

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 31 (2008-2009), pp. 293-300

RECENSIONÍS

MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi, 2008, 462 páxinas.

por Mónica SIOTA ÁLVAREZ¹

Nesta obra, Montesinos Oltra somete a unha análise crítica a regulación dos requisitos do réxime especial previsto na Lei 49/2002, do 24 de decembro, de réxime fiscal das entidades sen fins lucrativos², con particular atención ao tratamento que a norma lles dá ás explotacións económicas na súa formulación.

No primeiro dos seus seis capítulos, o autor considera que nos atopamos ante unha atinada reforma que parece pór fin ás recorrentes controversias que xerou a súa predecesora: a Lei 30/1994, do 24 de novembro, de fundacións e de incentivos fiscais á participación privada en actividades de interese xeral, pola difícil interpretación dos requisitos aos que supeditaba a exención nos impostos aplicables ás entidades titulares de actividades económicas dentro deste réxime especial. Montesinos Oltra estima que a nova norma aclara, relaxa ou ata elimina as restricións ao exercicio de actividades económicas relacionadas cos fins de interese xeral destas entidades, así como á exención da súa renda no imposto sobre sociedades e, de forma reflexa, ás exencións relativas a impostos locais —ata se ofrecen solucións específicas a algúns dos ámbitos de actividade máis representativos deste sector—.

¹ Profesora de Dereito Financeiro e Tributario. Universidade de Vigo

² En adiante LRFESFL.

O que non significa necesariamente que «a reforma sexa acertada desde unha perspectiva analítica atenta ás esixencias de xustiza financeira que, segundo a opinión unánime da doutrina, xustifican este réxime». A persecución de fins de interese xeral mediante explotacións económicas, aínda que resulte lóxica no actual estadio de evolución do sector non lucrativo, proxecta algunha sombra de dúbida sobre a coherencia entre o seu réxime fiscal e as razóns esgrimidas para xustificalo, o que, en opinión do autor, explicaría as inveteradas cautelas —iso si, cada vez menores— adoptadas polo lexislador.

Baixo estas premisas, e xa no capítulo II, trata de delimitar, desde unha perspectiva crítica, o concepto de explotación económica utilizado na LRFESL. Esta lei reconece a exención da renda a explotacións económicas relacionadas cun bo número de fins de interese xeral; de xeito que, mediando a ordenación de recursos coa finalidade de producir ou distribuír bens ou servizos, e admitido que cabe o lucro obxectivo e, xa que logo, a obtención de beneficios, resulta indiferente o importe dos ingresos percibidos e aplícase a exención —salvo que se trate dalgunha actividade non incluída no artigo 7—. Pero na actualidade, as entidades sen fins lucrativos sitúanse nun ámbito de intersección entre o interese público ou xeral e o interese privado en que se deixan de apreciar nitidamente os trazos da solidariedade inherente á actividade financeira pública e que xustifican, en boa medida, o seu réxime de exención. Por tanto, o autor cre que a norma debería utilizar un concepto máis restrinxido de explotación económica en que se tivese en conta a posibilidade, desde o dobre punto de vista da lóxica do mercado e das limitacións impostas polo réxime xurídico deste tipo de entidades, de que a actividade sexa economicamente autosuficiente.

No capítulo III, de forma breve, estúdase a relación entre os artigos 2 e 3 da LRFESFL. E pártese da idea de que o concepto de entidade sen fins lucrativos que enuncia o artigo 3 non se pode considerar absolutamente alleo aos requisitos esixidos previamente polas respectivas normas reguladoras das entidades que, segundo o artigo 2 da LRFESFL, se poden acoller ao réxime especial, debendo cuestionarse, por iso, a pretensión de autonomía que destila a norma tributaria. Agora ben, esta lei só parece supeditar a súa aplicación ao cumprimento dos requisitos que ela mesma establece, no entendemento, probablemente, de que existe un suficiente control previo exercido polo protectorado ou o órgano administrativo correspondente.

A continuación, nos capítulos IV e V analízanse, respectivamente, as entidades beneficiarias do réxime especial segundo os artigos 2 e 3 da LRFESFL.

No primeiro deles, e asumindo que non variou o ámbito subxectivo de aplicación respecto da Lei 30/1994, estúdanse de forma separada as entidades incluídas no artigo 2: fundacións; asociacións declaradas de utilidade pública; organizacións non gobernamentais de desenvolvemento; delegacións de fundacións estranxeiras inscritas no rexistro de fundacións; federacións deportivas españolas, federacións deportivas territoriais de ámbito autonómico e integradas naquelas, o Comité Olímpico Español e o Comité Paralímpico Español e as federacións e asociacións das entidades sen fins lucrativos.

No capítulo V, e como xa adiantamos, examínase con detalle o artigo 3, onde aparecen formulados os requisitos obxectivos ordenados para que se verifique o efectivo cumprimento, para os efectos tributarios, dos orzamentos xenéricos para que unha entidade poida ser cualificada como «entidade sen fins lucrativos». Isto é, que estas entidades persigan fins de interese xeral —concepto xurídico indeterminado que mereceu especial atención doutrinal—; que unha porcentaxe de certas rendas obtidas pola entidade sexa destinada a fins de interese xeral; que a actividade realizada non consista no desenvolvemento de explotacións económicas alleas ao obxecto ou finalidade estatutaria da entidade; que, con carácter xeral, os cargos representativos da entidade non sexan retribuídos e que se cumpran unha serie de obrigacións de carácter formal.

E xa, para rematar, Montesinos Oltra dedica o capítulo VI a realizar reflexións finais sobre o seu estudo. Entre elas destaca a idea de que a xustificación tradicional do réxime especial debería ser obxecto dunha revisión, pois non cabe xa proclamar as razóns tradicionalmente aducidas sen ter en conta a diversidade de fins perseguidos e, sobre todo, de formas alternativas de organización, funcionamento e financiamento das actividades desenvolvidas. Por iso é polo que, na actualidade, e en opinión deste autor, o fundamento constitucional da exención dependa, en maior medida, de consideracións relacionadas co pluralismo social inherente ao noso sistema democrático, ou coa oportunidade de incentivar de forma singularizada certas actividades, que cos tradicionais principios de xustiza tributaria.

Tamén manifesta as incongruencias da nosa lexislación ao seguir diferenciando dous réximes tributarios no heteroxéneo conxunto que

integran fundacións e asociacións, e por iso propón un modelo de exención gradual coa introdución de requisitos progresivos, tanto de orde cuantitativa como cualitativa, e ponderados coas esixencias do interese xeral.

Completa a obra unha serie de anexos en que se fai unha selección de doutrina administrativa e xurisprudencia de distintos tribunais sobre o tema obxecto de estudo.

ALFONSO SÁNCHEZ, R. (Directora): *La sociedad cooperativa europea domiciliada en España*. Navarra, Thomson-Aranzadi, 2008, 686 páxinas.

por José Antonio RODRÍGUEZ MIGUEZ³ y María Jesús RODRÍGUEZ MIGUEZ⁴

Baixo a dirección da Profesora Rosalía Alfonso Sánchez diversos autores presentan nesta monografía unha rigorosa exposición do réxime xurídico da sociedade cooperativa europea que se domicilien en España e a súa problemática.

Pendente a promulgación de lei que teña por obxecto cumprir o mandato que impón aos Estados membros da Unión Europea o Regulamento CE 1435/2003 do Consello, do 22 de xullo de 2003, relativo ó Estatuto da sociedade cooperativa europea, no seu artigo 78, de adoptar todas aquelas disposicións que sexan precisas para garantir a efectividade das normas de aplicación directa que nela se conteñen, esta obra destaca no só polo seu rigor técnico senón porque ofrece unha visión pluridisciplinar desta figura xurídica.

A obra esta estruturada en 16 capítulos. no primeiro deles, o profesor José Miguel Embid Irujo, analiza o concepto mesmo de sociedade cooperativa europea (SCE), sobre a base da súa triple dimensión ou carácter: como sociedade en sentido amplo, como cooperativa e como tipo societario novo creación do dereito europeo.

No capítulo segundo, o profesor Narciso Arcas Lario fixa como obxectivo dos eu traballo “*poñer de releve a importancia que ten para as cooperativas implicarse en procesos de concentración, así como as*

³ Doutor en Dereito. Funcionario do Corpo Superior da Administración Xeral da Xunta de Galicia. Membro do Instituto de Dereito Industrial da Universidade de Santiago de Compostela (IDIUS).

⁴ Avogada.

fórmulas ao seu alcance para lograla, prestando especial atención á SCE". Analiza a importancia do tamaño como factor de competitividade, as formas de crecemento, destacando o papel da concentración empresarial e as súas formulas, entre as que figura l SCE.

As profesoras Irene Escuin Ibáñez e Maria Magnolia Pardo López, desenvolve no complexo sistema de fontes da SCE: o Regulamento e os estatutos da sociedade; a aplicación supletoria das distintas lexislación nacionais en todo aquilo non previsto polo dereito europeo; a especial complexidade no caso do seu enderezo en España, consecuencia da dispersión normativa da lexislación interna polo reparto competencial entre o Estado e as CCAA.

Ao longo do capítulo cuarto a profesora Mercedes Farias Batlle trata "*os aspectos do procedemento de fundación de unha SCE relativos aos requisitos e formalidades necesarias para a súa regular constitución, así como os concernentes á publicidade legal e publicidade noticia á que está sometida a nova forma social*".

A SCE pode constituírse mediante tres procedementos distintos: a) a fundación, que pode producirse cunha base subxectiva diversa (persoas físicas e/ou sociedades ou entidades), e que é o obxecto de estudio da profesora M^a Isabel Grimaldos García no capítulo quinto; b) a fusión, cuxas modalidades, procedemento e efectos, é desenvolvida pola profesora M^a del Mar Andreu Martí, no capítulo sexto; e c) a constitución mediante transformación, cuxa problemática ponse de releve no capítulo sétimo, a cargo da directora desta monografía, a profesora Rosalía Alfonso Sánchez.

Unha das cuestións máis polémicas doutrinalmente é a relativa ao réxime orgánico da SCE con enderezo en España.

A obra trata no capítulo oitavo os diferentes aspectos que suscita a Asemblea Xeral como órgano que materializa o principio de participación dos cooperativistas nas decisións sociais. Os profesores Rafael Jordá García, María Martínez-Moya Fernández e Juan Luis Bañón González analizan o concepto, as clases, a convocatoria, as competencias, os tipos de acordos e as cuestións claves relativas a súa adopción, impugnación e documentación.

No capítulo noveno, o protagonismo o adquire o órgano de administración, do que se analiza a súa estrutura e a posibilidade que a normativa comunitaria concede de organización mediante un sistema dual ou monista. O seu estudio corre a cargo do profesor Pablo Girgado Perandones.

Como se indica nesta obra “*nos últimos anos se ten levado a cabo unha intensa actividade para abordar a reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea*”. O eixo central da reforma ten sido axustar a normativa contable aos criterios que adoptan as Normas Internacionais de Información Financeira (NIIF), o que ten dado lugar a un novo Plan Xeral de Contabilidade.

Este feito levou aos autores a dedicar os capítulos décimo e undécimo á análise das principais novidades que a reforma contable leva consigo tanto respecto do Balance (considerado tanto en xeral como nos dous aspectos contables máis significativos das cooperativas: os recursos propios e o fondo de educación e promoción) como respecto á conta de perdas e ganancias e á memoria, con unha referencia especial á contabilización do imposto sobre sociedades. Dito estudo é froito do traballo dos profesores Fernando Polo Garrido e Domingo García Pérez de Lema, así como de Isidoro Guzmán Raja e José Enrique Contell García, respectivamente.

A análise do estatuto xurídico do socio dunha SCE é unha materia de regulación dispersa no Regulamento polo que cun criterio didáctico a profesora M^a Isabel Grimaldos García opta por estruturar o capítulo duodécimo seguindo a metodoloxía clásica: clases de socios posibles dentro da SCE; réxime previsto en materia de adquisición e perda de dita condición; dereitos e obrigações; e o tema da responsabilidade patrimonial, cunha cuestión de interese: a posibilidade de pactar, vía estatutaria, a responsabilidade dun socio por débedas sociais máis aló do súa aportación social.

O tema da disolución, liquidación e extinción da SCE domiciliada en España, tendo en conta a xerarquía de fontes (Regulamento, estatutos e, con carácter supletorio, a lexislación española, en canto lei do lugar do domicilio social) non presenta grandes novidades. Se establecen causas adicionais de disolución, criterios diferentes en materia de liquidación e esixencias concretas de publicidade para ambas fases. Todo elo sen obviar a multiplicidade de normas autonómicas e as súas diferentes solucións lexislativas pero que exceden do obxecto do capítulo decimo terceiro, obra da profesora Irene Escuin Ibáñez.

Como indica a profesora Mercedes Navarro Egea, ao tratar o réxime fiscal da SCE domiciliada en España, capítulo decimo cuarto, a SCE se presenta no Regulamento como “*un instrumento idóneo para encouzalas estratexias de crecemento das cooperativas dentro do mercado europeo en condicións de igualdade respecto de outras formas de empresa*” levou a

que a súa regulación non se limite ao establecemento dun marco xurídico substantivo propio senón que se complemente con outras iniciativas como as relativas á consecución dun entorno fiscal adecuado para á súa creación e desenvolvemento. Por elo, e a falta dun réxime fiscal común, é necesario ter presente o réxime previsto na regulación interna: a transposición ao ordenamento español das Directivas comunitarias a través das leis 22/2005, do 18 de novembro, e 25/2006, do 17 de xullo, e a Lei 20/1990, do 19 de decembro, sobre Réxime Fiscal das Cooperativas.

Pechando esta obra, os capítulos décimo quinto e décimo sexto, a cargo dos profesores José Lujan Alcaraz e Javier Carrascosa González, desenvolven a participación dos traballadores na SCE, cuestión de tanta transcendencia en determinados ordenamentos nacionais, como o de Alemaña, e os aspectos de dereito internacional privado que suscita.

O rigor, a claridade expositiva, a sistemática, a abundante bibliografía (destacar que todos os capítulos contan coas súas propias referencias bibliográficas), a súa visión pluridisciplinar son caracteres que fan desta obra un referente necesario para os distintos operadores sociais, nunha modalidade societaria que tan importante pode chegar a sr. Especialmente en tempos como os que vivimos na actualidade.





