

# **BIBLIOGRAFÍA**



Cooperativismo e Eonomía Social, nº 28 (2005-2006), pp. 263-275

## RECENSIONÍS

**GARCÍA-PITA Y LASTRES, José Luis, “Las Cooperativas Gallegas: Reflexiones sobre su régimen jurídico en la Ley 5/1998 de Cooperativas de Galicia”, Centro de Estudios Cooperativos, Universidade de Santiago de Compostela, 2005. 299 páxinas.**

José Luis García-Pita y Lastres, Catedrático de Dereito Mercantil da Universidade da Coruña, obtivo o premio “Manuel Colmeiro” da EGAP-Xunta de Galicia na súa duodécima edición (2003) co traballo “Las Cooperativas Gallegas: Reflexiones sobre su régimen administrativo en la Ley 5/1998 de Cooperativas de Galicia”. O libro que comentamos coincide substancialmente, como expresamente se recolle na contraportada, co devandito traballo.

A obra, prologada por Manuel Botana Agra, Catedrático de Dereito Mercantil e Director do CECOOP, consta de dúas partes. Unha primeira ocúpase principalmente do concepto e caracteres da cooperativa galega. Na segunda existen tres bloques ben diferenciados: o primeiro aborda o sistema de fontes aplicable ás cooperativas galegas e o problema da mercantilidadade da cooperativa. O segundo céntrase nos socios da cooperativa e nas clases de cooperativas. Un terceiro titúlase “A administración pública e as cooperativas”.

A primeira parte da obra constitúe un pequeno tratado sobre parte xeral de Dereito de sociedades. A súa lectura interesa a todo privatista, e non só ós dedicados ó Dereito de cooperativas. É a parte do libro onde se constata con maior claridade a idoneidade da palabra máis significativa do título: “reflexións”, porque verdadeiramente o autor non se arreda ante as dificultades dunha das áreas máis complexas do Dereito mercantil, senón que sempre ten a mao unha solución ós problemas xurdidos. Neste punto o libro acada a categoría de ciencia xurídica, porque alén de que o lector comparta ou non os puntos de vista do autor, é ben certo que este identifica os problemas e asígnalles solucións, sen agocha-la mirada en ningún caso.

Para que o lector teña idea das posicións do autor –sendo inescusable a lectura atenta do seu razoamento na obra-, avanzaremos que o Prof. García-Pita considera que “a cualificación das cooperativas como <sociedades> resulta acertada, calquera que sexa o concepto que se teña da <Sociedade>” (p. 35). Un parágrafo da páxina 78 achéganos con maior precisión as súas ideas: “...cabe concluír que a Cooperativa –galega, ou non- non é unha asociación, da mesma forma e polo mesmo motivo que non é nin unha Sociedade anónima, nin unha Comanditaria, etc. Non o é, pola sinxela e fundamental razón de que ela mesma é un <tipo> ou <forma societaria> independente, por dereito propio –como a propia Asociación o é, á súa vez-, dotada dun réxime completo e complexo, que non necesita de remisións á lexislación sobre asociacións para integrar as súas hipotéticas lagoas, ou para seren interpretados os preceptos que a regulan”.

Establecido o carácter de verdadeira sociedade da cooperativa, o autor indaga tamén, se ben noutra parte da obra, sobre o pretendido carácter mercantil das cooperativas. De novo realízase un esforzo considerable por abordar de maneira decidida o problema, cunha fundamentación profunda e detallada, que chega á conclusión de que as cooperativas son, en efecto, sociedades mercantís. Permítasenos aquí reproducir unhas palabras que consideramos esclarecedoras: “...a aplicación da teoría da <Empresa> resolve en sentido sempre positivo ou afirmativo, o problema da mercantilidade das sociedades de tipo cooperativo e mutualístico: as cooperativas son sociedades mercantís, porque o seu obxecto é o desenrolo dunha <actividade constitutiva de empresa> e porque, estruturalmente, constitúen formas xurídicas de organización dunha empresa” (p. 155).

A análise que realiza o autor do concepto legal da cooperativa galega –debúllanse os elementos que conforman a definición do artigo 1 da Lei- e o estudo que fai dos caracteres da cooperativa galega, bríndanlle a posibilidade de ofrecernos outras moitas consideracións de interese. Por exemplo sobre a expresión “empresa de propiedade conxunta” do artigo 1, ou sobre o carácter personalista ou capitalista da sociedade cooperativa (trátase dun “tertium genus”, segundo o autor), ou sobre a natureza xurídica do retorno cooperativo.

A mercantilidade (non agora das cooperativas, senón do libro do Prof. García-Pita) vaise esvaecendo a medida que avanza as páxinas para cederlo paso ó predominio do Dereito Administrativo (un dos méritos da obra é o seu carácter interdisciplinario). O libro dedica, en efecto, amplas reflexións á intervención administrativa sobre as cooperativas de Galicia. O esforzo está plenamente xustificado xa que “malia que [as cooperativas]

son sociedades –mercantís- de natureza privada, atópanse sometidas a unha intervención por parte da Administración pública –autonómica, no noso caso-, cuxa intensidade non ten parangón en ningunha outra sociedade ou empresa privada que non actúe en sectores económicos especialmente <arriscados>” (p. 188). Esta última parte consagra varios epígrafes á “actividade administrativa de fomento e as cooperativas de Galicia”, á “actividade administrativa de policía e as cooperativas de Galicia” e á “iniciativa pública económica e cooperativas de Galicia”.

Esperamos que esta brevísima exposición sobre os contidos do libro convenza da necesidade da súa lectura meditada. En especial, na nosa opinión, o título do libro non debe despistar a aqueles que se dedican ó estudo da parte xeral do Dereito de sociedades. Toda nova publicación sobre o concepto de sociedade deberá sen dúbida atravesar, acolléndoas ou desbotándoas razoadamente, as argumentacións do Prof. García-Pita y Lastres.

Rafael GARCÍA PÉREZ

**VV.AA.: *Jornadas Internacionales sobre Fiscalidad y Financiación de montes [Ponencias]*, Asociación Forestal de Galicia, Santiago de Compostela, 2005, 230 páxinas.**

Esta monografía recolle as intervencións dos ponentes nas Xornadas Internacionais de Fiscalidade e Financiamento de Montes celebradas en abril do 2005 en Vigo, organizadas pola Unión de Silvicultores do Sur de Europa (USSE) e a Asociación Forestal de Galiza. Os textos recollen, en catro capítulos, o contido das mesas temáticas das Xornadas.

No primeiro capítulo analízase a situación actual da fiscalidade forestal, avaliando o seu impacto nas políticas forestais de España, Francia e Portugal, e prestando unha especial atención ás sociedades e agrupacións de propietarios forestais.

Carvalho Montes aborda os modelos de agrupacións forestais na política forestal portuguesa. Existen basicamente catro posibilidades de agrupación forestal: da propiedade, da xestión forestal, da prestación de servizos e da oferta de produtos forestais. Son obxecto de estudo as peculiaridades de cada unha destas alternativas, os suxeitos que poden levalas a cabo e interesantes datos estatísticos da experiencia portuguesa. Como obxectivo postúlase a necesidade dun crecemento intensivo das organizacións de propietarios forestais. Unha difícil tarefa é atraer ós numerosos pequenos

propietarios. Doutra banda, a división das organizacións motiva, en boa parte, que carezan dunha influencia política relevante en Portugal. Ademais, estas organizacións non contan co necesario apoio público nin coa indispensable conciencia cidadá sobre as vantaxes das organizacións. De aí que as súas perspectivas de futuro dependerán da superación de todas estas problemáticas.

Molina Rodríguez traslada un estudo da fiscalidade forestal no noso país. Principalmente, ocúpase do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas (IRPF) pola súa transcendencia na materia, mentres que, do resto de tributos que inciden na actividade forestal, sinálanse certas singularidades de relevancia no particular. Polo que se refire ao IRPF, apúntanse as vantaxes do réxime de determinación obxectiva por signos, índices e módulos para o empresario forestal e a súa evolución na regulación, coa eliminación da anterior estimación obxectiva por coeficientes. O réxime de estimación obxectiva actual aparece no ano 2000 para unha parte dos pequenos e medianos empresarios de montes, nembargante o resto do colectivo –moi numeroso- queda sometido á determinación directa. A simplificación da xestión é unha das principais características do réxime que é voluntario, polo que tódolos empresarios forestais van poder aplicar o réxime de determinación directa, na súa modalidade simplificada ou normal, cando así o desexen. No IRPF considéranse plenamente xustificadas as facilidades e axudas fiscais que supuxo a determinación obxectiva aos propietarios dos montes, debendo estenderse a unha parte do colectivo que quedou fóra, e resultando fundamental manter as axudas fiscais e subvencións para a contribución á mellora da actividade privada forestal.

En canto aos restantes tributos de destacable incidencia na actividade forestal, no Imposto sobre Sociedades (IS) menciónase o réxime xurídico previsto na normativa do imposto, así coma os beneficios para os empresarios de reducida dimensión. Un réxime de determinación obxectiva parece erixirse coma unha boa opción e un desexo real das sociedades de produción forestal. A Disposición Adicional 5ª da Lei de Montes habilitaba unha actuación nesta liña. No Imposto sobre o Valor Engadido (IVE), coma no IRPF, existen problemas de aplicación do imposto pola peculiaridade da actividade forestal debido ao longo período de xeración do seu produto principal (a árbore) e a súa irregular distribución de ingresos e gastos ao longo do mesmo, agravados pola pequena dimensión da unidade empresarial forestal. Por este motivo, no IVE atopamos, a carón do réxime xeral, un réxime simplificado e o REAGP (réxime especial para as

actividades agrícolas, gandeiras, forestais e pesqueiras). Este último constitúe o réxime que mellor se adapta ás necesidades e capacidades do propietario forestal, xa que a xestión dos outros dous (o simplificado e o xeral) é máis complicada. Os titulares das actividades forestais sometidas ó IS aspiraban tamén a que o cumprimento da D.A. 5ª da Lei de Montes lles trasladase a opción a un réxime similar ao REAGP que, sen embargo, non chegou a configurarse. No Imposto sobre Sucesións e Doazóns (ISD) hai que destacar un importante beneficio fiscal coma son as reducións de base impoñible que se aprobaron pola Lei 19/1995, de 4 de xullo, de Modernización das Explotacións Agrarias. E no Imposto sobre Bens Inmóveis (IBI) existe unha exención, derivada desa mesma norma, con relación aos montes poboados con especies de crecemento lento.

Porras Jurado incide na necesidade de atopar fórmulas societarias forestais que sexan capaces de establecer un marco específico regulador que poida das respostas resolutivas e adecuadas ás especificidades forestais. A sociedade forestal é diferente á típica sociedade forestal mercantil capitalista porque ten unha finalidade económica e social. Conforme a isto, prantéxase unha exención de parte dos beneficios no IS e que se exceptúen da regra da prorrata do IVE certas subvencións polos efectos contraproducentes que puideran ter lugar. Dende o punto de vista da sostibilidade forestal, débese comprender ao monte coma un activo intanxible que é fonte de externalidades positivas que repercuten sobre a sociedade e, por elo, sería inxusto que o propietario forestal soporte toda a carga económica do mantemento de tal intanxible.

Gizard expón o estado actual da fiscalidade forestal francesa. A Renda Catastral constitúe a base, dentro das actividades forestais, para a estimación do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Bens Inmóveis. Coma importantes beneficios fiscais, alúdese a determinadas reducións da base de cotización –en renda- sobre a base de inversións e algúns traballos de forestación, así coma o réxime das plusvalías. No Imposto sobre a Solidariedade e a Fortuna, destaca o réxime Serot-Monichou orientado a facilitar a mobilización dos inmóveis e evitar a dobre imposición co Imposto sobre a Renda e as taxas de rexistro. No IVE existe a posibilidade de aplicar o réxime especial e o xeral.

Jomar de Bolsée refírese á fiscalidade forestal en Bélxica que se orienta sobre os seguintes impostos: Imposto sobre Bens Inmóveis, Impostos sobre a Renda, dereito de rexistro, dereito de doazón e dereito de sucesión. O autor lamenta que non se teña previsto unha exoneración, incluso parcial,

dos “dereitos de sucesión” coma sucede en Francia onde a Lei Serot e a enmenda Monichon, réxime antes mencionado, determinan que só se graven os montes por unha cuarta parte do seu valor.

No segundo capítulo, trátase a adaptación da fiscalidade forestal ás esixencias dos montes veciñais. O profesor Fernández López analiza detalladamente a maneira en que se podería levar a cabo tal adaptación. En primeiro lugar, estúdase o carácter semipúblico do réxime xurídico aplicable aos montes veciñais en man común (MVMC). Hai que destacar aquí a posibilidade e os efectos de que algunhas comunidades de montes poidan ser consideradas coma entidades carentes de ánimo de lucro. No réxime especial do IS asúmense coma aspectos plausibles a incorporación de beneficios fiscais que non existen no réxime xeral do IS, nembargante criticase a ausencia de motivos xustificadores da creación e pervivencia do réxime especial. Por esta razón deféndense algunhas medidas correctoras en caso de persistir o réxime e considérase o retorno ao réxime de atribución de rendas coma a mellor opción e proposta *de lege ferenda*. Máis incluso a partir das obrigacións de información derivadas da Lei 46/2002. En todo caso, destácase a conveniencia de crear incentivos tributarios específicos que estimulen os valores ambientais e a función socio-colectiva da riqueza forestal.

Rodríguez Cebreiro leva a cabo unha serie de propostas con relación ao réxime específico dos MVMC do IS, tendo en conta especialmente a súa incidencia na xestión do monte galego. Neste senso, proponse a elaboración dun plan sectorial contable para o sector forestal, a validez do certificado de interese social expedido polo secretario da Comunidade, a creación dunha provisión reducible para as futuras inversións de interese social, a posibilidade de realizar a inversión social con anterioridade á obtención da base imponible, a consideración dunha nova partida económica coma “gastos de difícil xustificación” e a redución do tipo impositivo ao 10%.

No terceiro capítulo reflexiónase sobre as axudas e incentivos públicos existentes en diferentes países e prantéxanse coma escenario a curto prazo as liñas orientadoras contidas no Regulamento europeo de desenrolo rural. Lesbourgues analiza as axudas públicas á actividade silvícola en Francia, onde se traslada un sistema que se complicou nos últimos anos, sobre todo a partires do 2000, con base a diversos factores como: a supresión do Fondo Forestal Nacional, o impacto considerable sobre o orzamento forestal do Estado destinado ao bosque, a Lei Forestal de 2001, o uso cada vez máis sistemático do orzamento do FEOGA coma complemento das axudas de Estado, a tentativa de desconcentración de certos créditos e a



vontade governamental actual que leva aos Consellos rexionais a desenrolar accións específicas ou complementarias ás estatais. Doutra parte, analízanse as propostas comunitarias á espera dunha nova política rural que cubrirá o período 2007-2013. Conclúese subliñando a debilidade dos orzamentos destinados ao bosque en Francia e en Europa coa crenza de alcanzar organizacións fortes e representativas con capacidade de influír nas decisións políticas e rematar co esquecemento da realidade forestal.

Mota ocúpase das axudas públicas no novo marco da política da política de desenvolvemento rural en Portugal. Inclúese un estudo dos bosques en Europa dos 25 con suxerintes datos estatísticos en canto á substancial expansión do sector forestal e a dispoñibilidade de madeira. Á par das cuestións de produción, a Unión Europea debe dar resposta aos compromisos subscritos en materia de biodiversidade. En Portugal os bosques son o recurso renovable máis importante e deben constituír unha continuidade nas políticas de desenvolvemento, resultando necesaria a definición dunha política forestal nacional. Como acción específica menciónase o Fondo Forestal Permanente que se finanza sobre un imposto sobre combustibles e está orientado á mellora do sector forestal portugués nos próximos anos.

Pinadeau aborda o problema dos incendios forestais. É necesario fomentar a silvicultura e a inversión no monte para chegar a un bo nivel de protección e un control do risco. No sur de Europa o risco de incendio forestal aumenta cada vez máis e as causas son coñecidas. Algunhas liñas de actuación pasan por unha maior participación estatal que contribúa ao mantemento da inversión privada para fomentar unha política de xestión sostible do monte.

Torre Antón traslada a proposta do Centro do Parque Privado de Castela León coma unha posibilidade de apoio á silvicultura privada para a nosa Comunidade veciña. O traballo conclúe na necesidade dun Centro dedicado ao fomento da xestión forestal e á revitalización dos montes privados.

No cuarto capítulo realízase unha descrición do papel dos bosques no cambio climático e no comercio de emisións de gases de efecto invernadoiro, presentando novidosos instrumentos financeiros vinculados á valorización social de bens e servizos ofrecidos polos bosques.

Maseda Eimil aporta unha serie de definicións e acordos básicos con relación ao cambio climático a partir do Protocolo de Kioto. Como retos actuais na estimación do carbono nas masas forestais cítanse: a necesidade de determinar a cantidade de carbono fixada nos diferentes compoñentes dos ecosistemas forestais, mellorar a estimación da biomasa subterránea e

cuantificar a produción de CO<sub>2</sub> nos incendios forestais, así como acadar un coñecemento detallado da modificación do balance de carbono nos anos seguintes á perturbación.

O profesor Rosembuj Erujmovich trata da cuestión dos intanxibles e os recursos naturais. O ben ambiental é un ben inmaterial, un intanxible que aumenta a produción en conxunto creando valor pola súa propia influencia e despregue. Tal activo fúndase nunha particular índole de valor que é o valor sostible cunha preservación e creación continuada que indican a acumulación dun fondo de comercio ambiental. O ben ambiental é unitario e común, por iso o principio “quen contamina paga” ten o seu reverso no criterio de “quen soporta a custodia debe ser compensado”. O financiamento externo debe temperar e compensar a continuidade do ben ambiental. A tutela do intanxible forestal debe recoñecer, conservar e protexer os bens. Conclúe o profesor cunhas propostas para a discusión: a creación dun centro de recursos naturais, a calificación ambiental do recurso ambiental a través dunha específica eco-etiqueta, a descrición rexistral da utilidade ambiental no chan urbanizable e as opcións de financiamento público no marco da experiencia europea.

Macías Vázquez volve sobre o “secuestro do carbono nos sistemas forestais”. A partir dos seus efectos e estatísticas na Comunidade galega cóincídese na necesidade de recuperar chans degradados e de facilitar a formación de chan en áreas erosionadas.

Pechan o libro a ponencia invitada de González-Capitel, acerca do papel do bosque no Protocolo de Kioto, e a conferencia de clausura de Jean-Louis Martres. Na primeira refírense a investigación, o desenrolo e a innovación no comportamento dun bosque autóctono como factores fundamentais para o impulso do bosque mediterráneo. O presidente da USSE, Martres, aporta unhas conclusións sobre a esencialidade da actividade financeira na actividade forestal e a necesidade de acometer unha política forestal comunitaria.

Atopámonos ante unha obra de gran utilidade no estudo da fiscalidade e financiamento dos montes. A experiencia comparada e as múltiples propostas nacionais na vertente do ingreso e o gasto público enriquecen a visión da súa temática. Resta que nos próximos anos moitas das iniciativas prantexadas se transformen en resultados e prácticas positivas que vaian máis alá de meras declaracións de intencións baseadas en formulacións teóricas. Na crenza de que así será, facémonos eco do esforzo que integra esta obra nun sector forestal moitas veces esquecido da memoria e tarefa

dos estudosos e lexisladores, a pesares da súa indubidable relevancia no seo desa Unión Europea da que, disque, formamos parte.

Luis Miguel MULEIRO PARADA

**CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Cívitas, 2005, 723 páxinas.**

A presente monografía integra un estudo sistemático da fiscalidade das diferentes entidades que forman parte da denominada “economía social”. A obra estrutúrase en oito capítulos e un anexo, ao longo dos cales os autores ocúpase do tratamento das entidades de economía social dende a perspectiva do ingreso e o gasto público. Nese senso, céntrase no réxime fiscal das Cooperativas, Mutuas, Sociedades Laborais, Fundacións, Asociacións de Utilidade Pública, Centros Especiais de Emprego e Empresas de Inserción Social. Dende a perspectiva do gasto público, inclúese o réxime das axudas de Estado con relación ás entidades de economía social e as subvencións estatais e autonómicas a tales suxeitos.

No primeiro capítulo o profesor Calvo Ortega desenrola cales son as razóns que xustifican unha fiscalidade específica para as entidades de economía social. Nunha definición ampla e sinxela, por economía social enténdese aquela actividade de interese xeral realizada por suxeitos empresariais privados aos que a lei limita as súas facultades dominicais. A partires de aquí, existen unha pluralidade de situacións e diversidade de motivos que lexitiman unha discriminación especial. No ordenamento tributario son as leis especiais as que establecen un tratamento especial para estes entes. A tributación especial xustifícase dende a propia Constitución. As entidades de economía social que son obxecto de apoio fiscal nas diferentes leis tributarias específicas son: as entidades sen fins lucrativos, fundacións, asociacións, cooperativas, Mutuas de Seguro, Mutualidades de previsión social, Sociedades de garantía recíproca e Sociedades laborais. Isto ben, na tributación reducida das diferentes entidades de economía social non pode observarse unha axuda de Estado prohibida polo ordenamento comunitario.

O segundo capítulo ocúpase das cooperativas e o seu réxime fiscal. Na súa primeira parte, o profesor Calvo Ortega refírese á Sociedade cooperativa europea e o seu recoñecemento coma un paso previo, pero un avance, na fiscalidade da economía social. Con relación á necesidade dun tratamento fiscal apropiado para as cooperativas resáltase a Comunicación

da Comisión Europea sobre Fomento das Cooperativas en Europa, de 23 de febreiro do ano 2004.

Na segunda parte deste mesmo capítulo, as profesoras García Calvente e Ruiz Garijo tratan o réxime tributario actual das cooperativas no ordenamento español. Unha previa delimitación conceptual, a nivel interno e internacional, así coma a clasificación das cooperativas dende a perspectiva histórica, conducen ao estudo dos requisitos para a calificación de cooperativa fiscalmente protexida, as súas clases e respectivo réxime tributario. Dende a perspectiva dos requisitos, sería desexable unha maior uniformidade a partir da regulación dual existente do Estado e as CCAA. Seguidamente atopamos clasificadas as cooperativas no seu dobre nivel de protección –protexidas e especialmente protexidas–, así coma o réxime tributario das mesmas. Na Lei de Réxime Fiscal das Cooperativas intégranse normas que merecen un xuízo positivo e outras que son merecentes dunha certa crítica. Son positivas: a consideración coma gasto deducible dos intereses devengados polos socios polas súas achegas ao capital social, ou das cantidades destinadas a algúns fondos de previsión social, a previsión de bonificacións e exencións nalgúns impostos e a aplicación dun tipo de gravame reducido no Imposto sobre Sociedades (IS). As dúas desvantaxes máis importantes son: a rigurosidade na aplicación das causas que dan lugar a perda da protección fiscal e a limitación da deducibilidade das cantidades aportadas aos mencionados fondos que teñan carácter obrigatorio. Asemade, outra desvantaxe é a desagregación da base imponible do IS entre os resultados cooperativos e extracooperativos pola complicación que supón para a xestión das cooperativas. Pero este problema non ten a súa orixe na lexislación fiscal, senón na Lei de Cooperativas. Para rematar, alúdese ás dificultades que derivan das competencias das CCAA na materia e que complican a aplicación da Lei fiscal.

Na terceira parte Luis Esteban realiza unha serie de reflexións sobre o futuro fiscal das cooperativas. Con base no mandato constitucional referido ao fomento das cooperativas a través dunha lexislación adecuada, analízanse detidamente os aspectos básicos da Lei 20/1990, de Réxime Fiscal de Cooperativas e doutra lexislación xeral coma a Lei 3/1987, de 2 de abril, Xeral de Cooperativas e a Lei 27/1999, de 16 de xullo, Xeral de Cooperativas. Singularmente, menciónanse as consecuencias do incumprimento do principio mutual e das normas sobre contabilidade separada. Con estes piares, faise alusión ás posibles contradicións entre a Lei Fiscal e a Lei Cooperativa. Coa defensa da necesidade de cambio da

norma fiscal, indágase nas perspectivas de futuro e cales son as alternativas para afrontar semellante modificación.

Cubedo Tortonda aborda, na cuarta parte, as zonas escuras e puntos febles da regulación contable das sociedades cooperativas. As competencias transferidas ás CCAA, insítese unha vez máis, presentan múltiples problemas derivados da profusa e complexa regulamentación e das incursións en parcelas propias da contabilidade que corresponden exclusivamente ao Estado. Outros problemas responden ao peculiar encaixe de determinadas operacións cooperativas, especialmente pola conceptualización das operacións mutualísticas, que efectúan as Normas Contables para as Sociedades Cooperativas (NCSCOOP).

O profesor Vaquera García analiza, no capítulo terceiro, a tributación das Mutuas Xerais, Mutualidades de Previsión Social, de Accidentes de Traballo e Enfermidades Profesionais. Dentro das medidas tributarias en favor destas entidades, no IS, destacan as seguintes: algunhas exencións, a deducibilidade de achegas ás mesmas, as regras de imputación temporal de dotacións a Plans de Pensións e contratos de seguro de vida, tipos especiais de gravame, as deducións en cota por contribucións empresariais e o réxime especial das entidades parcialmente exentas. No Imposto sobre as Renditas das Persoas Físicas (IRPF) cítanse: algunhas rendas exentas que poden percibir tales entidades, as imputacións temporais referidas a contratos de seguro, a tributación da achega e obtención de cantidades de Plans de Pensións, Contratos de Seguro, Plans de Previsión Asegurados e, con carácter xeral, estúdase a incidencia no IRPF das achegas a Mutualidades de Previsión Social así coma os elementos comúns das achegas a Plans de Pensións, Mutuas de Previsión Social e Plans de Previsión Asegurados. Finalízase coas importantes exencións establecidas no Imposto sobre o Valor Engadido (IVE) e no Imposto sobre Primas de Seguros.

No capítulo cuarto, Calvo Vergez recolle o tratamento tributario das sociedades laborais e fai diversas consideracións ao seu respecto. Estúdase minuciosamente o réxime fiscal destas entidades no IRPF, IS, Imposto sobre Patrimonio (IP), Imposto sobre Sucesións e Doazóns (ISD), o IVE e o Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados (ITPAXD). No concerne ao IP e ao ISD debemos ter en conta que aínda que as sociedades laborais non son suxeitos pasivos destes impostos, a titularidade de accións dunha sociedade laboral ou a súa transmisión a título gratuito poden integrar o feito imponible dos mesmos.

Pechan o apartado dúas cuestións de particular interese en canto á conveniencia de acordar a condonación de débeda procedentes de convenios de recuperación firmados co FOGASA (Fondo de Garantía Salarial) e ás obrigas fiscais de carácter formal establecidas para as sociedades laborais.

O capítulo quinto, na súa primeira parte, aborda o réxime tributario das entidades sen fins lucrativos –fundacións e asociacións de utilidade pública- no ordenamento español. Neste senso, a profesora Ruiz Garijo desenrola o réxime xurídico das mesmas e, sobre todo, o seu réxime tributario cunha especial atención á Lei 49/2002, de 23 de decembro, de réxime fiscal das entidades sen fins lucrativos e dos incentivos fiscais ao mecenado. Na segunda parte, o profesor Lucas Durán traslada a experiencia comparada da regulación tributaria das entidades sen ánimo lucrativo nos principais ordenamentos da UE. En particular, tómanse coma base os catro principais países da Unión: Inglaterra, Francia, Alemania e Italia. Ademais, úneselle Irlanda na medida en que no mundo anglosaxón o tratamento destas entidades tivo tradicionalmente significativos beneficios fiscais polo que, sen dúbida, o seu coñecemento resulta de gran utilidade neste traballo.

No capítulo sexto intégrase o estudo dos Centros Especiais de emprego. Calvo Vergez indaga no réxime xurídico e, especialmente, fiscal dos mesmos. Destacan o tratamento das axudas concedidas aos fondos especiais de emprego e as medidas fiscais incentivadoras. O feito de que os mesmos poidan actuar ou non con ánimo de lucro condiciona o seu réxime fiscal, onde debemos acudir á Lei do IS e a Lei 49/2002. Ademais destas regulacións, outras medidas fiscais incentivadoras e vinculadas a estes Centros son: os beneficios fiscais contemplados no IRPF a favor das persoas con discapacidade, a non inclusión na Lei do IVE das subvencións percibidas por Centros Especiais de emprego no denominador da prorrata e algunhas outras contidas na regulación de tributos locais coma o Imposto sobre Bens Inmóveis (IBI), o Imposto sobre Actividades Económicas (IAE) e o Imposto sobre o Incremento de Valor dos Terreos de Natureza Urbana (IVTNU).

O mesmo autor continúa, no capítulo sétimo, co estudo da delimitación xurídica e os aspectos tributarios doutras entidades de economía social; as empresas de inserción social. Establecido un concepto e cales son as características máis importantes, tórnase necesaria unha análise das lexislacións autonómicas vixentes na actualidade. Despois de poñer de manifesto as medidas tributarias aplicables a estas empresas de inserción, fundamentalmente no IS, IVE e IAE, fanse algunhas consideracións en

favor dunha certa asimilación destas “empresas” ás entidades sen fins lucrativos.

A profesora Alguacil Marí trata, no capítulo oitavo, a cuestión das axudas de Estado en relación coas entidades de economía social. Hai que subliñar que a Comisión e o Tribunal de Xustiza das Comunidades Europeas teñen considerado aplicable o réxime da competencia ás cooperativas e ás entidades sen ánimo de lucro. Dúas excepcións son apuntadas: as cooperativas sen ánimo de lucro e as cooperativas de consumo ou de servizos. Con relación ás Asociacións e Fundacións, partindo de que nin a súa forma xurídica nin a ausencia de ánimo de lucro son suficientes para enervar a aplicación do devandito réxime, estas características poden constituír elementos relevantes para algunhas actividades cando poidan estimarse coma “non económicas” ou persigan un interese xeral. Finalmente, con base na doutrina da Comisión europea, trata de dilucidarse como se podería calificar o réxime fiscal das CMAF (Cooperativas, Mutualidades, Asociacións e Fundacións) á luz do réxime das axudas de Estado. Esencialmente, a análise refírese o réxime fiscal das cooperativas e das entidades sometidas á Lei 49/2002.

No anexo que pecha o libro, o profesor Vaquera García pon en relación as entidades de economía social e o gasto público, centrando o seu traballo sobre as subvencións do Estado e as Comunidades Autónomas. De maneira gráfica e extensa, atopamos as principais axudas estatais e autonómicas a estas entidades. Finalmente, inclúese a tributación da obtención de tales subvencións, tanto nos Impostos sobre Sociedades como sobre a Renda das Persoas Físicas.

A obra obxecto do presente comentario constitúe un tratado sistemático e omnicompreensivo da fiscalidade das entidades de economía social. A utilidade da integración dos diversos réximes tributarios, as experiencias comparadas, achegas orixinais e suxerintes de cara a propostas de *lege ferenda* e, en xeral, o enfoque amplo da súa temática, convértena nun bo instrumento e referente no futuro para a indagación ou aprendizaxe sobre a tributación destes entes. Na súa extensión acóllense os múltiples esforzos en favor dunha perspectiva global da fiscalidade, tanto desde a óptica do ingreso coma do gasto público, diso que se deu en chamar o Terceiro Sector ou Sector Social. Xa que logo debemos valorar positivamente esta visión completa do particular que nos permite a comparación entre as diferentes institucións, así coma unha comprensión conxunta das entidades e o seu tratamento dende a esfera do ordenamento xurídico-tributario.

Luis Miguel MULEIRO PARADA











