

# **BIBLIOGRAFÍA**



## RECENSIONES

**VARGAS VASSEROT, Carlos, *La actividad Cooperativizada y las Relaciones de la Cooperativa con sus Socios y con Terceros*, ed. Tomson - Aranzadi, Navarra, 2006.**

Co título “La actividad cooperativizada y las relaciones de la cooperativa con sus socios y con terceros”, presentásenos un completo estudio sobre algunhas das cuestións máis conflictivas e características destas sociedades de base mutualista.

A obra de Carlos Vargas Vasserot, Profesor Titular de Dereito mercantil da Universidade de Almería, ten a mellor das presentacións, xa que foi galardoada co “Premio Arco Iris del Cooperativismo”, na modalidade “Mejor Investigación Cooperativa”, no súa XVI edición.

Trátase dunha obra na que se analiza con profundidade o status xurídico do socio cooperativistas ou socio común, que se caracteriza por conter un catálogo de dereitos e obrigas para os socios mais extenso que noutros tipos sociais, motivado en boa parte polo recoñecemento dos chamados principios cooperativos. O autor analiza tamén as actividades económicas que desenrola a cooperativa cos seus socios e con terceiros non socios.

Así pois, dos tres tipos de relacións xurídico-económicas que pode adoiar un socio cooperativo, tanto da relación estritamente societaria, como da relación que xurde cando o socio actúa como terceiro, realizando unha actividade externa a cooperativa, non xorden importantes problemas xurídicos, sen embargo mais conflictiva e a relación mutual. E por isto que o autor centra o seu estudio nesta última cuestión, pois certamente a relación cooperativa propiamente dita que é a que xurde do desenvolvemento da actividade cooperativa ou cooperativizada polos socios para a consecución do obxecto social, constitúe unha cuestión nuclear do Dereito cooperativo, de gran transcendencia práctica.

Para levar a cabo este estudio divídese o libro en cinco capítulos. Comeza por un análise, que o autor considera imprescindible como punto de partida para unha adecuada comprensión do tema obxecto de estudio, do complicado panorama lexislativo do Dereito cooperativo do noso país e abordar o conflictivo tema da natureza xurídica da cooperativa e do seu carácter societario, xa que ambas cuestións, inciden –se ben en distinta medida– no réxime xurídico aplicable á actividade interna e externa das cooperativas.

Una vez expostas estas cuestións o núcleo do traballo céntrase no estudio da mutualidade, a actividade cooperativizada e o estatuto xurídico do socio. Especialmente interesante é o análise que realiza o autor da obriga e ó dereito do socio de participar na actividade cooperativizada, e na determinación da natureza xurídica que xurde desa participación económica no desenrolo do obxecto social da cooperativa. O longo do capítulo segundo do libro analízanse os dereitos políticos, de información, económicos e doutro tipo que ten o socio da cooperativa, así como as distintas obrigas que adquire ó mesmo.

Para completar o tratamento da natureza xurídica das relacións mutualistas ou cooperativas diferencia o autor, nos capítulos terceiro e cuarto, cando se realizan no marco das cooperativas de consumo e de comercialización, e cando no marco das cooperativas de produción.

Aparte das importantes diferencias estruturais que existen entre estas clases de cooperativas, a razón do estudio separado destas últimas débese ó recoñecemento expreso que o lexislador estatal e a grande parte dos autonómicos fixeron da natureza societaria da relación que une ó socio traballador coa cooperativa.

Sen embargo, o autor non deixa de tratar o estatuto global do socio da cooperativa porque a relación xurídica interna que nace entre os socios e a sociedade veñen configuradas por todos os dereitos e as obrigas dos que son titulares os socios.

A monografía termina analizando a actuación da cooperativa con terceiros non socios, na que hai que distinguir os actos preparatorios e instrumentais e os actos referidos á actividade cooperativizada, que adoitan estar limitados legalmente na súa contía, a lo menos na teoría, para protexer a mutualidade da cooperativa. Estes límites da actuación con terceiros analízanse nas distintas clases de cooperativas tanto na normativa cooperativa, como na normativa fiscal.

Carlos Vargas pon de manifesto que hoxe en día atopámonos ante un proceso de flexibilización legal en canto aos límites da actividade con terceiros, producíndose unha crises do principio de mutualidade que afecta á esencia mesma do cooperativismo. Por este motivo analízase no libro con gran rigor este principio de mutualidade.

O autor, o longo do libro fai un estudio comparado da lexislación cooperativa en España, poñendo especial atención a lexislación andaluza. Todo o dito desta obra, da que brevemente damos conta nestas liñas, pon de manifesto que non solo constitúe un punto de referencia para o estudio e difusión do Dereito cooperativo, senón que é un traballo que servirá para resolver as múltiples dúbidas que na práctica xorden en torno á relación da cooperativa cos seus socios e cos terceiros.

M<sup>a</sup> Rocío QUINTÁNS EIRAS

**PITA GRANDAL, A.M<sup>a</sup>. (Dir.): *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2006, 339 páxinas.**

Os profesores de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Vigo preséntannos nesta monografía, baixo a dirección da profesora Pita Grandal, un interesante estudio do réxime tributario e as problemáticas fiscais vencelladas á empresa familiar nos momentos actuais. A obra estrutúrase en seis capítulos ao longo dos que se trata: o concepto de empresa familiar, o desenrolo da actividade económica pola empresa familiar, a titularidade dunha empresa familiar, a organización das empresas familiares con especial referencia ás sociedades *holding* e a transmisión gratuíta da empresa entre familiares. Cómpre destacar a metodoloxía elixida onde se presentan as diversas cuestións que se plantexan en cada un dos ámbitos estudados, o que leva ao traballo moito máis alá de plantexamentos teóricos e o dota dunha visión e utilidade prácticas eloxiáveis e indiscutibles.

No primeiro capítulo a profesora Pita Grandal aborda o concepto da empresa familiar. Como adianta o profesor Simón Acosta, no Prólogo, a empresa familiar é só unha creación legal de contornos arbitrarios, froito de compromisos políticos dirixidos a eliminar ou mitigar algúns dos efectos económicos indesexables que provocan certos impostos. A profesora Pita destaca o papel das empresas familiares no tecido económico español e as especiais circunstancias que concorren nas empresas familiares. Estas empresas alcanzan unha porcentaxe moi destacada do PIB aínda que moi

poucas delas acadan a segunda ou terceira xeneración. A delimitación conceptual xurídica ou económica da empresa familiar é absolutamente imprecisa e deriva da mesma organización social e económica. Non existe un concepto xurídico de empresa familiar aínda que existen algúns textos nos que se definen unha serie de características que concorren na maior parte das empresas familiares. A partir de aquí, poderíase falar dunha microempresa familiar e unha empresa familiar media ou grande.

Os problemas que afectan á empresa familiar céntranse en tres piares: o control da propiedade, o control da dirección e a continuidade da empresa. A empresa familiar é difícil de delimitar respecto das PEMES e vese afectada polas diferentes ramas do ordenamento xurídico. No Dereito Tributario a doutrina centrouse na análise do réxime tributario do patrimonio empresarial da familia, a tributación dos rendementos obtidos polos membros da familia e os problemas fiscais da sucesión na empresa. Existen diversos factores a considerar na análise tributaria da empresa familiar coma a existencia de vínculos *intuitu personae*, a existencia dunha comunicabilidade económica entre socios e a sociedade e a intención da continuidade da propiedade e a xestión dentro da familia. A esencia da problemática dende a óptica xurídica sitúase no réxime ou réximes xurídicos que resulten aplicables á empresa familiar. Con estas bases, a cuestión do concepto ou definición é, en certo xeito, irrelevante tanto porque sería difícil elaborar un concepto de empresa familiar capaz de subsumir as diferentes situacións que son relevantes para o ordenamento, coma tendo en conta a constante evolución do Dereito e o seu labor de resposta á realidade social de cada momento.

Os fins extrafiscais dos tributos afectan ao réxime tributario das empresas familiares. A partires do principio de capacidade económica, entendido en termos de solidariedade, os fins da política económica e social poden xustificar a incorporación ao ordenamento de normas con finalidade extrafiscal vencelladas á empresa familiar, no senso dos preceptos da Lei do Imposto sobre o Patrimonio das Persoas Físicas e a Lei do Imposto sobre Sucesións e Doazóns. Para elo, como destaca a profesora Pita, tan só nos debemos fixar nos datos acerca do papel que desempeñan actualmente as empresas familiares na nosa sociedade. A incidencia da empresa familiar na economía dos Estados é consecuencia da presenza da familia na sociedade e, neste ámbito, liberar aos titulares das empresas familiares do gravame sobre o patrimonio empresarial pódese comprender coma unha manifestación da utilización do sistema tributario con fins de fomento do emprego e da economía.

No segundo capítulo o profesor Rodríguez Márquez ocúpase do tratamento da titularidade da empresa familiar dende a perspectiva xurídico-tributaria. O Imposto sobre o Patrimonio somete a tributación os bens a titularidade dos bens e dereitos que conforman unha empresa familiar. Trátase dun Imposto actualmente cedido ás Comunidades Autónomas e en Navarra e o País Vasco, conforme aos réximes tributarios do Concerto e Convenio Económico, o Imposto sobre o Patrimonio réxese polas súas lexislacións específicas. Se a empresa familiar reviste forma societaria, o seu patrimonio non se verá afectado por este tributo. Son suxeitos pasivos as persoas físicas titulares dos bens pero diferéncianse dúas formas de suxeición ao imposto: a obrigaón persoal que afecta ás persoas que teñan a súa residencia habitual en territorio español e a obrigaón real que só se aplica ás persoas físicas non residentes. Os primeiros tributan no noso país pola totalidade do seu patrimonio neto con independencia do lugar onde estean situados os bens e podan exercitarse os dereitos, namentres que os segundos só están suxeitos polos bens e dereitos que estean situados, poidan exercitarse ou deban cumprirse no territorio do noso Estado.

Unha cuestión interesante refírese a determinación da residencia autonómica dos suxeitos pasivos do Imposto sobre o Patrimonio para o que se deben aplicar as normas contidas na Lei reguladora do financiamento autonómico. Máis alá disto, a normativa do Imposto do Patrimonio establece as normas para a atribución dos bens e dereitos aos suxeitos pasivos do Imposto e a atribución no caso de matrimonio. A base imponible do imposto está constituída polo patrimonio neto do suxeito pasivo e para a súa valoración cómpre aplicar as normas xerais e particulares establecidas na normativa do tributo. Na base liquidable do imposto destacan as competencias normativas das Comunidades Autónomas derivadas da cesión do tributo. Así mesmo a determinación do devengo do Imposto presenta unha enorme importancia porque determina cales son os bens e dereitos que conforman o patrimonio. Na obtención da cuota tributaria hai que considerar determinados límites orientados a evitar unha imposición persoal con efectos confiscatorios, así coma as posibles deducións e bonificacións. Dentro dos beneficios fiscais previstos no Imposto sobre o Patrimonio que teñen virtualidade con relación ás empresas familiares podemos destacar: a) a exención regulada no artigo 4.Oito.Un da Lei do Imposto sobre Patrimonio, referida aos bens e dereitos das persoas físicas necesarios para o desenvolvemento da súa actividade empresarial ou profesional, sempre que esta actividade se exerza de forma habitual, persoal e directa e b) a exención do artigo 4.Oito.Dous da Lei do

Imposto sobre Patrimonio para determinadas entidades, como poden ser sociedades familiares, con ou sen participación en mercados organizados. Polo demais, non podemos esquecer que o Imposto sobre Bens Inmóbles grava especificamente a titularidade dos bens inmóbles. Na normativa deste tributo atopamos un bonificación en cuota do 90 % para os inmóbles que constitúan o obxecto da actividade de empresas de urbanización, construción e promoción inmobiliaria.

O profesor Fernández López incide, no terceiro capítulo, no desenrolo da actividade económica pola empresa familiar e as implicacións tributarias que se derivan do mesmo. Cando a empresa familiar é individual, de maneira que unha persoa física realiza unha actividade económica por conta propia sen adoptar forma societaria algunha, os seus beneficios califícanse coma rendementos de actividades económicas e quedan sometidos ao Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas. As rendas procedentes do arrendamento ou compravenda de inmóbles e o usufruto da empresa presentan determinadas peculiaridades que merecen unha regulación especial no Imposto. Na atribución dos rendementos en caso de matrimonio existe unha descordinación con relación á normativa do Código Civil. No que atinxe aos elementos probatorios que serven para demostrar a atribución a ámbolos dous cónxuxes dos rendementos da actividade económica, existen diferentes pronunciamentos dos Tribunais Superiores de Xustiza nos que atopamos unha liña de flexibilizar a proba da titularidade da actividade económica. En canto ás comunidades de bens, a Lei do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas considera que poden obter rendas sometidas a gravame e a solución do ordenamento tributario neste ámbito consiste en atribuír as rendas percibidas por estas entidades ás persoas físicas que pertenzan ás mesmas. A norma tributaria establece diferentes regras que son útiles á hora de determinar a renda atribuíble aos partícipes das comunidades de bens, como se atribúe esa renda aos membros das comunidades de bens ou sociedades civís e que tipo de obrigas de información recaen sobre as entidades en réxime de atribución de rendas. Outras normas tributarias específicas que hai que ter en conta con relación ás empresas familiares individuais son: a) a consideración dos elementos patrimoniais coma afectos a unha actividade económica e o seu réxime xurídico, b) a determinación da base imponible do Imposto sobre a renda das Persoas Físicas onde, xunto coa determinación directa (normal ou simplificada), é posible, sempre que se respecten as limitacións normativas, acudir a un réxime de determinación obxectiva, c) a responsabilidade das débedas tributarias derivadas do exercicio dunha actividade económica con



bens familiares e d) as reducións e deducións, xerais ou específicas, a que teñen acceso as empresas familiares individuais.

Polo que se refire á empresa familiar societaria, salvo as sociedades civís que tributan no Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas polo réxime de atribución de rendas, tódalas demais rendas societarias quedan suxeitas ao Imposto sobre Sociedades. Neste tributo, as relacións familiares ou de parentesco constitúen unha das circunstancias que se toma en consideración pola normativa para definir as operacións vinculadas. A normativa do Imposto sobre Sociedades contén un beneficio fiscal específico que permite a amortización libre do inmovilizado material e inmaterial das entidades que teñan a calificación de explotacións asociativas prioritarias de acordo coa Lei 19/1995, de 4 de xullo, de Modernización das Explotacións Agrarias. Máis alá disto, o profesor Fernández López inclúe, solventando as diferentes cuestións que se plantexan, cales son os beneficios fiscais a que ten acceso unha empresa de reducida dimensión como podería ser unha empresa familiar. Polo demais, o capítulo remata recordándonos que ademais do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas e o Imposto sobre Sociedades, hai que ter en conta a normativa relativa ao Imposto sobre Actividades Económicas coma imposto que grava o mero exercicio da actividade económica e, polo tanto, que tamén pode referirse ás empresas familiares.

No capítulo cuarto a profesora Ruiz Hidalgo responde as diferentes cuestións que se plantexan en canto á organización das sociedades familiares e as súas implicacións tributarias. Neste apartado faise unha especial referencia ás sociedades *holding* que, en ocasións, se configuran coma un vehículo apto para pasar dun modelo de empresa familiar estruturado mediante a participación de distintas persoas físicas integrantes do grupo familiar nunha serie de sociedades, a unha sociedade *holding* na que participan estas persoas e aquela sociedade se converte en partícipe directa doutras sociedades. No noso ordenamento a sociedade *holding* é sinónimo dun grupo de sociedades no que a sociedade dominante dirixe e xestiona ás demais mediante a participación no capital das mesmas. A sociedade familiar *holding* non é obxecto dun tratamento específico no Imposto sobre Sociedades. O grupo familiar debe cumprir certos requisitos, establecidos na normativa do Imposto sobre Patrimonio, con relación á súa participación na sociedade *holding* para acceder aos beneficios fiscais recollidos no Imposto sobre o Patrimonio e no Imposto sobre Sucesións e Doazóns. Igualmente, sempre que se cumpran certas condicións establecidas na normativa do Imposto sobre Sociedades, a sociedade *holding* familiar pode acceder a determinados beneficios fiscais coma: a

dedución pola dobre imposición de dividendos que se produce polo reparto de dividendos das sociedades do grupo, a dedución por dobre imposición polos beneficios repartidos por vías diferentes aos dividendos ou a dedución para evitar a dobre imposición de plusvalías derivadas da transmisión das participacións.

En segundo lugar trátase o réxime de consolidación fiscal que se aplica a aquelas sociedades que se configuren xuridicamente a través da figura do grupo. O réxime aplícase de maneira automática polo feito de que así o acordan as sociedades integrantes do grupo e existen diferentes requisitos que deben cumprir as sociedades *holding* e as sociedades dependentes para poder aplicar o réxime. Non se descoidan tampouco os interrogantes que se presentan con relación: aos obrigados tributarios no réxime, á renuncia ao mesmo, a determinación da base imponible e a cuantificación tributaria, os beneficios fiscais, as obrigas de información ou os efectos da perda do réxime e a extinción do grupo fiscal. En conexión con este apartado, atopamos unha análise das principais cuestións referidas á reestruturación empresarial necesaria para crear unha sociedade *holding* que se materializa nunha serie de operacións societarias diversas que dependen da situación de partida na que se atope o grupo. As operacións de reorganización máis habituais son as fusións, escisións e aportacións non diñeirarias de ramas de actividade ou por canxe de valores. Tales operacións son obxecto dun réxime especial no Imposto sobre Sociedades que permite diferir o pago do imposto. O estudo das diferentes operacións, as diferenzas entre elas e a aportación de solucións con relación ás mesmas e o seu réxime tributario son resoltas pola doutora Ruiz a partires dunha sólida base normativa, xurisprudencial e doutrinal onde se conclúe este apartado da monografía.

O quinto e último apartado do libro dedícase, de mans do profesor Aneiros Pereira, ao estudo da transmisión gratuíta da empresa entre familiares. Dentro do ordenamento tributario, o tributo que grava a transmisión gratuíta da empresa entre familiares é o Imposto sobre Sucesións e Doazóns. E isto independentemente de que a transmisión sexa *inter vivos* ou *mortis causa*. Con carácter xeral, o tributo debe satisfacerse por parte dos adquirentes da empresa e suxéitanse as adquisicións que realicen as persoas físicas residentes no noso país, con independencia do lugar no que se atopen os bens ou dereitos. Na normativa do tributo tamén se regula a obrigación real de contribuír, de maneira que tamén se suxeitan as adquisicións gratuítas sobre bens e dereitos que estiveran situados ou puidesen exercitarse no territorio español e que realizaran persoas non residentes no noso país. Con estas bases, éntrase a indagar na determinación da base imponible do Imposto e solucionar as cuestións máis

controvertidas con relación á mesma. Doutra banda na normativa do Imposto sobre Sucesións e Doazóns existe unha bonificación para determinadas transmisións hereditarias de empresas familiares. Trátase dunha redución do 95% do valor da empresa, negocio ou participacións para as transmisións *mortis causa* a favor do cónxuxe, descendentes ou adoptados da persoa falecida nas que estivese incluída unha empresa individual ou un negocio profesional ou participacións en entidades que estean exentas no Imposto sobre Patrimonio. As diferentes problemáticas atinentes á mesma e os seus requisitos son abordadas polo doutor Aneiros aportando unha óptica eminentemente práctica do particular, con reiteradas alusións á doutrina e xurisprudencia na materia que manteñen a interese pola lectura e axudan na resolución das cuestións que se suscitan neste ámbito. Ademais, moitas das Comunidades Autónomas, na medida en que contan con capacidade normativa para regular as reducións do Imposto sobre Sucesións e Doazóns, exercitárona ampliando a porcentaxe da redución nuns casos e flexibilizando os requisitos da Lei estatal noutros. Así podemos coñecer cal é o beneficio en función da Comunidade Autónoma que nos interese.

De igual xeito, a normativa do Imposto sobre Sucesións e Doazóns acolle unha redución do 95% nos casos de transmisión de participacións *inter vivos*, en favor do cónxuxe, descendentes ou adoptados, dunha empresa individual, un negocio profesional ou de participacións en entidades do doante aos que sexa de aplicación a exención regulada no apartado oitavo do artigo 4 da Lei reguladora do Imposto sobre Patrimonio. A diferenza dos supostos de transmisión por causa de morte da empresa, negocio ou das participacións cando se trata de *inter vivos*, a redución non se aplica a ascendentes nin colaterais. Tamén para este beneficio nalgunhas Comunidades Autónomas se estableceu unha normativa especial conforme ás súas facultades normativas neste senso. Finalmente, atopamos resoltos os principais interrogantes referidos ás reducións pola transmisión de explotacións agrarias que se amparan na Lei de Modernización das Explotacións Agrarias.

A monografía na que agora nos detemos está chamada a ser un instrumento básico de traballo para os empresarios, profesionais ou estudosos interesados no coñecemento do réxime tributario da empresa familiar. A metodoloxía empregada, sobre a base do plantexamento e resolución das cuestións que se presentan nos diferentes tributos que inciden na esfera da empresa familiar, serve a unha lectura fácil e incitante da obra. Pero, sobre todo, constitúe unha gran axuda perante as dúbidas que sempre se nos suscitan á hora de crear, xestionar ou asesorar sobre as

posibilidades outorgadas polas normas tributarias á empresa familiar. A partires de aquí, non queda menos ca agradecermos e celebrarmos a orientación práctica do traballo conxunto que contribúe, sen dúbida algunha, a unha comprensión máis sinxela dos permanentes interrogantes vencellados á empresa familiar no eido tributario.

Luis Miguel MULEIRO PARADA

**FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *Régimen tributario de las Comunidades de Montes*, Madrid, Iustel, 2006, 345 páxinas.**

Na presente obra, o profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ aborda a problemática que se suscita en torno ao réxime tributario dunha forma de propiedade comunitaria da terra tan peculiar coma é a das Comunidades de Montes Veciñais en Man Común e que presenta un enorme interese para a nosa Comunidade Autónoma. Nesta obra pioneira na análise do tema, pois as CMVMC foran estudadas dende o Dereito Administrativo e Privado, pero non dende a perspectiva do Dereito Tributario, o autor non se limita a expor o réxime tributario das CMVMC senón que ofrece propostas de *lege ferenda*, en vistas a mellorar a regulación vixente dende o punto de vista da xustiza tributaria e a racionalidade.

A obra estrutúrase en catro capítulos precedidos dunha breve introducción.

No primeiro capítulo analízase a natureza xurídica das CMVMC así coma os seus caracteres esenciais. Neste senso, é importante sinalar que as características singulares do monte veciñal, obxecto da copropiedade e sobre o que se constitúe a comunidade, van ter unha incidencia directa na configuración do réxime xurídico privado da comunidade en man común (*gesammte Hand*). Así, as agrupacións que se constitúen en torno a este elemento patrimonial, presentan a natureza xurídica propia das comunidades de tipo xermánico. Disto derivanse os seguintes elementos definatorios, en todo punto contrapostos ás notas típicas da comunidade romana. En primeiro lugar, a propiedade privada e, á súa vez, colectiva sobre o monte veciñal, derivada da ausencia de cuotas ideais atribuíbles aos copartícipes. En segundo lugar, o vínculo persoal entre os comuneiros, que vai máis lonxe da simple cotitularidade real sobre a cousa común, relegando a un segundo plano a relación real de cada comuneiro con dito obxecto, a diferenza do que ocorre nas comunidades de tipo romano nas que a cotitularidade sobre a cousa común ten un fundamento puramente

económico, primando a visión individualista e exclusivista da propiedade. O autor preocúpase neste momento de incidir na ausencia de personalidade xurídica destas colectividades, por ser esta a principal razón alegada durante moitos anos para escapar á calificación de suxeito pasivo polo Imposto sobre Sociedades. A terceira nota que caracteriza a este tipo de comunidades é o seu carácter tendencialmente duradeiro e estable no tempo, por mor do seu destino que non é outro có aproveitamento colectivo do monte veciñal. Esta característica acentúase polo feito de que os comuneiros carecen de capacidade para constituír, transformar ou extinguir a comunidade. O profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ insiste na íntima relación existente entre as notas definatorias da comunidade, e aquelas propias do monte veciñal sobre o que a mesma se constituíe, e que son os caracteres exorbitantes propios dos bens de dominio público, a saber, indivisibilidade, inalienabilidade, imprescritibilidade e inembargabilidade.

Dentro do mesmo capítulo referido ás notas definatorias destas agrupacións veciñais, analízase unha cuestión na que se debería reparar á hora de establecer o réxime tributario das mesmas. Referímonos á posibilidade de calificalas como entidades carentes de ánimo de lucro. Estas agrupacións constituíronse frecuentemente ao marxe dun acordo ou pacto entre dous ou máis persoas para pór en común bens, diñeiro ou industria co obxecto de partir posteriormente as ganancias, como si acontece, pola contra, nas comunidades negociais ou societarias. Esta orixe forzosa e non convencional das CMVMC parece levarnos, de entrada, a negar o ánimo lucrativo nas mesmas. Nembargantes, profundando un pouco máis no tema, o profesor entende que a resposta á referida cuestión se atopa na posición adoptada por cada comunidade nos Estatutos ou nos acordos tomados ao respecto pola súa Asemblea Xeral. Atendendo a isto, e dacordo coa normativa galega e asturiana, os rendementos producidos polo monte poden destinarse a tres fins diferentes, un dos cales é a súa efectiva distribución entre os comuneiros. Para FERNÁNDEZ LÓPEZ, só neste caso cabería rexeitar o calificativo de entidade sen ánimo de lucro para as CMVMC. Nos demais casos, a saber, cando os rendementos se destinen a sufragar obras ou servicios comunitarios con criterios de reparto proporcional entre os diversos lugares ou aldeas ás que pertence o monte veciñal, ou inversións directas que melloren ou protexan o seu uso social, sería posible calificar a estas agrupacións veciñais coma entidades sen fins lucrativos. Para o autor, o feito de que estas entidades se orienten á consecución dun beneficio co fin de ser repartido, debería condicionar o seu réxime tributario, polo que critica a actitude adoptada polo lexislador estatal cando se decantou, entre as dúas opcións que o ordenamento ofrece

para a tributación dos beneficios destas colectividades, opcións, por certo, non exentas de controversias (tributación no IS ou no réxime de atribución de rendas no IRPF), pola tributación no IS, cun réxime especial que se limita a establecer unha redución na base imponible, pola que se discrimina aos lucros destas colectividades en función do seu destino. Neste senso, parece que as normas tributarias non tiveron en conta a unidade de criterio que debe informar ao ordenamento xurídico e que aconsellaría a aquelas respetar a función social e os caracteres peculiares que caracterizan a estas agrupacións no ámbito privado.

Enlazando con todas estas cuestións, o capítulo segundo estudia o tratamento que a normativa sobre a renda outorga ás CMVMC. Así, atopamos unha parte referida ao IS como tributo a soportar polas CMVMC, outra referida ao IRPF como gravame que recae sobre os comuneiros, e unha última que se ocupa dos montes veciñais dende a óptica do Imposto sobre o Patrimonio.

Polo que respecta ao IS, o autor dedica unha primeira parte ás cuestións subxectivas do mesmo. Como dixemos máis arriba, os rendementos destas agrupacións veciñais tributan polo IS se ben, someténdose a unhas regras específicas na determinación da base imponible. Isto é así por decisión do lexislador coa aprobación da Lei 50/1998, de 30 de decembro, cando, apartándose por completo do concepto civil de personalidade xurídica, considera que estas colectividades gozan da estrutura organizativa necesaria e da capacidade contributiva suficiente, coma para que o feito imponible do IS se realice respecto a elas, dunha maneira diferenciada do presuposto de feito que xera a obriga tributaria das persoas físicas que as compoñen. Sen embargo, isto non foi sempre así, e ata esa data, tales rendementos atribuíanse con arreglo ao artigo 10 da Lei do IRPF, aos comuneiros que soportaban o imposto individual e persoal que pola súa natureza lles correspondía (IRPF, IS, ou, eventualmente, IRNR). Dentro das cuestións subxectivas, concédese unha particular atención ao réxime de responsabilidade tributaria dos comuneiros e dos membros da Xunta Rectora (órgano de representación da CMVMC, a través do cal, aquela realiza actos ou negocios xuridicamente válidos e eficaces), a partir da condición de suxeito pasivo da última no IS, tendo en conta a gran incidencia da reforma producida pola Lei 50/1998, anteriormente citada, neste ámbito. Conclúe o profesor que debe ser o artigo 42.1.a) da Lei Xeral Tributaria, a disposición á que temos que acudir para determinar os efectos xurídicos vencellados, dende o punto de vista da responsabilidade, á conducta ilícita non só da Xunta Rectora, senón tamén dos seus asesores externos e dos membros da Asemblea Xeral. E será o artigo 42.1.b) LXT, a

disposición na que a Administración tributaria se poderá basear para dirixir a acción de cobro a cada un dos comuneiros, cando o presuposto da responsabilidade non teña a súa orixe nun ilícito tributario pola comunidade de montes. Nesta orde de cuestións, tamén se resolve a atinente á regulación da responsabilidade derivada das obrigacións tributarias pendentes nos casos excepcionais nos que se produza a desaparición da comunidade de montes. Tal responsabilidade terá que ser analizada á luz de artigo 40.4 LXT, e non do 42.1.b) da mesma lei, diferenciándose ambos en que o primeiro presupón a disolución da entidade debedora. En consecuencia, entende o profesor que tal suposto non é propiamente de responsabilidade tributaria, senón simplemente de sucesión ou transmisión legal da débeda a un terceiro, xa que a institución da responsabilidade supón a existencia dun terceiro titular da débeda que se pretende garantir, requisito que non se dá no suposto contemplado, xa que o debedor principal disolveuse e, conseguintemente, extinguiuse.

Despois de tratar as cuestións subxectivas do IS en relación ás CMVMC, abórdanse os aspectos materiais do mesmo (beneficio contable e base imponible) tamén en referencia a estas agrupacións veciñais. A este respecto, son resaltadas as rixideces que a normativa do imposto presenta de cara o cálculo do beneficio contable e da base imponible para este peculiar tipo de entidades. Así, destaca como a estricta aplicación do Plan Xeral de Contabilidade conduce a perxuizos inxustificables derivados basicamente do descoñecemento da realidade económica específica do ciclo forestal. FERNÁNDEZ LÓPEZ propón de *lege ferenda* algunha das seguintes opcións para paliar os defectos vencellados á aplicación da normativa referida a estas agrupacións veciñais:

- A adaptación do PXC vixente ás singularidades productivas e económicas do MVMC.
- A creación dun plan sectorial contable para o sector forestal que contemple os custos reais aparelados aos turnos de corta de cada especie arbórea.
- O establecemento de gastos deducibles específicos na base imponible e medidas adicionais que permitan o disfrute efectivo do instrumento de compensación de bases impositivas negativas.

Pero a proposta que se considera máis urxente é a creación de incentivos tributarios específicos que fomenten os valores medioambientais e as funcións socio-colectivas da riqueza forestal pertencente a estas agrupacións veciñais. Ao disfrute de tales incentivos debería ir aparelado

unha serie de comportamentos polo suxeito pasivo beneficiario dos mesmos, de maneira que se axustaría a fiscalidade forestal ao resultado ambiental acadado con tales conductas.

Por último, e en relación ao IS, trátanse os aspectos formais do mesmo, ocupándose o autor de analizar os supostos nos que nacerá a obrigaçión de presentar declaración-liquidación pola CMVMC, e referíndose, igualmente, ás obrigas de realizar pagos fraccionados, practicar retencións sobre os beneficios distribuídos aos comuneiros e darse de alta no índice de entidades da Delegación Estatal da Administración Tributaria correspondente ao seu domicilio fiscal.

A outra grande parte do capítulo segundo dedícase ao tratamento outorgado polo IRPF ás rendas distribuídas aos comuneiros pola CMVMC. Como paso previo, son expostas as condicións necesarias para a adquisición da condición de comuneiro. Neste punto, destaca a minuciosidade da normativa autonómica de Galicia e Asturias fronte á parquedade da regulación estatal, que, tras proclamar que a titularidade dominical do monte lle corresponde aos veciños que integren en cada momento o grupo comunitario (artigo 2.1 da Lei estatal 55/1980, de 11 de novembro, sobre o réxime dos MVMC), se limita a sinalar que, se na fase de aprobación dos Estatutos da comunidade se suscitase algunha controversia sobre o dereito a pertencer a aquela, dito conflito resolverao o Xulgado con carácter provisional, reservando ás partes o exercicio das accións que correspondan. Maior interese presenta pois a regulación autonómica, que vén colmar as lagoas da estatal. Así, establece a nosa normativa que son cotitulares do dereito á propiedade privada e colectiva sobre o monte comunal, os veciños titulares de unidades económicas, con casa aberta e residencia habitual nas entidades de poboación ás que tradicionalmente estivese adscrito o seu aproveitamento, e que, veñan exercendo, según os usos e costumes da comunidade, algunha actividade relacionada con aqueles (artigo 3.1 da Lei galega 13/1989, de 10 de outubro, de MVMC). Pero estes elementos definatorios do cotitular do dereito á propiedade sobre o monte comunal, non son máis que a referencia a ter en conta polas disposicións estatutarias á hora de fixar os requisitos de atribución da cualidade de comuneiro (artigo 16.1 LGA-MVMC), sendo pois a vontade social da agrupación veciñal, a que fixe as condicións para adquirir a condición de comuneiro. Sendo a regulación autonómica moito máis completa ca estatal, necesita dun labor interpretativo, en moitos dos seus termos, que o autor da obra resolve con pulcritude.



O capítulo segundo conclúe coa análise das CMVMC dende a perspectiva do Imposto sobre o Patrimonio. Cómpre destacar que o legislador non reparou nas características peculiares destas colectividades, quedando os bens e dereitos das mesmas fóra da suxeición ao imposto. Isto é debido as razóns seguintes. Dunha banda, a ausencia dun “réxime de atribución de bens e dereitos” da comunidade aos comuneiros como solución xurídica equivalente ao “réxime de atribución de rendas” xunto coa remisión que a Lei do IS realiza ao Dereito Privado para determinar a titularidade dos bens e dereitos que constitúen a masa activa do patrimonio neto. Doutra banda, o feito de que se require a cualidade de persoa física para ser suxeito pasivo do imposto e a imposibilidade de atribuír xuridicamente aos comuneiros a título individual os bens e dereitos da comunidade de montes.

As CMVMC son contempladas dende a óptica da imposición indirecta no terceiro capítulo, no que distinguimos dúas partes. A primeira, refírese ás operacións realizadas no tráfico patrimonial civil polas comunidades de montes, sometidas ao Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados (ITPAXD), mentres a segunda, analiza as operacións realizadas por estas colectividades no tráfico mercantil e gravadas polo Imposto sobre o Valor Engadido (IVE).

Polo que atinxe ao ITPAXD, analízanse cada unha das tres modalidades en relación ás CMVMC, prestando unha especial atención ao gravame sobre Operacións Societarias, a propósito da constitución e disolución das CMVMC. Con relación a este suposto, o autor estudia a posibilidade destas entidades para ser suxeitos pasivos. Para elo, precisaríase de dous requisitos. Por un lado, que a comunidade se constituíra por acto *inter vivos*. Por outro, que a mesma realice unha actividade empresarial. Os principais problemas para considerar a estas entidades coma suxeitos pasivos do imposto no caso referido, derívanse do primeiro requisito. En particular, estudiáse o caso concreto do exercicio sobrevido dunha actividade empresarial por unha CMVMC, para colixir que non se realiza o feito imponible do imposto na modalidade de Operacións Societarias.

En relación ao IVE, sinálase que as comunidades de montes poden ser suxeitos pasivos do imposto cando efectúan entregas de bens ou prestacións de servizos vencelladas ás actividades forestais que desenrolan. Son estas, as que con maior frecuencia desempeñan estas entidades, podendo facelo de modo directo ou a través dun convenio suscrito coa Administración competente. Neste último caso, FERNÁNDEZ LÓPEZ preocúpase por aclarar que o suxeito pasivo do imposto continuará a ser a CMVMC, que non deixa

de ser a titular da actividade económica polo feito da celebración do referido convenio. Pero á marxe destas actividades forestais, é posible a cesión doutro tipo de aproveitamentos, coma son os derivados de pastos, explotacións cinexéticas, eólicas ou liñas de tendido eléctrico, algúns dos cales, viñeron cobrando unha especial relevancia nos últimos tempos. O autor estudia a suxeición ao imposto de cada unha das actividades citadas, finalizando o capítulo cunha especial consideración ao réxime tributario da constitución de dereitos de superficie sobre o monte veciñal, ferramenta a través de cal, véñse desenrolando, precisamente, algunha das actividades aludidas. Entre outras cuestións, analízase con particular atención, a problemática xurdida en torno ao devengo nesta operación de tracto sucesivo.

O cuarto e último capítulo trata os MVMC dende a óptica dos impostos municipais. En primeiro lugar, analízase o Imposto sobre Bens Inmóveis (IBI), prestando especial atención á exención que a normativa reguladora das Facendas Locais concede aos montes veciñais por este imposto. A este respecto, cómpre resolver o alcance do referido beneficio fiscal, é dicir, se o mesmo limita os seus efectos ao terreo do monte veciñal, ou si ademais, esténdeo ás construcións levantadas sobre el. O profesor entende que haberá que seguir un criterio teleolóxico para responder a tal interrogante, tendo en conta a finalidade e o destino das construcións levantadas no monte veciñal. Ademais, refírese ao caso particular do levantamento no MVMC de construcións que revistan os rasgos propios de bens inmóveis de características especiais, caso no que as referidas construcións si estarían suxeitas ao imposto.

Continúa o capítulo coa análise de dúas figuras que presentan unha incidencia tremendamente escasa para as colectividades analizadas, a saber, o Imposto sobre Actividades Económicas e o Imposto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, para pasar a analizar dous impostos de carácter potestativo. Un deles, o Imposto sobre Construcións, Instalacións e Obras, si poderá ter relevancia respecto ás CMVMC, pois pode darse perfectamente o caso de que para realizar unha cesión do monte veciñal para obras, instalacións, explotacións ou servizos que redunden de modo directo en beneficio da comunidade, sexa menester solicitar a licenza correspondente de obras ao Concello do termo municipal onde radique o monte. Neste caso, o autor sinala que nacería o feito impositivo do referido imposto, e estudia cada un dos elementos constitutivos do mesmo. O outro dos impostos potestativos que se analizan, é o Imposto sobre o Incremento do Valor dos Terreos de Natureza Urbana, sendo a súa incidencia nos montes veciñais moi escasa, debido basicamente a dúas razóns. Dunha

banda, o carácter de rústicos, e non urbanos, da maioría dos terreos que se atopan encravados nos MVMCA, a pesares de que o autor contempla a posibilidade de recalificación dos mesmos coma urbanos, nos termos permitidos pola lexislación urbanística, coas consecuencias fiscais que disto se derivan. Doutra banda, o carácter de inalienable destes montes veciñais, tendo en conta que unha das causas típicas que provocan o nacemento da obrigaón tributaria deste imposto é a transmisión da propiedade por calquera título, se ben, sempre é posible a expropiación forzosa dos mesmos, suposto no que nacería o feito imponible do imposto. Este último capítulo conclúe co estudio do Imposto Municipal sobre Gastos Suntuarios, figura que na actualidade, soamente grava unha das sete modalidades de feitos imposables cos que orixinariamente naceu, a saber, o aproveitamento dos cotos de caza e pesca. Pero é precisamente esta modalidade a que interesa dende a perspectiva dos MVMC, dadas as cualidades cinexéticas dos mesmos, que hoxe en día, presentan unha gran relevancia.

O profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ realizou un magnífico e pormenorizado estudio de cada unha das figuras tributarias que teñen incidencia nas CMVMC. Pero o gran interese da obra non se atopa unicamente na descrición coidadosa dos efectos daquelas figuras nestas agrupacións veciñais, ferramenta de enorme utilidade, ao botarse realmente en falla unha monografía que abordase estas colectividades de tipo xermánico dende a óptica tributaria, senón que, tamén, e sobre todo, nas distintas propostas que o autor realiza para reformar un réxime tributario vixente, que parece non atender ás peculiaridades da realidade social, económica e xurídica desta forma da propiedade da terra tan especial. O autor ofrece, deste xeito, unha guía práctica de *lege ferenda*, que se constituirá nun instrumento de gran utilidade, para facer avanzar os traballos das asociacións profesionais de silvicultores, coma son a Unión de Silvicultores do Sur de Europa e a Asociación Forestal de Galicia.

M<sup>a</sup> Cruz BARREIRO CARRIL

Luis Miguel MULEIRO PARADA

