persons for VAT purposes, we centre on cases where the relations between the housing cooperative and the local council have Value Added Tax effects. Transactions will or will not be subject to this tax depending on the transaction in question. We then refer to local councils and the internal situations that could arise in relation to VAT in the course of their town planning activities.

**KEY WORDS:** Housing cooperative, local council, Value Added Tax, property transactions.

## 1.- Introducción<sup>1</sup>

El presente trabajo aborda el estudio de las cooperativas en su relación con las entidades locales y las peculiaridades que se derivan cuando se realizan entregas de bienes y prestaciones de servicios, en especial en lo referido a las cooperativas de vivienda.

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.

*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.*

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.

La Constitución Española, hace un claro referente a la distribución de competencias en materia de cooperativas y, en función de ello, algunas de la 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 suplente a las leyes autonómicas, en el caso de que dicha Comunidad no 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, Aragón, Asturias, 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 y respecto al Principado de Asturias, está en proyecto de ley<sup>2</sup>.

Las cooperativas, en su relación con la Administración Pública, y en especial con las entidades locales, no cuentan en principio, con diferencias sustanciales en su tratamiento con respecto al resto de entes económicos. Sin embargo, la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, y su relación con las entidades locales, 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 sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Vid. al respecto: *Moya-Angeler y Portillo (2010)*.

## **2.- Las cooperativas. Antecedentes, competencias y tipos**

La definición del concepto de cooperativas<sup>3</sup> la encontramos en el artículo primero de la Ley 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.

El artículo 6 de la Ley de Cooperativas, realiza una clasificación de las sociedades cooperativas de primer grado<sup>4</sup> y, entre ellas, se incluyen las cooperativas de viviendas.

En concreto, 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 julio, 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.

Las cooperativas de viviendas 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, LRFC)<sup>5</sup> a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, defi-

3.- Para un mayor desarrollo sobre el tema la bibliografía es abundante. Citemos a modo de ejemplo a Martín (1994 a).

4.- Así, se distingue entre: 1) Cooperativas de trabajo asociado, 2) Cooperativas de consumidores y usuarios, 3) Cooperativas de viviendas, 4) Cooperativas agrarias, 5) Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, 6) Cooperativas de servicios, 7) Cooperativas del mar, 8) Cooperativas de transportistas, 9) Cooperativas de seguros, 10) Cooperativas sanitarias, 11) Cooperativas de enseñanza, y 12) Cooperativas de crédito.

5.- Un análisis detallado del régimen fiscal aplicable a las Cooperativas de vivienda, en Martín y Rodríguez (2005).

nidas 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 por la totalidad de sus resultados.

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.

### **3.- Las cooperativas de viviendas como sujetos pasivos del IVA**

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

#### **3.1. Operaciones inmobiliarias y sujeto pasivo**

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 IVA<sup>6</sup>.

6.- 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.

Por otra parte, en lo que se refiere a las actividades de construcción, éstas se consideran como actividades empresariales cuya realización atribuye la condición de empresario a efectos del impuesto. Así, el apartado 5.2. de la LIVA<sup>7</sup> define las actividades empresariales o profesionales como aquellas que impliquen 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 bienes o servicios y, en particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas y las de construcción.

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.

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

7.- 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.



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 extraer 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 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece.

### 3.2. Operaciones realizadas por las cooperativas de viviendas

Seguidamente, hemos analizado brevemente las operaciones que habitualmente realizan las cooperativas de viviendas y que son objeto, en la mayoría de ellas, de un profundo desconocimiento en relación a su aplicación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como puede ser la opción de compra de un solar, las aportaciones de los cooperativistas o las obligaciones de aportar, conservar, y emitir factura que comentamos a continuación.

#### 3.2.1. Opción de compra del 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 terreno<sup>8</sup>.

Por lo que 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.

#### 3.2.2. 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<sup>9</sup>, dependerá de la condición del cooperativista, así si nos encontramos con que el cooperativista:

8.- 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.

9.- A partir del 1 de julio de 2010, el tipo impositivo general 16% y reducido 7% aplicable a efectos del IVA queda modificado por la entrada en vigor de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, así en el precepto concerniente a este ámbito observamos que el artículo 90.1 de la LIVA y el 91.º, quedan redactados con el tipo del 18% y 8%, respectivamente.

- Va a destinar el inmueble a vivienda habitual, el tipo aplicable será el 8%<sup>10</sup>.
- Si en realidad el uso que le dará al inmueble se trata de local de negocios, el tipo repercutible será del 18%.

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.

En el caso de las aportaciones que realice la cooperativa de viviendas a los cooperativistas, en lo que respecta a la vivienda que les corresponde, 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.

### **3.2.3. Obligación de aportar, conservar, y expedir factura**

La cooperativa de viviendas esta obligada a expedir y emitir factura por los pagos anteriores a la entrega de las viviendas, es decir, por los pagos anticipados o bien, si el destinatario es empresario o profesional, en el plazo de un mes a contar desde dicho momento.

Asimismo, la cooperativa de viviendas estará igualmente obligada a la conservación de una copia de las citadas facturas, durante el periodo de prescripción, y deberán ser anotadas en el libro registro de facturas emitidas, constituyendo infracción tributaria el incumplimiento de los comentados deberes.

*10.- 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.*

## 4.- Relación entre las cooperativas de viviendas y los ayuntamientos

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

- a) Por un lado, las operaciones realizadas por las cooperativas, definidas como sociedades, y
- b) 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 de determinadas cesiones de terrenos.

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 no teniendo tal consideración, tal y como se expone en el siguiente epígrafe.

### 4.1. El IVA y los entes locales

Generalmente, las operaciones desarrolladas por un ente local, se entienden desarrolladas en el ámbito público de sus competencias cuando se ejerza esa entrega del bien o prestación del servicio en el desarrollo de una función pública. En caso contrario, nos hallaríamos ante un hecho imponible sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser desarrollado por un empresario o profesional que es Administración pública<sup>11</sup>.

Por lo que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, en general, se encuentran no sujetas al IVA, siempre y cuando sea de manera directa o a través de sus entes interpuestos. Lo dispuesto anteriormente no será de aplicación cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles (excepto en el caso de empresas mercantiles de capital íntegramente municipal en los que se deja clara la no sujeción al impuesto).

*11.- Por disposición del artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se concibe a la Administración General del Estado, a las Administraciones Públicas de las Comunidades Autónomas y a las entidades que componen la Administración Local, como Administraciones Públicas, así como a las Entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas estatal, autonómica o regional.*

Al igual que las cooperativas, los entes públicos tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, así como en todo caso, cuando sean urbanizadores de terrenos o promotores o rehabilitadores de edificaciones, para su venta, cesión o adjudicación por cualquier título.

En cuanto al proceso urbanizador se refiere, hemos observado que, por lo general, en este tipo de actuaciones, las Administraciones públicas en general y los Ayuntamientos en particular, actuarán mayoritariamente como operadores privados, por lo que en estos casos el estudio será más globalizado, tratando de acoplar a estas 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 cuando<sup>12</sup> 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 art. 5.Uno.d. de la LIVA.

Por lo que como conclusión y por el momento, un Ente público, no será considerado como sujeto pasivo del impuesto siempre y cuando no actúe como empresario o profesional<sup>13</sup>.

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

13.- En consecuencia, como señala la DGT, en contestación a consulta de 8 de mayo de 2002, JUR 2002, 248766.

## 4.2. La obligación de cesión de terrenos a los Ayuntamientos

Otro hecho imponible que merece una especial atención es el relativo a las cesiones de terrenos que se llevan a cabo tanto de las cooperativas de viviendas al Ayuntamiento como a la inversa. En este caso, podemos contar con que la cesión se realice 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.

### 4.2.1. Cesión obligatoria y gratuita al Ayuntamiento

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 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 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; y
- 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% 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 edificables, 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.

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.

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

- 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 no<sup>14</sup>. Dicha exención ha sido objeto de abundantes pronunciamientos por parte de la DGT<sup>15</sup>.

La exención comentada, recogida en el artículo 20.uno<sup>16</sup> de la LIVA, podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que 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, puede resultar de gran importancia, cuando lo que queremos es tributar por el IVA o bien por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), ya que si una operación se encuentra por un lado sujeta a IVA pero exenta, de ello dependerá la tributación que se asigne en IVA o bien en el ITPAJD. 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 (TPO), todo ello sin perjuicio de su tributación por la modalidad Actos Jurídicos Documentados (AJD) 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.

14.- Entre otros podemos citar a: Rodríguez (2002) o Guerrero (2010).

15.- 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.

16.- 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 prorata a la Sexta Directiva europea.

#### 4.2.2. 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 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.

Otra circunstancia que consideramos relevante, dentro de este apartado de cesiones realizadas por los Ayuntamientos, es el concerniente a las cesiones de derechos de superficie que realiza un Ayuntamiento a diversas cooperativas adjudicatarias, sobre determinadas parcelas municipales para la construcción de viviendas de protección oficial<sup>17</sup>. Dichas cooperativas adjudicaron el dominio superficiario de cada finca resultante (vivienda, plaza de garaje, local o trastero) a sus respectivos cooperativistas y, por su parte, el Ayuntamiento ha ofertado a los superficiarios la adquisición de la parte de suelo imputable a sus correspondientes fincas.

17.- Entre otras podemos mencionar consultas tales como: V1589-10 y V0527-09.



En esta situación, lo que se discute en esta cesión es el tipo impositivo aplicable a la transmisión del suelo correspondiente al vuelo de las viviendas transmitidas con anterioridad, pues la transmisión del vuelo de las viviendas se realiza por las sociedades cooperativas adjudicatarias del derecho de superficie, mientras que la transmisión del suelo se efectúa por el propio Ayuntamiento. En estas circunstancias, cabría concluir que no se cumple el requisito establecido para que el tipo impositivo aplicable a la transmisión del suelo correspondiente al vuelo de las viviendas transmitidas con anterioridad sea el mismo tipo impositivo que se aplicó a dicho vuelo, ya que en este caso, los requisitos que se exigirían para que el tipo impositivo correspondiente a la transmisión del suelo sea el mismo que el que se aplica para la transmisión del vuelo, son los siguientes:

- Que el destinatario del suelo sea el titular del vuelo que fue transmitido con anterioridad.
- Que el titular del vuelo sea el primer adquirente del mismo, es decir, que ese vuelo no haya sido objeto de ulteriores transmisiones anteriores a la transmisión del suelo. O lo que es lo mismo, que el transmitente del suelo y del vuelo sea la misma persona, circunstancias que no se dan en el presente supuesto.

En el caso de que en el tiempo que transcurra entre el momento de la disociación del suelo y del vuelo y la consolidación posterior de ambos conceptos se haya producido una o varias transmisiones intermedias de suelo o vuelo, entonces no será de aplicación el tipo reducido en los términos expuestos en las contestaciones de la DGT a las que nos referimos.

Por lo que, al incumplir en este supuesto la condición de ser el transmitente la misma persona del suelo y del vuelo, el tipo impositivo aplicable a la transmisión del suelo, será el general del impuesto, 18%.

#### **4.2.3. 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.

Por lo que respecta a la consideración de las cesiones de aprovechamiento urbanístico, 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 2002 (JUR 2002, 257437) y de 17 de septiembre, 20 de noviembre y 4 de diciembre de 2003 (JUR 2004, 9349, 21063 y 63230) 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 operaciones sujetas a efectos del IVA.

#### **4.2.4. La permuta**

Cuando se realiza una permuta 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 imponibles 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.
- 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.

#### 4.2.5. La expropiación

Las expropiaciones 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 por las Leyes, a que se refiere el artículo 32 del Fuero de los Españoles, y artículo 33.3 de la Constitución Española. Por último, 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.

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 IVA<sup>18</sup>. 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 Impuesto.

En las expropiaciones, la base imponible coincidirá con el justiprecio. Así lo señala expresamente la contestación a consulta de 6 de noviembre de 1998 (JUR 2001, 202674), 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 valor de mercado de lo que entrega, sino sobre el importe del justiprecio determinado según la normativa de expropiación forzosa.

## 5.- Conclusiones

1. 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 de viviendas pueden realizar entregas de bienes que impliquen la calificación de ese hecho imponible como sujeto pero exento de IVA, y sujeto a ITPAJD, si bien es posible renunciar a la exención en el IVA. Esta es una situación con trascendencia en el caso de cesiones de viales y zonas verdes por parte de las cooperativas de viviendas al Ayuntamiento.

2. Las entidades locales no están sujetas al IVA cuando realizan actividades en el ejercicio de una función pública, pero en cuanto a su actividad inmobiliaria se refiere, dependerá del caso concreto. En general, el Ayuntamiento actuará como empresario o profesional, y por tanto como sujeto pasivo del IVA, siempre y cuando, 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.

18.- En este sentido, véase Consulta DGT nº 0699-02 de 8 de mayo de 2002.

3. 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 es 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.

4. Otras situaciones que se dan comúnmente en la actualidad, son las relativas a la ejecución de una permuta de un terreno por parte de una cooperativa de viviendas al Ayuntamiento, operación sujeta al IVA, aunque si los terrenos se destinan a parques o jardines públicos, la mencionada operación estará exenta. Así como también las expropiaciones en las que dependerá su sujeción al IVA, de la condición de empresario o profesional del transmitente y de si el terreno tiene o no la condición de edificable. O las cesiones de aprovechamiento urbanístico que podrán ser sustituidas por dinero. Como se puede comprobar, la amplia casuística que se puede encontrar debido al elevado número de situaciones diferentes que se pueden practicar, eleva considerablemente la complejidad de la normalización de las relaciones tributarias que se pueden establecer entre las cooperativas de viviendas, y las entidades locales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## Bibliografía

FRANCIS LEFEBVRE (Ed.) (2008a): *Memento práctico. IVA*, Madrid.

FRANCIS LEFEBVRE (Ed.) (2008a): *Respuestas Memento. 1.000 preguntas sobre IVA*, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (Eds.) (2006): *El IVA y los Ayuntamientos*, Thomson-Aranzadi, Bilbao.

GÓMEZ APARICIO, P. (2003): "La fiscalidad cooperativa y su repercusión en la sociedad cooperativa de viviendas". En: SANZ JARQUE, J.J., SALINAS RAMOS, F. (Coords.). *Las cooperativas de viviendas en España: desafíos de presente y futuro*, Universidad Católica de Ávila, pp. 73-82.

GUERRERO MUÑOZ, M. D. (Ed.) (2010): *El IVA y los Ayuntamientos: cuestiones prácticas*, La Ley, Madrid.

- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (Ed.) (2007): *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, La Ley, Madrid.
- JIMÉNEZ LINARES, M. J. (Ed.) (1997): *El derecho al aprovechamiento urbanístico*, Aranzadi, Pamplona.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. (2005): “Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general”, *Instituto de Estudios Fiscales*, nº 18, pp. 3-21.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. (Ed.) (1994): *Las cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (Eds.) (2005): *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MARTÍN SALCINES, F. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (Eds.) (2006): *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Madrid, Iustel.
- MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M. y PORTILLO NAVARRO, M.J. (2010): “La relación tributaria entre las cooperativas y la entidades locales a efectos de IVA”, *Gaceta fiscal*, nº 296, pp. 89-106.
- ORDÓÑEZ DE HARO, M.C. (2006): “La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 54, pp. 187-204
- 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*, nº 20, pp. 21-24.
- QUIRALTE PAREDES, P., FERNÁNDEZ BRAVO, I. y GARCÍA ESPARZA, C. (Eds.) (2000): *Las cooperativas de viviendas*, Dykinson S.L., Madrid.
- QUIRÓS HIDALGO, J. G. (2005): “Algunas cuestiones sobre la atribución de responsabilidades ex art. 42 ET (RCL 1995, 997) en un supuesto de contrata encargada por una sociedad cooperativa de viviendas, a su vez concesionaria de un Ayuntamiento: comentario a la SJS núm. 34 de Madrid, de 7 de marzo de 2005 (AS 2005, 618)”, *Aranzadi social*, nº 1, pp. 3180-3188.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (Ed.) (2002): *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Aranzadi, Pamplona.

