





Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 3-4

CONTIDO

DOUTRINA

- Antonio López Díaz, *Novidades no réxime de previsión social na nova Lei do IRPF* 7
- Julio Costas Comesaña, *Apuntamentos á Lei de sociedades cooperativas especiais de Estremadura de 2006*..... 31
- Encarna Dávila Millán, *Asociacionismo e representación do movemento cooperativo* 51
- Pablo Fernández Carballo-Calero, *A auditoría das sociedades cooperativas* 67
- Francisco Torres Pérez, *Notas sobre as cooperativas de explotación comunitaria da terra* 79

ACTUALIDADE XURÍDICA

(Coordinador: Manuel José Vázquez Pena)

- Manuel José Vazquez Pena, *Notas sobre a segunda modificación da Lei 4/1993, de 24 de xuño, de cooperativas de Euskadi*..... 89
- Rafael García Pérez, *Nova Lei Navarra de Cooperativas*..... 93
- Pablo Fernández Carballo-Calero, *Anotación á Lei 8/2006, do 16 de novembro, de sociedades cooperativas da rexión de Murcia*..... 101
- Angélica Díaz de la Rosa, *A implicación dos traballadores nas sociedades anónimas e cooperativas europeas (Lei 31/2006, de 18 de outubro)*..... 105
- María Luisa Cabello López, *A regulación en Castela-A Mancha sobre os procedementos de arbitraje, conciliación e mediación no ámbito da economía social*..... 111
- M^a Jesus Rodríguez Míguez, *Unha aproximación á Lei 12/2006, do 1 decembro, de fundacións de interese galego*..... 119
- Xacobo Izquierdo Alonso, *O exercicio das competencias disciplina-rias nunha cooperativa: expulsión de socio membro do Consello Rector* 127

▪ Isabel Sánchez Cabanelas, <i>Nulidade do acordo de renovación dos vocais do Consello Reitor dunha cooperativa cando se lle nega a un socio candidato o enderezo dos outros socios</i>	135
▪ Isabel Sánchez Cabanelas, <i>Devolución das achegas por baixa voluntaria xustificada nunha cooperativa de vivendas</i>	139
ACTUALIDADE LABORAL	
(Coordinador: Jaime Cabeza Pereiro)	
▪ Nora María Martínez Yáñez, <i>A ampliación da protección por desemprego dos socios de cooperativas de traballo asociado na reforma laboral de 2006</i>	145
ACTUALIDADE FISCAL	
(Coordinadora: Ana Pita Grandal)	
▪ Ana María Pital Grandal - Jaime Aneiros Pereira, <i>Algúns apuntes sobre a reforma fiscal de 2007</i>	153
▪ Luis Miguel Muleiro Parada, <i>O gasoleo bonificado no Imposto Especial sobre Hidrocarburos e a devolución extraordinaria do tributo aos agricultores e gandeiros</i>	163
ACTUALIDADE FINANCEIRA E CONTABLE	
(Coordinadora: María José Cabaleiro Casal)	
▪ Belén Fernández-Feijoo Souto, <i>Instrumentos Financeiros para as sociedades cooperativas: o debate segue aberto</i>	171
▪ Sonia M Rodríguez Parada y María José Cabaleiro Casal, <i>Solidariedade, un valor en alza no sector financeiro</i>	175
▪ Silvia Ruiz Blanco, <i>Formación cooperativa (E- Learning) da Universidade de Vigo</i>	181
BIBLIOGRAFÍA	
▪ <i>Recensións</i>	187

DOCTRINA

- Antonio López Díaz
Novidades no réxime de previsión social na nova Lei do IRPF
- Julio Costas Comesaña
Apuntamentos á Lei de sociedades cooperativas especiais de Estremadura de 2006
- Encarna Dávila Millán
Asociacionismo e representación do movemento cooperativo
- Pablo Fernández Carballo-Calero
A auditoría das sociedades cooperativas
- Francisco Torres Pérez
Notas sobre as cooperativas de explotación comunitaria da terra



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 7-29

NOVIDADES NO RÉXIME DE PREVISIÓN SOCIAL NA NOVA LEI DO IRPF¹

Antonio LÓPEZ DÍAZ
*Profesor Titular de Dereito Financeiro e Tributario.
Universidade de Santiago de Compostela*

1.- Introducción.

A previsión social voluntaria constitúe un complemento necesario do sistema básico de Seguridade Social previsto e garantido na nosa Constitución, para o que resulta necesario a regulación e oferta de devanditas fórmulas, pero tamén o deseño dun tratamento fiscal que, á marxe doutras consideracións de natureza económica, vinculadas fundamentalmente á rendabilidade, as cales, por outra banda, resultan dificilmente previsibles, será o responsable en gran medida das decisións dos particulares.

A Lei 35/2006, constitúe o último eslavón das normas que afrontaron o tratamento tributario das distintas operacións de previsión social á luz da experiencia vivida nos últimos 20 anos desde a aprobación da Lei 8/1987 de Plans e Fondos de Pensións.

Nas páxinas que seguen analizaranse as principais novidades que a Lei do IRPF incorporou con efectos de 1 de xaneiro de 2007, así como as medidas de carácter transitorio que resultan de aplicación especialmente en operacións concertadas con anterioridade.

¹ A realización deste traballo de investigación é resultado do proxecto de investigación FISCALIDADE E PREVISION SOCIAL, (XUNTA DE GALICIA PGIDIT02SEN20201 PR) (Ministerio de Ciencia e Tecnoloxía. SEC2002-00402) do que é investigador principal o seu autor.

1.- Principais novidades introducidas pola Lei 35/2006

Como novidades máis destacables incorporadas pola nova LIRPF en materia de fiscalidade dos instrumentos de previsión social cabo destacar os seguintes:

2.1.1. Introducción de novos instrumentos de previsión social

A nova LIRPF, buscando facer realidade o principio de neutralidade da imposición en relación aos distintos instrumentos de previsión social previu entender o mesmo tratamento fiscal inicialmente previsto para os plans de pensións - como instrumentos finalistas de previsión social- a outros instrumentos alternativos que se formulen como contratos de seguro, sempre que, pola concorrencia de determinados requisitos resulten indicados para atender á mesma finalidade. Devandito réxime fiscal consiste, en esencia, no diferimento do imposto que sobre a renda correspondente ás cantidades aportadas a devanditos sistemas mediante a práctica dunha redución na base imponible que se aplica no exercicio da achega, e que se complementa coa tributación pola totalidade das prestacións recibidas no concepto de rendementos do traballo cando se producen as continxencias cubertas.

Nesta liña, con anterioridade á Lei 35/2006, xa se equiparaban aos plans de pensións o contratos concertados con mutualidades, así como os plans de previsión asegurados.

En relación aos contratos concertados con Mutualidades de previsión a Lei 35/2006 segue mantendo os mesmos requisitos previstos xa con anterioridade² aínda que introduciu dúas modificacións que resultan de interese:

² As achegas e contribucións a mutualidades de previsión social que cumpran os seguintes requisitos:

a) Requisitos subjetivos:

1º As cantidades abonadas en virtude de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionais non integrados nalgún dos réximes da Seguridade Social, polas súas cónxuxes e familiares consanguíneos en primeiro grado, así como polos traballadores das citadas mutualidades, na parte que teña por obxecto a cobertura das continxencias previstas no artigo 8.6 do Texto Refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións sempre que non teñan a consideración de gasto deducible para os rendementos netos de actividades económicas, nos termos que prevé o segundo párrafo da regra 1ª do artigo 30.2 desta Lei.

- a) ampliou a posibilidade de dedución na base impoñible ás cantidades aportadas polos cónxuxes e familiares consanguíneos en primeiro grado do profesional, así como aos traballadores das citadas mutualidades.
- b) Por outra banda, no caso de achegas de traballadores por conta allea eliminouse o requisito de que exercesen previamente como profesionais durante polo menos un ano³

No que se refire aos plans de previsión asegurados, mantense a redución das cantidades aportadas aos mesmos, sempre que devanditos plans cumpran os mesmos requisitos que viñan esixíndose con anterioridade e que pretenden asegurar a súa función de previsión social⁴. Os plans de

2º As cantidades abonadas en virtude de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionais ou empresarios individuais integrados en calquera dos réximes da Seguridade Social, polas súas cónxuxes e familiares consanguíneos en primeiro grado, así como polos traballadores das citadas mutualidades, na parte que teña por obxecto a cobertura das continxencias previstas no artigo 8.6 do Texto Refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións.

3º As cantidades abonadas en virtude de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por traballadores por conta allea ou socios traballadores, incluídas as contribucións do promotor que lles foron imputadas en concepto de rendementos do traballo, cando se efectúen de acordo co previsto na disposición adicional primeira do Texto Refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións, con inclusión do desemprego para os citados socios traballadores.

b) Os dereitos consolidados dos mutualistas só poderán facerse efectivos nos supostos previstos, para os plans de pensións, polo artigo 8.8 do Texto Refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións.

³ Debe terse en conta que a DÁ novena da LIRPF dispón:

“Poderán reducir a base impoñible xeral, nos termos previstos nos artigos 51 e 52 desta Lei, as cantidades abonadas en virtude de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social que teñan establecidas os correspondentes Colexios Profesionais, polos mutualistas colegiados que sean traballadores por conta allea, polas súas cónxuxes e familiares consanguíneos en primeiro grado, así como polos traballadores das citadas mutualidades, a condición de que exista un acordo dos órganos correspondentes da mutualidad que só permita cobrar as prestacións cando concorran as circunstancias previstas no artigo 8.6 do TRPF.”

⁴ O art. 51.3 da LIRPF esixe os seguintes requisitos:

a) O contribuínte deberá ser tomador, asegurado e beneficiario. No entanto, no caso de falecemento, poderá xerar dereito a prestacións nos termos previstos no texto refundido da lei de Plans e Fondos de Pensións.

b) As continxencias cubertas deberán ser, unicamente, as previstas no artigo 8.6 do TRPF, e deberán ter como cobertura principal a de xubilación. Só se permitirá a

previsión asegurados mantéñense pois como a modalidade de contrato de seguro alternativa aos plans de pensións do sistema asociado ou individual.

Con todo, ata a aprobación da Lei 35/2006 non existía un instrumento que, baixo a modalidade de contrato de seguro, operase como unha alternativa aos plans de pensións do sistema de emprego, gozando do seu mesmo tratamento fiscal. En efecto, aínda que se contemplaba a figura dos contratos de seguro colectivos que instrumentasen os compromisos por pensións das empresas, os mesmos non xeraban, en ningún caso, o dereito a dedución das cantidades aportadas ou imputadas, polo que non se beneficiaban do diferimento do imposto⁵.

Pois ben, co obxecto de incidir na neutralidade fiscal fronte ás distintas fórmulas alternativas de previsión social, a Lei 35/2006 introduciu os plans de previsión social empresarial, aos que estendeu o mesmo tratamento fiscal previsto para os plans de pensións ou os plans de previsión asegurados, diferindo a tributación das cantidades aportadas, ou que lle fosen imputadas ao contribuínte, ata o momento do cobro das prestacións. Desta forma a previsión social empresarial pode optar por dúas fórmulas diferentes - os plans de pensións de emprego ou os plans de previsión social empresarial- sen que a fiscaliza introduza diferenzas entre eles.

Os novos plans de previsión social empresarial, atendendo tanto ao establecido en D.Ad. 1ª do TRLRPF⁶, como ao previsto no art. 51.4 da LIRPF, deberán cumprir os seguintes requisitos:

disposición anticipada, total ou parcial, nestes contratos nos supostos previstos no artigo 8.8. do citado texto refundido, non séndolles de aplicación o disposto nos artigos 97 e 99 da Lei 50 1980 de contrato de seguro.

c) Débese establecer unha garantía de interese e deben utilizar técnicas actuariales.

d) Debe facerse constar nas condicións da póliza que se trata dun plan de previsión asegurado, quedando devandita denominación reservada para os contratos que cumpran estes requisitos.

Finalmente dispónse que, en todo o non previsto, resultaranlles de aplicación as normas reguladoras dos plans de pensións. Pola súa banda, o art. 49 do RPF desenvolve a regulación de tales contratos.

⁵ Precisamente porque non daban dereito á redución na base as cantidades aportadas, no momento das prestacións, as derivadas das contingencias de xubilación ou invalidez, tributaban como rendementos do traballo, na medida en que a contía das percepcións exceda das contribucións imputadas e das achegas directamente realizadas polo suxeito.

⁶ Dáa 1ª do TRPF foi obxecto de novo redacción pola lei 35/2006, precisamente para incorporar entre as súas previsións de instrumentos alternativos aos plans de pensións e, á beira dos seguros colectivos, os plans de previsión social empresarial.

- a) Son contratos de seguro colectivo no que o asegurado deberá ser en todo caso o traballador.
- b) En devanditos contratos non será de aplicación o disposto nos artigos 97 e 99 da Lei do Contrato de Seguro.
- c) Los dereitos de rescate e redución do tomador só poderán exercerse ao obxecto de manter na póliza a adecuada cobertura dos compromisos por pensións vixentes en cada momento ou aos exclusivos efectos da integración dos compromisos cubertos por dita póliza noutro contrato de seguro, noutro plan de previsión social empresarial ou nun plan de pensións. A contía do dereito de rescate non poderá ser inferior ao valor de realización dos activos que representen o investimento das provisións técnicas correspondentes.
- d) Neste tipo de contratos serán de aplicación os principios de non discriminación, capitalización, irrevogabilidade de achegas e atribución de dereitos nos termos previstos para os Plans de Pensións no seu artigo 5.1.
- e) En a póliza deberanse contemplar as primas a satisfacer polo tomador, que deberán ser imputadas aos asegurados.
- f) As continxencias cubertas deberán ser unicamente as previstas no artigo 8.6 do TRLPFP e deberán ter como cobertura principal a xubilación, non permitíndose a disposición anticipada senón nos supostos contemplados no artigo 8.8. do TRLPFP.
- g) Estes seguros deberán incorporar obrigatoriamente unha garantía de interese e utilizar técnicas actuariais.
- h) No condicionado da póliza farase constar a denominación de plan de previsión social empresarial, que queda reservadas para esta modalidade de contratos de seguro.
- i) Finalmente debe terse en conta que en todo o non regulado especialmente resultará de aplicación para estes contratos o disposto para os plans de pensións do mesmo xeito que ocorría cos plans de previsión asegurados.

A través dos requisitos establecidos confórmase un réxime xurídico similar ao previsto para os plans de pensións, especialmente no que se refire a continxencias, irrevogabilidade das achegas, disposición anticipada,

etc, o que xustifica a proxección sobre estes contratos do mesmo réxime fiscal previsto para os plans de pensións.

Como último dos instrumentos novidosos de previsión social de carácter finalista contemplados pola lei 35/2006 hai que referirse aos seguros privados que cubran exclusivamente os riscos de dependencia severa ou gran dependencia. De acordo co artigo 26 da lei 392006, considérase como situación de dependencia severa (Grado II) “cando a persoa necesita axuda para realizar varias actividades básicas da vida diaria dúas ou tres veces ao día, pero non quere o apoio permanente dun coidador ou ten necesidades de apoio extenso para a súa autonomía persoal”. Pola súa banda, considérase gran dependencia (Grado III) “cando a persoa necesita axuda para realizar varias actividades básicas da vida diaria varias veces ao día e, pola súa perda total de autonomía física, mental, intelectual ou sensorial, necesita o apoio indispensable e continuo doutra persoa ou ten necesidades de apoio xeneralizado para a súa autonomía persoal”.

Pois ben, as primas satisfeitas aos contratos que aseguren estas contingencias tamén van gozar dun tratamento similar ao dos plans de pensións, podendo gozar dunha redución na base imponible sempre que cumpran determinados requisitos como son:

- a) O contribuínte deberá ser o tomador, asegurado e beneficiario, aínda que, no caso de falecemento poderá xerar dereito a prestacións nos termos previstos no TRLRPF.
- b) Los seguros deberán ofrecer unha garantía de interese e utilizar técnicas actuariais.
- c) No non previsto expresamente resultaralles de aplicación o establecido para plans de pensións en materia de réxime financeiro e fiscal de achegas, contingencias, e prestacións.

Cando se cumpren todos os requisitos previstos, as primas satisfeitas poderán ser obxecto de redución na base imponible, constituíndo unha das súas peculiaridades que tal redución pode practicala o propio contribuínte asegurado, cando sexa o quen paga as primas, ou os parentes en liña directa ou colateral ata o terceiro grado inclusive, o cónxuxe ou persoas que tivesen ao contribuínte en réxime de tutela ou acollemento, sempre que sexan estes últimos quen paguen as primas. En calquera caso, o conxunto das reducións a practicar por todas as persoas que satisfagan primas a un mesmo contribuínte non poderá exceder de 10.000 euros anuais. Pola súa banda, as prestacións recibidas tributarán como rendementos do traballo

persoal no exercicio en que se perciban, pechando así o réxime de diferimento propio dos sistemas finalistas.

Aínda que non poden considerarse propiamente como sistemas finalistas de previsión social, si merecen unha mención os plans individuais de aforro sistemático, regulados na disposición adicional terceira da Lei 35/2006, que os configura como contratos de seguro celebrados con entidades aseguradoras para constituír cos recursos aportados unha renda vitalicia asegurada e que deben reunir determinados requisitos:

- a) Deben articularse como seguros individuais de vida nos que a condición de contratante, asegurado e beneficiario deben reacer no propio contribuínte.
- b) A renda constituirase cos dereitos económicos procedentes de tales seguros de vida.
- c) O límite máximo a satisfacer en concepto de prima serán 8,000 euros anuais, sen que o conxunto das primas acumuladas exceda de 240.000 euros.
- d) Deben denominarse como plans individuais de aforro sistemático, quedando esta denominación reservada para estas operacións.

Desde o punto de vista fiscal, as achegas non resultan deducíbeis e as prestacións recibidas baixo a modalidade de renda vitalicia diferida tributarán con arranxo ao réxime xeral previsto para os seguros non colectivos⁷. É dicir, as rendas percibidas intégranse como rendementos do capital mobiliario, considerando como tal o resultado de aplicar ás cantidades percibidas unha porcentaxe en función da idade do rentista no momento da constitución⁸. Adicionalmente, e é a nota que os caracteriza fronte a percepcións de seguros ordinarios, o art. 7 v da LIRPF prevé a exención da rendabilidade obtida ata o momento de constitución da renda que nos demais seguros si se somete a tributación⁹. Agora ben, para o caso de que se dispoña anticipadamente dos dereitos económicos derivados da

⁷ Cfr. Art. 25.3 a 4º.

⁸ Devanditas porcentaxes son: 40 % cando o perceptor teña menos de 40 anos; 35 % cando o perceptor teña entre 40 e 49 a ños; 28 % cando o perceptor teña entre 50 e 59 anos; 24 % cando o perceptor teña entre 60 e 65 anos; 20 % cando o perceptor teña entre 66 e 69 anos e 8 % cando o perceptor teña máis de 70 anos.

⁹ De acordo co artigo 18 do RIRPF, “a rendabilidade financeira virá determinada pola diferenza entre o valor actual financeiro-actuarial da renda que se constitúe e o importe das primas satisfeitas. 2 Dita rendabilidade repartirase linealmente nos dez primeiros anos de cobro da renda vitalicia...”

renda vitalicia, deberá incorporarse en devandito exercicio a renda que gozou da exención prevista no art. 7, v).

2.1.2. Nova determinación dos límites de achegas que dan dereito a dedución

Ademais dos requisitos necesarios para efectuar a redución da base impoñible merecen tamén algunha atención os límites da mesma. O artigo 52 da LIRPF dispón:

1. Como límite máximo conxunto para as reducións previstas nos apartados 1, 2, 3, 4 e 5 do artigo 51 desta Lei, aplicarase a menor das cantidades seguintes:

a) O 30 por 100 da suma dos rendementos netos do traballo e de actividades económicas percibidos individualmente no exercicio. Esta porcentaxe será do 50 por 100 para contribuíntes maiores de 50 anos.

b) 10.000 euros anuais. No entanto, no caso de contribuíntes maiores de 50 anos a contía anterior será de 12.500 euros.

2. Os partícipes, mutualistas ou asegurados que efectuasen achegas aos sistemas de previsión social a que se refire o artigo 51 desta Lei, poderán reducir nos cinco exercicios seguintes as cantidades aportadas incluíndo, no seu caso, as achegas do promotor ou as realizadas pola empresa que lles foron imputadas, que non puidesen ser obxecto de redución na base impoñible por insuficiencia da mesma ou por aplicación do límite porcentual establecido no apartado 1 anterior. Esta regra non resultará de aplicación ás achegas e contribucións que excedan dos límites máximos previstos no apartado 6 do artigo 51.

Como se pode ver, establécense uns límites máximos conxuntos para a totalidade da redución a practicar polo conxunto de todos os instrumentos de previsión social que se establecen no menor dos dous seguintes.

a) O 30 % dos rendementos netos do traballo, e de actividades económicas percibidos individualmente no exercicio”.

A Lei 35/2006 recupera o límite establecido nunha porcentaxe dos rendementos do traballo ou actividades económicas que desaparecera desde 2003. Con esta vinculación da dedución á percepción de rendementos do traballo ou de actividades económicas preténdese evitar que poidan beneficiarse da dedución acodes que non van ver mermadas as súas fontes

de ingresos cando acaezan as continxencias previstas, e ata aí resulta razoable. Pero, ao mesmo tempo, impide que poidan utilizarse estas figuras e o seu réxime fiscal favorable para a coberturas dos maiores gastos xerados por devanditas situacións, se non se viñan percibindo rendementos do traballo ou de actividades económicas.

Entrando xa na análise concreta dos límites establecidos, por rendementos netos, hai que considerar o resultado de detraer do rendimento íntegro os gastos deducíbeis previstos pola Lei. A suma dos rendementos netos do traballo, e de actividades económicas así calculados, e antes de que se produzan reducións de tal rendimento, ou as integracións e compensacións previstas na Lei para a conformación da base imponible xeneral na que se integran este tipo de rendementos, serán o parámetro para a determinación do límite porcentual.

Como sinala a Lei, o cálculo do límite efectúase de forma individual –a lei alude a rendementos percibidos individualmente no exercicio- tendo en conta unicamente os rendementos de tal natureza percibidos polo partícipe durante o exercicio. Aínda no caso de que se tribute conxuntamente a base para calcular o límite estará constituída polos rendementos do partícipe, a cuxos efectos deben terse en conta as normas sobre individualización dos rendementos.

O límite porcentual incrementase ata o 50 % para aqueles partícipes maiores de 50 anos. A medida responde á necesidade destas persoas poidan efectuar maiores achegas beneficiándose do trato fiscal favorable, e poder, deste xeito, obter prestacións similares ás doutros partícipes cuxo tempo de cotización poida ser máis longo.

Con arranxo a este límite, os suxeitos que non obteñan, de acordo coas regras de individualización das rendas, rendementos de traballo nin de actividades empresariais ou profesionais, aínda cando efectúen achegas a Plans de Pensións, non poderán efectuar dedución algunha na base imponible. Para tratar de paliar esta circunstancia, especialmente naqueles casos en que a non percepción dos rendementos é puramente coxuntural ou transitoria, o apartado 2 do art. 52 permite que os partícipes, mutualistas ou asegurados poidan reducir nos cinco exercicios seguintes as cantidades aportadas que non puideron ser obxecto de redución, xa sexa por insuficiencia da base imponible ou por aplicación do límite porcentual.

b) Límite xeneral máximo de 10.000 €.

O establecemento dun límite máximo, tanto á achega como á dedución das cantidades aportadas, atopan a súa razón de ser no obxectivo de evitar

que o réxime fiscal de Plans de Pensións fose utilizado, realizando enormes achegas, como un instrumento que permitise importantes economías fiscais danando a súa finalidade específica, que non é outra que a de operar como un instrumento de previsión social. Con todo, se tal finalidade é loable, non debe esquecerse, que, ao mesmo tempo, supón un inconveniente para aquelas persoas que, pola súa avanzada idade, necesitarían efectuar achegas máis cuantiosas se pretenden que para eles o Plan poida operar efectivamente como un instrumento de previsión social.

As novidades máis notables da nova regulación, aplicable desde 1 de xaneiro de 2007, no que á contía ou límite global refírese son as seguintes:

- Incrementábase o límite xeral de 8.000 a 10.000 €.
- Ao mesmo tempo, desaparece o dobre límite existente con anterioridade, un aplicable a contribucións empresariais a plans do sistema de emprego e outro ás achegas propias do partícipe. Iso fai que, para partícipes dos plans do sistema de emprego que compatibilizan contribucións empresariais con achegas propias, a contía deducible reduciuse. Con anterioridade o seu límite estaría constituído por 8.000 € para contribucións empresariais, e 8.000 € para achegas propias, mentres que agora o seu límite conxunto será de 10.000 €.
- Por o que se refire aos incrementos de tal límite xeral, debe sinalarse que a LIRPF reduce a idade a partir da cal opera devandito incremento que paso de 52 a 50 anos. Para todos os contribuíntes que se atopen nesa situación o límite de achega será de 12.500 €. Supón esta modificación que, por unha banda, redúcese substancialmente a contía máxima que podía alcanzar con anterioridade os 24.000 € e, por outra, que dito límite é único para todos os contribuíntes que superen os 50 anos, desaparecendo os incrementos anuais previstos ata 31 de decembro de 2006.

A nova regulación manifesta claramente a vontade de limitar os importes máximos da dedución para evitar o efecto regresivo que se puxo de manifesto con anterioridade e que desvirtuaba estes instrumentos nos que primaba máis a planificación fiscal que a súa función de previsión social, con todo, por outra banda, la aplicación deste límite conxunto e único non só non favorece os plans do sistema de emprego, senón que ata limita as posibilidades de dedución do partícipe. En efecto nun sistema asociado ou individual, o partícipe decidirá libremente sobre as súas achegas, mentres que nos plans de emprego, as achegas do promotor,

independentes da vontade do propio partícipe, limitan a marxe de manobra deste.

Finalmente no que incumbe aos límites mantense a posibilidade de deducir, adicionalmente ao réxime xeral mencionado, as cantidades aportadas a sistemas de previsión social nos que sexa partícipe, mutualista ou asegurado o cónxuxe que non obteña rendas de traballo ou actividades económicas superiores a 8.000 euros anuais, cun límite máximo anual de 2.000 euros.

Igualmente permítese deducir as achegas a institucións de previsión social a favor de persoas con discapacidade, xa sexa pola propia persoa afectada por discapacidade (nese caso o límite global é de 24.250 €), ou por outras persoas que teñan co unha relación de parentesco ou tutoría. Para estes o límite (adicional ao previsto con carácter xeral para a súa propia previsión social) sería de 10.000 euros anuais aínda que o conxunto das reducións practicadas pola persoa con minusvalía e outros aportantes non pode exceder de 24.250 euros anuais.

2.1.3. Eliminación das reducións para prestacións en forma de capital

Ata a entrada en vigor da Lei 35/2006, é dicir, ata 31 de decembro de 2006 a normativa do IRPF contemplaba a aplicación de coeficientes redutores cando as prestacións recibíanse en forma de capital, co obxecto de evitar o impacto da tarifa progresiva sobre unhas cantidades que recollían as rendas xeradas nos exercicios transcorridos desde a realización das primeiras achegas ata o momento en que se producían as contingencias xeradoras das mesmas. Así, dunha parte, as prestacións provenientes de plans de pensións ou contratos con mutualidades de previsión social percibidas en forma de capital, e sempre que transcorresen máis de dous anos desde a primeira achega, a redución era do 40 %, que se elevaba ao 50 % cando o perceptor estivese afectado de minusvalía. Pola súa banda, tratándose de cantidades provenientes de contratos de seguro, tanto si se consideraban como rendementos do traballo (prestacións de xubilación e invalidez provenientes de contratos de seguro colectivos que instrumentan compromisos por pensións) ou como rendementos do capital (todos os restantes) resultábanlles de aplicación uns mesmas porcentaxes de redución contidos no artigo 94 do TRLIRPF que consistían en¹⁰:

¹⁰ O mesmo artigo 94 contemplaba outra redución de aplicación únicamente ás prestacións en forma de capital que tributaban como rendementos do traballo derivadevos de contratos de seguro colectivo, cando as achegas efectuadas polo empresario non fosen imputadas aos traballadores e tratácese de prestacións por invalidez e correspondan a primas

- 40 % nos rendementos correspondentes a primas satisfeitas con máis de dous anos de antelación.
- 75 % para os rendementos que correspondan a primas satisfeitas con máis de cinco anos de antelación á data en que se perciban e para os rendementos derivados de prestacións de invalidez. Así mesmo esta porcentaxe aplicábase cando transcorresen máis de oito anos desde o pago da primeira prima, sempre que as primas satisfeitas ao longo da duración do contrato fosen periodicidade e regularidade nos termos que recollía o art. 19 do RIRPF.

Aínda que a finalidade de tales reducións, evitar o impacto da tarifa progresiva sobre rendementos xerados en varios exercicios, era loable, as porcentaxes aplicadas acaban facendo de mellor condición ás prestacións en forma de capital que a aquelas recibidas en forma de renda

2.1.4. A base imponible do aforro sometida a un tipo proporcional de gravame

Non cabe ningunha dúbida de que unha das modificacións esenciais do novo IRPF deseñado pola Lei 35/2006 foi o establecemento dun sistema dual de gravame, asentado sobre a existencia dunha base imponible do aforro, que integra os rendementos do capital mobiliario, coa excepción daqueles que se relacionan no artigo 25.4¹¹ da Lei, así como as ganancias ou perdas patrimoniais que se poñan de manifesto con ocasión da transmisións de elementos patrimoniais. A peculiaridade fundamental desta base imponible do aforro é que, a diferenza da base imponible xeneral, que segue tributando de acordo cunha tarifa progresiva, quedará suxeita a un tipo de gravame proporcional do 18 %.

satisfeitas con máis de dous anos de antelación á data en que se percibisen. A porcentaxe de redución era do 40 %.

¹¹ O art. 25.4 da LIRPF refírese aos seguintes rendementos: a) Os procedentes da propiedade intelectual cando o contribuínte non sexa o autor e os procedentes da propiedade industrial que non se atope afecta a actividades económicas realizadas polo contribuínte; b) Os procedentes da prestación de asistencia técnica, salvo que dita prestación teña lugar no ámbito dunha actividade económica; c) Os procedentes do arrendamento de bens mobles, negocios ou minas, así como os procedentes do subarrendamento percibidos polo subarrendador, que non constitúan actividades económicas; c) Os procedentes da cesión do dereito á explotación da imaxe ou do consentimento ou autorización para a súa utilización, salvo que dita cesión teña lugar no ámbito dunha actividade económica.

Tendo en conta que a tributación das prestacións provenientes das distintas operacións de previsión social repártense entre a consideración como rendementos do traballo, -para as provenientes de instrumentos que dan dereito a dedución da base no exercicio da achega- ou como rendementos do capital mobiliario,- no que se incorporarían todos os demais- la nova configuración da base imponible do aforro, e o establecemento para a mesma dun tipo proporcional de gravame introduce un novo elemento a valorar á hora de decidirse por un ou outro dos instrumentos financeiros.

En efecto é preciso reformularse a valoración xeral en función da cal considerábase que, con carácter xeral, era máis favorable a tributación como rendementos do traballo que como rendementos do capital atendendo á redución prevista con carácter xeral para as rendas do traballo. Actualmente devandita redución estableceuse nas seguintes contías:

- a) Contribuíntes con rendementos netos do traballo iguais ou inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuais.
- b) Contribuíntes con rendementos netos do traballo comprendidos entre 9.000,01 e 13.000 euros: 4.000 euros menos o resultado de multiplicar por 0,35 a diferenza entre o rendimento do traballo e 9.000 euros anuais.
- c) Contribuíntes con rendementos netos do traballo superiores a 13.000 euros, ou con rendas, excluídas as exentas, distintas das rendas do traballo superiores 6.500 euros: 2600 euros anuais.

Tralo establecemento dun tipo proporcional de gravame, o aforro fiscal derivado da aplicación da tarifa proporcional, fronte ao que resultaría de aplicar a tarifa xeral progresiva pode facer mais atractiva a consideración como rendementos do capital mobiliario, de forma especial a medida que se incrementan os rendementos netos do traballo e , no seu conxunto, a base imponible xeneral. E iso prodúcese, tanto por que a medida que se incrementa os rendementos do traballo se minora a redución por rendas do traballo, como polo feito de que a maiores rendementos maior diferencial entre a tarifa progresiva e o tipo de gravame proporcional do 18 % aplicable aos rendementos de capital.

Por todo iso, máis aló de concretos beneficios fiscais, debe valorarse tamén a integración das rendas que se vaian a xerar nunha ou outra parte da base imponible.

2.1.5. O novo réxime dos sistemas transfronteirizos de pensións

O novo réxime dos sistemas transfronteirizos de pensións, é consecuencia da aprobación da Directiva 2003/41 e da súa transposición ao ordenamento español a través da Lei 22/2005. O seu regulación, xa que logo, entrou en vigor con anterioridade á LIRPF, pero, malia iso merece a pena referirse ás novidades que incorpora, dada a súa relevancia, especialmente desde o punto de vista das actuacións transfronteirizas.

O interese político das institucións da UE sobre o funcionamento dos sistemas de previsión social plasmasse finalmente na Directiva 2003/41/CE, do Parlamento e do Consello, de 3 de xuño de 2003, relativa ás actividades e a supervisión de fondos de pensións de emprego¹². Como se sinala nos considerandos de dita Directiva, trátase do primeiro paso cara á consecución dun mercado interior da previsión ocupacional para a xubilación organizada a nivel europeo. E toda a regulación contida na Directiva se fundamenta en dous principios básicos:

- Dunha parte, a seguridade que se debe garantir aos futuros pensionistas mediante a imposición de normas de supervisión estritas e de xestión eficaz. De aí, como exemplo as esixencias de contas e informes anuais para cada plan que ofrezan a imaxe fiel dos activos, compromisos e situación financeira do plan. Tamén a este obxectivo oriéntanse outras medidas como a necesidade de publicar e revisar periodicamente as directrices da política de investimento ou a esixencia da dotación de provisións técnicas a través de cálculos actuariais recoñecidos e certificados e que respondan a criterios de prudencia.
- De outra parte, e desde logo, o de maior relevancia desde o punto de vista da fiscalidade que aquí analizamos, a creación dun marco legal comunitario que regule os fondos de pensións de emprego, aséntase sobre a supresión de calquera restrición á libre elección de xestores e depositarios dos activos, así como á posibilidade de promover fondos asentados noutros Estados ou a que os fondos asentados en territorio nacional poidan aceptar ser promovidos por empresas establecidas noutros países.

¹² DO L 235 de 23 .09.2003 pág. 10 e ss.

Con base nos principios enunciados, pero centrándonos especialmente na supresión das restricións , e limitándose sempre ao ámbito dos fondos de emprego¹³, a Directiva establece as seguintes regras:

“Art. 19. 1 Os Estados membros non restrinxirán o dereito das institucións a nomear, para a xestión da súa carteira de investimentos, a un xestor de investimentos que estea establecido noutro Estado membro e debidamente autorizado para realizar esa actividade....”

“2.- Os Estados membros non restrinxirán o dereito das institucións a nomear, para custódiaa dos seus activos, a un depositario establecido noutro Estado membro e debidamente autorizado...”

“Art. 20. 1...os Estados membros permitirán ás empresas domiciliadas no seu territorio ser promotora de fondos de pensións de emprego autorizados noutros Estados membros. Permitirán tamén aos fondos de pensións de empelo autorizados no seu territorio aceptar a promoción de empresas domiciliadas no territorio doutros Estados membros.”

A Directiva obriga neste sentido aos Estados Membros a adoptar antes de 23 de setembro de 2005 as medidas oportunas para dar cumprimento ás esixencias da mesma tendentes a garantir ese mercado europeo da previsión social de base ocupacional.

O novo marco establecido pola Directiva afecta loxicamente a toda a regulación administrativa da actividade dos Plans e Fondos de Pensións , tanto no que se refire ao control da actividade e dos investimentos como á actividade transfronteiriza que poden realizar. No caso español, .¹⁴. ademais doutras modificacións puntuais, a transposición supuxo a introdución dun capítulo X no TRLFPF, que ten por obxecto a actividade transfronteiriza.

¹³ Segundo o disposto no art. 2 da mesma Directiva, quedan fóra do seu ámbito de aplicación: a) as institucións que gestionan sistemas de seguridade social; b) Operacións de seguro, operacións de crédito e investimento; c) institucións que actúan mediante sistemas de reparto; c) institucións nas que os empregados non teñen derecho ás prestacións e as empresas poden rescatar en calquera momento os activos, e e) os fondos internos das empresas. Ao mesmo tempo contéplase a posibilidade (art. 5) de que non se aplique a directiva a aqueles plans de pensións que contén con menos de 100 partícipes.

¹⁴ A transposición ao ordenamento español do preceptuado pola Directiva efectuouse, basicamente, a través de Lei 112006, de 16 de maio (BOE de 17 de maio de 2006), de adaptación da lexislación española ao réxime de actividades transfronterizas regulado na Directiva 2003/41CE, do Parlamento Europeo e do Consello, de 3-6-2003, relativa ás actividades e supervisión dos fondos de pensións de emprego.

Pero, ao mesmo tempo, o cumprimento efectivo da Directiva esixía modificacións no réxime tributario aplicable a devanditos plans de pensións, ou sexa, no tratamento que se dá tanto ás achegas como ás percepcións dos mesmos corrixindo calquera medida que puidese obstaculizar a actividade transfronteiriza¹⁵, tratando de garantir a liberdade de circulación dos traballadores, sexa por conta propia ou por conta allea, así como a liberdade de establecemento das entidades que se dedican a estas operacións¹⁶.

Pois ben, desde o punto de vista fiscal, a Lei 22/2005, para tratar de dar cumprimento tanto aos criterios xurisprudenciais como ás esixencias da Directiva 2003/41, introduciu unha serie de medidas, inicialmente no TRLIRPF, e que posteriormente foron recollidas pola Lei 35/2006. O obxectivo último é ofrecer a las achegas transfronteirizas a fondos de pensións de emprego o mesmo tratamento fiscal que as que se efectúen a fondos de pensións constituídos no noso país. Para iso instauráronse as seguintes medidas:

¹⁵ No caso español a modificacións necesarias de rango legal no réxime tributario das operacións dos plans e fondos de pensións para garantir a libre circulación transnacional leváronse a cabo a través da Lei 222005, de 18 de novembro, (BOE de 19 de novembro de 2005).

¹⁶ A aplicabilidade das liberdades básicas de circulación de persoas e de servizos ao campo dos seguros e as pensións quedou patente en diversos pronunciamientos do Tribunal de Xustiza das Comunidades. Entre outros pronunciamientos que manifestan nesta liña cabo mencionar: Asunto C-11896, Safir, no que se establece que unha disposición pola que se someten a gravame as primas satisfeitas a compañías radicadas noutro Estado, para compensar o imposto sobre os rendementos que han de pagar as institucións radicadas no país atenta á libre prestación de servizos. Pola súa banda no Asunto c-20490 Bachmann, sentouse como doutrina que a normativa que condiciona a deducibilidade das primas a que a entidade que as percibe estea radicada no país é contraria aos artigo 39 e 49 do Tratado. Tamén no Asunto C-8094, Wielockx o Tribunal considerou que o feito de que un estado negue a posibilidade de que un traballador residente noutro país poida deducir as achegas destinadas á constitución de fondos para a vellez, cando o permite aos seus residentes, é unha discriminación contraria ao artigo 43. Como asuntos máis recentes cabo citar os casos Safir, (Sentenza de 28 de abril de 1998, Asunto C- 11896); Danner (Sentenza do TJCE de 3 de outubro de 2002 Asunto C-1362000) e máis recentemente o asunto Ola Ramstedt (Sentenza do TJCE de 26 de xuño de 2003). Asunto c-4222001); e asunto C-15004, (Sentenza do TJCE de 30 de xaneiro de 2007) que resolve o recurso da Comisión fronte ao Reino de Dinamarca no que se declara que o Reino de Dinamarca ha incumplido as obrigacións que lle incumben en virtude dos artigos 39 CE, 43 C· e 49 CE, ao adoptar e mantido en vigor un réxime de segurvos de vida e de pensións de xubilación que únicamente prevé a aplicación de desgravaciones e exenciones fiscais ás achegas abonadas en virtude de pólizas subscritas con promotores de plans de pensións establecidos en Dinamarca , sen conceder ningunha vantaxe fiscal deste tipo ás achegas abonadas con arranxo a pólizas subscritas con promotores de plans de pensións establecidos noutros Estados membros”.

- a) Consideración como rendas do traballo das contribucións ou aportacións satisfeitas polos promotores a fondos de pensións previstos na Directiva 2003/41, sempre que sexan imputadas á persoa á que se vinculan as prestacións.
- b) Deducibilidade na base impoñible do IRPF das achegas a l vos fondos pensións de emprego regulados pola Directiva 2003/41 nas mesmas condicións que as que se efectúen a fondos establecidos en España. Así se permite a redución, tanto das achegas do partícipe, como as efectuadas polas empresas promotoras sempre que se dean as seguintes circunstancias:
 - Que as contribucións impútnense fiscalmente ao partícipe a quen se vincula a prestación.
 - Que se transmita ao partícipe de forma irrevogable a percepción da prestación futura.
 - Que se transmita ao partícipe a titularidade dos recursos
 - Que as continxencias cubertas sexan as previstas no art. 8.6 do TRPF.
- c) Tributación como rendementos do traballo das prestacións recibidas destes fondos cando acacecen as continxencias previstas.
- d) Dedución como gasto, a efectos da imposición persoal do empresario promotor do plan de pensións, das achegas efectuadas a fondos de pensións aos que se aplique a directiva 2003/41.
- e) Dedución na cota íntegra do empresario promotor do 10 % das cantidades aportadas a fondos de pensións ao que resulte de aplicación a Directiva 2003/41, a favor de traballadores con retribucións brutas inferiores a 27.000 euros.
- f) Obrigación dos fondos de pensións domiciliados noutro Estado membro da UE e que desenvolva plans de pensións en España de designar un representante con residencia fiscal en España, para que o represente a efectos do cumprimento de obrigacións tributarias.

A modo de conclusión cabo sinalar que se ha equiparado o réxime tributario das operacións con fondos de pensións de emprego con independencia do país en que estean domiciliados, outorgando ás mesmas o mesmo tratamento fiscal baseado no diferimento que se prevé para os fondos domiciliados en España. As medidas avanza así no recoñecemento da libre circulación de traballadores, aínda que aínda quedan pendentes os problemas que para a liberdade de establecemento de fondos de pensións ou as súas empresas xestoras, supoñen a non extensión deste réxime aos plans de pensións asociados ou individuais.

3.- Cadro comparativo do tratamento de achegas e prestacións en casos de xubilación e invalidez

		Sistemas FINALISTAS	Sistemas NON FINALISTAS
		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Plans de Pensión. ▪ Mutualidades. ▪ Plans previsión asegurados. ▪ Plans de previsión social empresarial. ▪ Seguros privados de dependencia severa ou gran dependencia. 	<p>Seg. Colectivos</p> <p>Outros seguros de vida. - Plans individuais de aforro sistemático.</p>
Achegas		Redución na base imponible no momento da achega	Non redución na base imponible.
	Prestacións		
	Renda	<p>Suxección como RTP:.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pola totalidade das prestacións anuais. ▪ Redución xeral de rendas do traballo. ▪ Aplicación da <u>tarifa progresiva</u> do imposto. 	<p>Suxección como RTP:.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Tributación das prestacións que excedan das primas. ▪ Redución xeral de rendas do traballo. ▪ Aplicación da <u>tarifa progresiva</u> do imposto.
	Capital	<p>Suxección como RTP:.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pola totalidade das prestacións anuais. ▪ Redución xeral de rendas do traballo. ▪ Aplicación da tarifa progresiva do imposto. 	<p>Suxección como RTP.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Tributación das prestacións que excedan das primas. ▪ Redución xeral de rendas do traballo. ▪ Aplicación da <u>tarifa progresiva</u> do imposto
			<p>Suxección como RCM.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Porcentaxes que se consideran renda:. ▪ Vitalicias: 8 (70 anos – 40 %) (40 anos). ▪ Temporais: 12 (≤5 anos)-25 %: (15 anos). <p><u>Rendas diferidas.</u></p> <p>Incorporar a rendabilidade. (Valor renda-primas) 10 anos ou duración de temporal. Exención plans aforro sistemático. Posibilidade de tributar unicamente cando a prestación exceda das primas:.</p> <p>Non movilización de provision. 2 anos.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Tipo proporcional 18 % <p>RCM: art. 25.3 a) 1º.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Diferenza entre capital recibido e primas satisfeitas. ▪ Integran base imponible do aforro: tributación a tipo <u>proporcional</u>: 18%.

4.- Reximes transitorios previstos na Lei 35/2006

Como xa se puxo de manifesto, a Lei 35/2006 introduciu novidades importantes en relación á tributación das distintas operacións de previsión social. Ao mesmo tempo, e tendo en conta que este tipo de operacións efectúanse a medio ou longo prazo, a mesma lei introduce diversos réximes transitorios para tratar de manter o réxime anterior, polo menos no que se refire á parte das achegas efectuadas con anterioridade á nova normativa, tratando así de respectar a seguridade xurídica dos contribuíntes.

As distintas situacións especiais e transitorias que se contemplan son as seguintes:

4.1.1.- Plans de pensións, Mutualidades de previsión Social e Plans de previsión asegurados. (D.T. 12ª LIRPF)

As prestacións recibidas destes instrumentos de previsión social tributaban e tributan, coa única salvidade de certas mutualidades que non dan dereito a dedución na base, como rendementos do traballo.

A modificación máis substancial que introduce a LIRPF é a supresión da redución (40 %), prevista para prestacións recibidas en forma de capital. Para suavizar o impacto de tal redución no que corresponde a continxencias acaecidas con anterioridade á entrada en vigor da LIRPF (1 de xaneiro de 2007) e ata para continxencias posteriores na medida en que as prestacións derivan de achegas efectuadas cun réxime fiscal diferente prevense diversos réximes transitorios.

a) Continxencias acaecidas con anterioridade a 1 de Xaneiro de 2007.

Prevese a posibilidade de aplicar o réxime financeiro vixente a 31 de decembro de 2006. Resulta de especial transcendencia a aplicabilidade da redución do 40% para as prestacións en forma de capital, sempre que transcorra un prazo superior a 2 anos desde a primeira achega. (Este prazo non se esixe nos supostos de prestacións por invalidez.

b) Continxencias acaecidas con posterioridade a 1 de Xaneiro de 2007.

No caso de continxencias acaecidas con posterioridade a 1 de xaneiro de 2007, el contribuínte poderá optar entre:

- Aplicar o réxime vixente a partir de 1 de Xaneiro de 2007 á totalidade da prestación.

- Aplicar á parte de prestacións correspondente ás achegas realizadas ata 31 de decembro de 2006 o réxime financeiro vixente a 31 de decembro de 2006. Pode resultar especialmente interesantes no caso de prestacións en forma de capital, pois conlevaría a aplicación dunha redución do 40% sempre que tivese transcorrido un prazo superior a 2 anos desde a primeira achega, salvo nos supostos de prestación de invalidez en que non se esixe devandito prazo.

4.1.2.- Outras operacións de seguro. (DT 11ª, 13ª e 14ª LIRPF)

As operacións de seguro sobre a vida, na medida en que atenden a continxencias de xubilación ou invalidez, determinan prestacións suxeitas a tributación, sexa como rendementos do traballo (seguros colectivos) ou de rendementos do capital mobiliario nos restantes supostos.

Para ambas situacións o TRLIRPF (art. 94) contemplaba a aplicación dunhas porcentaxes de redución para os casos en que dita prestación recibíase en forma de capital co obxecto de minorar o impacto da tarifa progresiva do imposto sobre tales prestacións atendendo aos seguintes criterios.

<p>SEGUROS COLECTIVOS. Prestacións por xubilación ou invalidez. Rendementos do traballo</p>	Sen imputación de primas	<p>Xubilación: 40 % se corresponde a primas satisfeitas con máis de 2 anos. Invalidez: 40 % en todo caso</p>
	Con imputación de primas	<p>Xubilación: - 40 % primas satisfeitas máis de 2 anos antelación. - 75 % : - Primas con máis de 5 anos antelación. - Rendemento total cando transcorren máis de 8 anos e hai regularidade. Invalidez: - 40 % xeneral. - 75 % supostos determinados.</p>
<p>OUTROS SEGUROS. Prestacións por xubilación ou invalidez. Rendementos de capital mobiliario.</p>		

Motivado polo establecemento dun tipo proporcional para a base imponible do aforro e pola intención de promover as percepcións en forma de renda fronte ás de capital a LIRPF, con efectos de 1 de xaneiro de 2007 eliminou tales coeficientes redutores, aplicables con anterioridade para as prestacións en forma de capital, mantendo, con todo, algunhas medidas transitorias.

a) Seguros colectivos.

O réxime transitorio toma en consideración a data de acaecimento da continxencia e a de firma dos contratos.

a) Continxencias anteriores a 1 de xaneiro de 2007.

O contribuínte pode aplicar o réxime financeiro e fiscal vixente a 31 de decembro de 2006.

b) Continxencias posteriores a 1 de xaneiro de 2007.

a. Seguros contratados antes de 20 de xaneiro de 2006.

O contribuínte pode aplicar o réxime financeiro e fiscal vixente a 31 de decembro de 2006 á parte da prestación correspondente ás primas satisfeitas ata 31 de decembro de 2006, ou satisfeitas con posterioridade que fosen previstas de forma ordinaria na póliza.

Tamén se aplica este réxime aos contratos de seguros colectivos que deriven de convenios colectivos supraempresariales.

b. Seguros contratados con posterioridade a 20 de xaneiro de 2006.

Deberán aplicar o réxime fiscal vixente a partir de 1 de xaneiro de 2007.

b) Outros contratos de seguros de vida.

Contéñense tamén outras medidas transitorias dirixidas a contratos de seguros de vida distintos dos colectivos, e que tamén poden operar como mecanismos de previsión social. Este réxime transitorio vén motivado por dúas circunstancias: a eliminación de calquera redución nas prestacións de capital para os rendementos de capital mobiliario derivado destes contratos e, doutra parte, a introdución da exención da rendabilidade financeira cando se constitúan rendas vitalicias nos plans de aforro sistemático (D.A 3ª e art. 7 v) LIRPF).

- a) Percepción de capital como consecuencia de contratos de seguros de vida ou invalidez, xeradores de rendementos de capital mobiliario.

Nestes supostos o perceptor terá dereito a unha compensación fiscal na medida en que: .

- i. O contrato sexa anterior a 20 de xaneiro de 2006.
 - ii. El réxime fiscal vixente a partir de 1 de xaneiro de 2007 resulte menos favorable que o previsto ata 31 de decembro de 2006.
 - iii. Só tomaranse en consideración as primas satisfeitas ata 19 de xaneiro de 2006 ou as posteriores previstas con carácter ordinario na póliza.
- b) Percepción de rendas vitalicias como consecuencia de seguros de vida.

Permítese a transformación de contratos de seguro de vida contratados antes de 1 de xaneiro de 2007, e nos que o contratante, asegurado e beneficiario sexa o mesmo contribuínte, en plans de aforro sistemático, sempre que reúnan determinados requisitos. Iso determina que, por aplicación do art. 7.v LIRPF, resultarán exentas as rendas financeiras que se poñan de manifesto no momento de constitución da renda vitalicia e que, noutro caso, tributarán como rendemento de capital mobiliario.

5.- Conclusión

Analizando o novo réxime fiscal definido na Lei 35/2006 para as distintas institucións de previsión social podemos chegar á conclusión que a introdución no IRPF da base imponible do aforro, na que se integran os rendementos de operacións de seguro e capitalización de carácter non finalista, e que se somete a un tipo proporcional (18 %), esixe reformularse o esquema xeral da previsión social, pois, en contra de todas as regras formuladas, favorece a estes sistemas fronte aos finalistas que seguen tributando segundo a tarifa xeral progresiva, de forma moi especial no que se refire ás prestacións en forma de capital.

Xunto a iso merece a pena destacar como circunstancia positiva a introdución de figuras que, baixo a modalidade de contratos de seguro, e sempre que se sometan a similares requisitos tanto no que incumbe ás contingencias como á irrevogabilidade das achegas, van recibir o mesmo

tratamento previsto para os plans de pensións o que, sen dúbida incide na neutralidade fiscal fronte aos diferentes instrumentos.

Finalmente debe resaltarse tamén o feito de que se recuperou como límite para as reducións da base imponible por achegas a institucións de previsión social, unha porcentaxe (30 %) dos rendementos do traballo ou de actividades económicas. Aínda que iso responde ao obxectivo, buscado polo lexislador, de limitar un certo abuso destes instrumentos como mecanismos de planificación fiscal, supón reintroducir algúns dos problemas que xa se denunciaron no réxime vixente ata 31 de decembro de 2002 en que existiu dito límite. En particular o problema que supón negar a posibilidade de dedución de achegas a plans do sistema asociado ou individual por suxeitos que non obteñen rendementos do traballo nin de actividades económicas.

A modo de conclusión xeral consideramos que resultaría altamente conveniente abordar unha regulación global de réxime de previsión social, e, especialmente do seu réxime fiscal que se colocase por encima dos vaivéns lexislativos puramente coxunturais. A adopción polos contribuíntes de decisións desta natureza, que se proxectan a medio ou longo prazo, require estabilidade e permanencia na normativa aplicable, o que se compadece mal coa profusión de tratamentos diferentes e réximes transitorios que só xeran desconfianza.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 31-49

APUNTAMENTOS Á LEI DE SOCIEDADES COOPERATIVAS ESPECIAIS DE ESTREMADURA DE 2006

Julio COSTAS COMESAÑA

*Profesor Titular Habilitado a Catedrático de Dereito Mercantil
Universidade de Vigo*

1.- Consideracións xerais

O Diario Oficial de Estremadura número 153 do 30 de decembro de 2006 publicou a Lei 8/2006, do 23 de decembro, de sociedades cooperativas especiais de Estremadura, e publicou no número 10, do 25 de xaneiro, unha corrección de erros de carácter formal.

A nova lei (LSCE) crea un subtipo de sociedade cooperativa respecto da denominada sociedade cooperativa ordinaria, regulada pola Lei 2/1998, do 26 de xaneiro, de sociedades cooperativas de Estremadura (LSC), con que comparte réxime xurídico e económico en todos aqueles aspectos non regulados especificamente pola LSCE. En definitiva, o réxime xurídico-económico cooperativo das sociedades cooperativas especiais de Estremadura hai que buscalo, primeiro, na LSCE de 2006 e, no non regulado nela, na LSC de 1998 (arts. 3 e 11.3 LSCE). Por iso, esta nova lei é relativamente breve: 16 artigos –estructurados en seis capítulos–, seis disposicións adicionais e dúas disposicións finais. A disposición adicional primeira modifica o texto do artigo 69 da LSC, que pasa a indicar que as sociedades cooperativas especiais se rexen pola súa lei especial. A disposición adicional segunda modifica os apartados 4 e 5 do artigo 5 da LSC en materia de certificación de denominación social emitida polo Rexistro de Sociedades Cooperativas de Estremadura, así como engade unha nova letra d) ao artigo 17 LSC, relativa á competencia daquel rexistro para legalizar os libros das sociedades cooperativas e entidades asociativas

de cooperativas estremeñas. A disposición adicional terceira modifica a disposición transitoria terceira da LSC e establece un prazo para a adaptación das cooperativas estremeñas á LSC que foran constituídas conforme a lexislación estatal; ademais dispón para aquelas que incumpran o devandito prazo de adaptación dos estatutos o peche rexistral. A disposición adicional cuarta modifica diversos artigos da LSC de 1998 (arts. 39.3.c; 40.1.c; 96.f e g; 97.1, 2 e 4; 103 e 108) co fin de adecuar a lexislación cooperativa estremeña ao disposto pola Lei 22/2003, do 9 de xullo, concursal. As dúas restantes disposicións adicionais serán obxecto de posterior comentario.

As sociedades cooperativas especiais xa estaban previstas e reguladas no artigo 69 LSC de 1998, o texto das cales foi modificado por esta nova lei. Na súa redacción primixenia este precepto legal dispoñía que unha cooperativa ordinaria estremeña tiña a facultade de solicitar da consellaría competente a cualificación de sociedade especial, cualificación que non transcendía á denominación social da cooperativa, e que se traducía na flexibilización de determinadas normas relativas ao capital social e ao réxime económico da cooperativa.

Esta nova lei de cooperativas insírese –dá un ou varios pasos máis– na tendencia actual da lexislación cooperativa española de achegamento do réxime legal das cooperativas ao das sociedades de capital. Este proceso situou o noso dereito cooperativo no ronsel da denominada concepción funcional ou economicista da cooperación, por contraposición á concepción social ou máis respectuosa cos principios cooperativos formulados pola Alianza Cooperativa Internacional, en que historicamente se inserira a lexislación cooperativa española (véxase: Paniagua Zurera, M., "La sociedad cooperativa. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social", en Jiménez Sánchez (coord.) *Tratado de Derecho Mercantil*, Tomo 12, Vol. 1, M. Pons, 2005, páx. 40 ss.).

Como observaremos neste breve apuntamento, a LSCE fixa como finalidade das cooperativas especiais "a satisfacción das necesidades económicas dos seus socios", para o cal: impón o voto plural en función da actividade cooperativizada na Asemblea Xeral; permite que a administración poida adoptar calquera das catro formas admitidas pola lexislación de sociedades de capital e ser administrador un terceiro non socio; dispón a natureza facultativa do órgano de intervención, mesmo para as cooperativas especiais do artigo 16 LSCE; non esixe a contabilidade separada dos beneficios ou das perdas derivadas da actividade cooperativizada con socios e con terceiros, polo que se declaran aplicables

as normas e criterios establecidos nesta materia pola lexislación mercantil. Ademais, facilita que os socios se poidan lucrar directamente mediante a repartición (en concepto de retorno cooperativo) da maior parte dos "beneficios" (calquera que sexa a súa orixe) obtidos pola cooperativa especial, mediante a redución significativa (e mesmo eliminación) da obriga legal de dotar cunha porcentaxe mínima moi reducida (5 %) os dous tradicionais fondos obrigatorios das cooperativas, así como mediante a atribución á Asemblea Xeral da facultade de fixar se os demais fondos son repartibles ou irrepertibles; permite que os fondos irrepertibles pasen integramente, nos casos de transformación, fusión e absorción, á sociedade transformada ou á sociedade nova ou absorbente e, nos casos de disolución da cooperativa especial, que pasen directamente aos socios.

Tan amplo é o grao de "mercantilización" da regulación destas cooperativas especiais que nos podemos preguntar que características propias ou xenéticas do dereito cooperativo subsisten nelas. En particular, poderíase cuestionar se permanece a finalidade mutualística que, hoxe por hoxe, é o que caracteriza e distingue a sociedade cooperativa fronte ás sociedades mercantís; isto é, a obriga dos socios de participar na actividade socioeconómica constitutiva do obxecto social da cooperativa. Pois ben, a LSCE nada dispón sobre a porcentaxe de actividade cooperativizada que a cooperativa especial pode manter con terceiros non socios, polo que conforme o seu artigo 3 é de aplicación o réxime xeral disposto polo artigo 6.1 da LSC: "As sociedades cooperativas poderán realizar actividades e servizos cooperativizados con terceiros non socios só cando, para a clase de sociedade cooperativa de que se trate, o inclúa a presente Lei, nas condicións e coas limitacións que establece". Esta porcentaxe, por exemplo, para as cooperativas de traballo asociado tradúcese na posibilidade de contratar traballadores asalariados na sociedade cooperativa con contrato por tempo indefinido nun número que non poderá ser superior ao 40 % do total dos seus socios (art. 113.9 da LSC); para as cooperativas o límite fíxase no 10 % do volume total da actividade cooperativizada realizada cos seus socios (art. 119.3 da LSC); e para as agrarias de servizos no 50 % do total anual facturado pola cooperativa (art. 128.1 da LSC). Neste sentido, a LSCE parecería que foi máis "conservadora" que –por exemplo– o lexislador italiano, pois este permite que a cooperativa desenvolva a actividade cooperativizada con terceiros non socios por enriba do límite xeral do 50 %, sen que tal feito constituía causa de disolución, senón tan só a perda da cualificación de "cooperativa de mutualidade prevalecente" (arts. 2512, 2513, 2545.12 do Código civil). Este concepto de mutualidade, polo tanto, é compatible coa existencia dun ánimo lucrativo sempre que

este sexa secundario respecto daquela finalidade mutualística, e é aquí onde a regulación do réxime económico e do destino dos fondos e reservas irrepartibles da cooperativa especial que contén a LSCE (arts. 11 e 14) se revela tanto ou máis "capitalista" que a lexislación italiana e pon en cuestión se non se está a permitir a constitución de cooperativas en que a mutualidade é secundaria respecto da finalidade especulativa.

Resulta procedente recordar que este cambio xeral de modelo *ius cooperativo* segue sen ter o seu reflexo no tratamento fiscal das cooperativas, previsto na Lei 20/1990, do 19 de decembro, de réxime fiscal das cooperativas, que parte do modelo ou concepción social da lexislación cooperativa en que se insería a derogada Lei xeral de cooperativas de 1987 (Paniagua Zurera, M., *op. cit.*, páx. 48). Quizais por iso, e posto que a disposición adicional sexta da vixente Lei 27/1999, do 16 de xullo, de cooperativas, segue dispoñendo que será causa de perda da condición de cooperativa fiscalmente protexida a falta de contabilización separada das operacións cooperativizadas realizadas con terceiros non socios, o artigo 11.3 da LSCE, logo de establecer que os resultados do exercicio da cooperativa especial se determinarán aplicando as normas e criterios establecidos para as sociedades mercantís, permite a estas optar polo réxime xeral previsto no artigo 61 da LSC de 1988, que impón o deber de contabilidade separada e de destinar ao Fondo de Reserva Obrigatorio integramente todos os beneficios obtidos da actividade cooperativizada con terceiros non socios e de actividades extraordinarias ou non cooperativizadas.

Esta tendencia dos lexisladores autonómicos (tamén do estatal) pola mercantilización do réxime xurídico e económico destas sociedades cooperativas presenta, ademais, un problema de atribución; isto é, son os lexisladores autonómicos competentes para establecer sociedades cooperativas de réxime capitalista?

Conforme o esquema de repartición territorial de competencias lexislativas que establece a Constitución de 1978, á Administración Xeral do Estado correspóndelle a competencia exclusiva na materia de lexislación mercantil, isto é, sobre lexislación de sociedades mercantís, e unha competencia compartida coas CCAA na materia de lexislación de sociedades cooperativas "puras". Pero pódese considerar que esta competencia lexislativa é exclusiva respecto das sociedades cooperativas "desnaturalizadas" ou "descooperativizadas" mediante a imposición dun réxime xurídico e económico propio das sociedades de capital, pois unha cousa é que as cooperativas desenvolvan actividades mercantís na medida

en que existe actividade cooperativizada con terceiros non socios, dentro dos límites que impón o principio mutualístico, e outra é a creación de sociedades nominalmente cooperativas en que moitos dos principios cooperativos foron substituídos por unha regulación típica das sociedades de capital.

2.- Suxeitos destinatarios do novo tipo social

Manifesta o lexislador estremaño na exposición de motivos da LSCE que o novo tipo cooperativo ten como destinatarios potenciais "proxectos empresariais cooperativos de pequena ou mediana dimensión". Este recoñecemento, valorado conxuntamente co feito de que sexa posible a súa constitución por transformación de sociedade non cooperativa, así como coa facilitación da posterior transformación en sociedade non cooperativa, conduce a pensar que este subtipo social cooperativo desenvolve unha función de "empresa incubadora" de proxectos empresariais de persoas ou grupos con dificultade de acceso ao crédito bancario, de modo semellante ao que sucede co subtipo da sociedade limitada nova empresa (SLNE). Non obstante, débese recoñecer que esta non é a única función económica institucionalizada da cooperativa especial estremaña, xa que o lexislador estremaño tamén ofrece este modelo como roupaxe xurídica de fórmulas de colaboración e cooperación económica ou empresarial (art. 16 da LSCE).

Esta *voluntas legislatoris* ten varias manifestacións no corpo articulado da Lei. En primeiro lugar, a referencia a "proxectos" empresariais cooperativos tradúcese en que só poden acollerse a este novo subtipo cooperativo as sociedades de nova creación, así como aquelas sociedades non cooperativas que se transformen en sociedade cooperativa especial. Por iso, a Lei expresamente exclúe a constitución dunha sociedade cooperativa especial a través da modificación dos estatutos sociais dunha cooperativa ordinaria preexistente, ou por transformación, fusión ou escisión entre cooperativas ordinarias, aínda cando se cumpran os requisitos de aplicación da LSCE (art. 2 da LSCE). Por conseguinte, se unha cooperativa ordinaria estremaña desexa acollerse a este réxime legal especial, terá que acordar previamente a súa disolución e posterior liquidación ou, alternativamente, acordar a súa transformación nun tipo social non cooperativo, para finalmente reaparecer no mercado baixo a roupaxe de sociedade cooperativa especial. A causa desta limitación legal podería estar no obxectivo do lexislador de que non se frustrase ningún proxecto empresarial de raíz cooperativa, por pequeno que sexa en masa social ou de capital, por causa das formalidades que derivan dos principios cooperativos clásicos. Pero se realmente esta fose a causa, non estaría xustificada a previsión da

constituición de sociedades cooperativas especiais por transformación de sociedades non cooperativas. Pódese argumentar que as sociedades mercantís teñen uns custos de funcionamento maiores que, en determinados supostos, poden poñer en risco a continuidade de determinadas empresas. Pero este argumento sería igualmente válido para as sociedades cooperativas ordinarias e, non obstante, non se permite a súa directa transformación en sociedades cooperativas especiais. Por conseguinte, o que se pode observar nesta regulación do réxime de constituición das sociedades cooperativas especiais é, por un lado, evitar unha fuga máis ou menos masiva das cooperativas ordinarias a esa nova figura. Por outro lado, cremos que non se pode descartar o desexo do lexislador estremeño de entrar en directa competencia co lexislador estatal en relación coa oferta de formas sociais ao alcance dos pequenos e medianos empresarios. En particular, esta forma cooperativa podería ser a alternativa á SLNE regulada nos artigos 135 e ss. da Lei de sociedades de responsabilidade limitada (LSRL).

O artigo 1 da LSCE ofrece o seguinte concepto legal: "a sociedade cooperativa especial é un empresario social con personalidade xurídica propia, constituída para a satisfacción das necesidades económicas dos seus socios que teñen as obrigas esenciais de contribuír con capital e realizar a actividade cooperativizada e o dereito esencial de participar na xestión dos asuntos sociais". Sobre este concepto, a exposición de motivos comenta que se adapta á realidade actual do cooperativismo (...) e recolle a visión que das cooperativas teñen as propias sociedades cooperativas. Lonxe de formulacións teóricas e doutriniais, elas vense a si mesmas como empresarios que teñen que competir no mercado co resto do gremio. Por iso, comeza considerando a sociedade cooperativa como un empresario social.

A cualificación de "empresario social" non cremos que achegue nada relevante por contraposición ao concepto de cooperativa ordinaria. É coñecido o debate ao redor da mercantilidade das cooperativas. A propia LSCE dispón a aplicación das normas e regras contables establecidas para as sociedades mercantís, e modifica a LSC para adaptar a lexislación cooperativa estremeña á Lei concursal. Pero, en sentido oposto, as cooperativas teñen vedado o rexistro mercantil agás para as cooperativas do artigo 124 do Código de comercio e da disposición adicional 4ª da Lei de ordenación do comercio minorista de 1996 (LOCM). A propia LSCE, na exposición de motivos, deixa constancia que se mantén a opción de non obrigar as cooperativas (ordinarias e especiais) a realizar un dobre depósito das súas contas no Rexistro Mercantil e no Rexistro de Sociedades

Cooperativas de Estremadura (non obstante, a lectura da disposición adicional 9ª do Regulamento do rexistro mercantil conduce a outra conclusión para as cooperativas que cumpran o disposto pola antes citada LOCM). Pola contra, non existe contradición relevante na doutrina e xurisprudencia española sobre a condición de empresario social das cooperativas, ordinarias e especiais. A repartición territorial de competencias que establece a Constitución de 1978 permite fundamentar a non mercantilidade das cooperativas, pero o seu artigo 129.2 atribúelles a natureza de sociedades, que foi confirmada polo Tribunal Constitucional na sentenza que resolveu o recurso de inconstitucionalidade interposto contra a primeira lei vasca de cooperativas. A razón está na causa do contrato de sociedade, que no noso dereito de sociedades radica no exercicio en común dunha actividade económica de xeito empresarial, polo que non cabe senón cualificar as cooperativas como sociedades, que, na medida en que desenvolven unha actividade económica no mercado, necesariamente debe ser cualificada como empresario social, pois no "Dereito español só hai empresarios, sen apelido" (GARCÍA-PITA Y LASTRES, J. L.; *Las Cooperativas Gallegas: Reflexiones sobre su régimen jurídico en la Ley 5/1998, de cooperativas de Galicia*, CECOOP, 2005, páx. 105).

A referencia á satisfacción das necesidades "económicas" dos socios formula a cuestión de se non é posible constituír cooperativas especiais co obxecto de satisfacer necesidades sociais ou culturais, que son finalidades citadas no concepto legal de cooperativa ordinaria (art. 1 da LSC). Non se debe confundir o obxecto social da cooperativa, que sempre debe consistir no desenvolvemento dunha (calquera) actividade económica, coa finalidade ou necesidade común a cuxa satisfacción está orientado o exercicio do obxecto social da cooperativa. Unha interpretación literal conduce a unha resposta negativa, como tamén a lectura do réxime legal de repartición dos "beneficios" (art. 11.2 da LSCE). Pero non se pode descoñecer que o parágrafo 2º do artigo 1 dispón que "a actividade cooperativizada desta modalidade de sociedade cooperativa poderá consistir en calquera das correspondentes clases de sociedades cooperativas previstas na Lei 2/1998, do 26 de marzo, de sociedades cooperativas de Estremadura, agás as propias das sociedades cooperativas de crédito e de seguros", sendo coñecido que o concepto de determinadas clases de cooperativas se asenta na finalidade social, cultural, educacional (é dicir, non económica) con que se desenvolve a actividade económica constitutiva do seu obxecto social; entre outras, particularmente as cooperativas educacionais (art. 1418.1 da LSC) e as cooperativas de benestar social (art. 153.1 da LSC).

A finalidade mutualista das sociedades cooperativas especiais está presente neste concepto legal, na esixencia de que estas se constitúen para a "satisfacción das necesidades económicas dos seus socios que teñen a obriga esencial de realizar a actividade cooperativizada"; isto é, a cooperativa especial debe ter por obxecto social o desenvolvemento dunha actividade empresarial orientada á satisfacción das necesidades económicas dos socios que a integran, principal ou preferentemente mediante a súa participación directa na actividade cooperativizada que desenvolve a sociedade para o cumprimento da súa finalidade económica.

Fronte ao concepto legal de cooperativa ordinaria, en que se afirma que a estrutura e funcionamento da sociedade cooperativa e a participación dos seus membros deben axustarse aos principios do cooperativismo (art. 1 da LSC), aquí só se fai referencia ao principio de xestión democrática, na medida en que se cualifica como dereito esencial dos socios participar na xestión dos asuntos sociais. Este principio ten o seu reflexo nas competencias da Asemblea Xeral (art. 8.1 da LSCE).

3.- Constitución: número de socios, capital social e trámites de constitución

Respondendo a esa finalidade de servir de incubadora de proxectos empresariais de pequena e mediana dimensión, e de modo semellante ao que establece a LSRL para a SLNE, a LSCE impón límites á dimensión social e de capital dos proxectos que se poden acoller á forma de cooperativa especial, así como tamén se instrumentan mecanismos dirixidos a axilizar a constitución formal de sociedades cooperativas especiais. Tamén quizais por esta mesma razón, o artigo 2 da LSCE impídelles ás sociedades cooperativas especiais crear seccións.

En canto aos límites relativos á masa social e de capital, o artigo 5 da LSCE dispón que estas cooperativas especiais estarán "integradas" por un mínimo de dous e un máximo de vinte socios (o máximo para a SLNE sitúase en cinco socios). Por debaixo de dous (o artigo 8 da LSC establece, con carácter xeral, para as cooperativas ordinarias un mínimo de tres socios) é imposible a finalidade mutualista e, nas sociedades cooperativas especiais de primeiro grao, polo menos un dos dous socios debe ser unha persoa física, xa que o propio artigo 5 da LSCE expresamente impide que estas cooperativas poidan estar formadas exclusivamente por persoas xurídicas. Este requisito, de que polo menos un socio debe ser persoa física (tamén esixido polo artigo 19.3 da LCE para as cooperativas ordinarias de primeiro grao), débese respectar durante toda a vida da sociedade, tanto por

esixencia da finalidade mutualista coma pola interpretación literal do propio artigo 5 da LSCE. Non obstante, esta imposición –de que polo menos un socio sexa persoa física– non alcanza as sociedades cooperativas especiais constituídas como forma de cooperación ou colaboración empresarial ao abeiro do artigo 16 da LSCE.

No que atinxe aos límites ao capital social das cooperativas especiais, o artigo 10.1 dispón que o "capital social estatutario e contable" non poderá ser inferior a tres mil euros nin superior a trescentos mil euros (o máximo para a SLNE sitúase en 120202 €). Resulta contraditorio coa finalidade facilitadora de pequenos proxectos empresariais que o mínimo de capital social coincida practicamente co establecido para as cooperativas ordinarias, pois ademais de existir case coincidencia na contía tamén hai que entender que resulta de aplicación a esixencia de que os 3000 € deben estar integramente desembolsados desde a constitución (art. 3.1 da LSC en relación co art. 3 da LSCE).

No relativo ás facilidades na inscrición rexistral da cooperativa, o artigo 6.1 da LSCE dispón que o funcionario a cargo do Rexistro de Sociedades Cooperativas de Estremadura competente debe tramitar con preferencia, respecto aos demais expedientes, "os procedementos rexistrais relativos ás sociedades cooperativas". Obsérvase que a preferencia de trato parece referirse a todos os procedementos rexistrais e non só aos de constitución, aínda que é certo que o artigo 6 está en sede do capítulo II que leva o rótulo "da constitución". Nesta mesma orde de axilización dos trámites rexistrais, o número 2 deste mesmo artigo 6 da LSCE dispón que os trámites necesarios "para a constitución" da sociedade cooperativa especial poderán realizarse a través de técnicas electrónicas, informáticas e telemáticas. Con este fin, o número 3 dispón que a consellaría con competencias nesta materia aprobará, mediante orde, un "modelo orientativo" de estatutos sociais que estará dispoñible por medios telemáticos. O uso ou acomodación dos estatutos a este modelo orientativo incentíva o lexislador, que dispón no número 4 que o encargado do rexistro de cooperativas "procederá" á inscrición da cooperativa especial dentro dos dous días seguintes a aquel en que obren nas dependencias do rexistro os documentos necesarios para a súa inscrición.

Para facer efectiva a tramitación telemática e na medida en que a súa posta en práctica non depende só da administración estremeña, a disposición adicional quinta da Lei prevé a celebración de convenios de colaboración co Ilustre Colexio de Notarios de Estremadura (non necesariamente limitados aos procedementos rexistrais relativos a

cooperativas especiais senón tamén ás ordinarias), cos rexistradores mercantís e coa Dirección Xeral do Catastro, e demais entidades e organismos públicos competentes en razón da materia.

Por último, debido ao especial réxime xurídico e económico das sociedades cooperativas especiais, nesta fase de constitución, os socios fundadores deben ter presente que a denominación social, en tanto que é instrumento de identificación da empresa no mercado, debe recoller as palabras "sociedade cooperativa especial" ou a súa abreviatura "s. coop. especial" (art. 4 da LSCE).

4.- Órganos sociais

Fronte ao réxime xeral previsto para as sociedades cooperativas ordinarias, o artigo 7.1 LSCE dispón que os órganos sociais necesarios son só dous: a asemblea xeral e o órgano de administración. Polo tanto, o órgano de intervención deixa de ser necesario por contraposición ao seu carácter obrigatorio nas cooperativas ordinarias (art. 44 da LSC). Esta previsión legal é congruente coa función atribuída ás cooperativas especiais de forma social dirixida a pemes, xa que a obriga legal de que os interventores sexan socios, unido á incompatibilidade legal de que un mesmo socio sexa ao mesmo tempo membro do órgano de administración, pode xerar na práctica dificultades para designar interventores. Ademais, como sinalou a doutrina, a autofiscalización por persoas que probablemente non teñan coñecementos suficientes sobre as normas e regras contables non é fiable nin cumpre os fins de garantía para os que a lexislación a establece (TATO PLAZA, A, *A Lei de cooperativas de Galicia e a súa incidencia nas cooperativas de ensino*, UCETAG, Pontevedra, 1999, páx. 38).

O artigo 7.2 da LSCE aclara que non será obrigatorio designar un letrado asesor. É este un órgano que tampouco é obrigatorio para as cooperativas ordinarias de primeiro grao, pero si para as de ulterior grao (art. 47 da LSC). O artigo 16.1.d) da LSCE dispón que un dos fins da cooperativa especial de colaboración empresarial é o "establecemento de servizos comúns de asesoramento comercial, técnico, tributario, económico, xurídico, laboral ou de calquera natureza", é dicir, dispoñer dun letrado asesor común para as cooperativas especiais (e ordinarias).

En relación co réxime especial da asemblea xeral das cooperativas especiais, destaca de xeito especial a norma do artigo 8.1 da LSCE. Este precepto subliña que a asemblea xeral é competente para deliberar e "decidir" mediante votación sobre todos os asuntos propios da sociedade cooperativa, "aínda que sexan de competencia doutros órganos". E engade

que, en particular, será competente para adoptar acordos en materia de "xestión ordinaria".

Esta precisión, que constitúe unha importante manifestación dos principios cooperativos de autoxestión e de xestión democrática, proclamado este último no concepto legal de sociedade cooperativa especial (art. 1 da LSCE), resulta inesperado pola relación coa vontade do lexislador de recalcar o carácter de empresario social da cooperativa especial fronte á ordinaria, que podería inducir a pensar que en materia de órganos sociais se traduciría nunha estrita división de funcións entre a asemblea xeral e o órgano de administración, mediante a asignación en exclusiva de competencias a este último. Así o fixo, por exemplo, o lexislador galego que, co argumento de reforzar o carácter empresarial das cooperativas galegas, procedeu a unha repartición en exclusiva de competencias entre os órganos sociais da cooperativa. Certo que a LSC para as cooperativas ordinarias xa dispón no artigo 30 que a asemblea xeral pode adoptar acordos en materias que sexan de competencia doutros órganos, pero non menciona expresamente os acordos de "xestión ordinaria", o que podería presentar algunha dúbida.

En materia de convocatoria, o artigo 8.2 da LSCE regula o suposto da asemblea xeral universal, e permite que nos estatutos da cooperativa especial se recolla a convocatoria por medios electrónicos, informáticos e telemáticos. Esta previsión legal permitirá un funcionamento máis áxil e económico da asemblea, o que facilita tamén a asunción de competencias propias do órgano de administración. Este precepto remata sinalando que actuarán como presidente e secretario da asemblea xeral aqueles socios que esta determine. Entendemos que esta é unha norma dispositiva, polo que os estatutos poden dispoñer que o sexan, por exemplo, o presidente e secretario do consello reitor, se son socios.

Outra das novidades relevantes relativas á asemblea xeral radica no dereito de voto, que "será" proporcional á actividade cooperativizada do socio, xa sexa traballador, de traballo ou usuario, polo que deben os estatutos establecer os criterios ou módulos necesarios para a determinación do voto proporcional que corresponda a cada socio. Estamos en presenza dunha norma que estende, para toda clase de cooperativa especial, o que na lexislación xeral é simplemente facultativo para as cooperativas agrarias (art. da 126.1 LSC) e para as de segundo grao, que é no que primeiro permitiu o voto plural a nosa lexislación cooperativa (VÁQUEZ PENA, M. J., *Las cooperativas de segundo grado: peculiaridades societarias*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2002, páx. 99 ss.).

Esta previsión non só obriga os socios a romper a regra da paridade de voto, unha das máis importantes manifestacións do principio democrático, senón que ademais fai factible que un só socio domine a asemblea xeral, pois non se establece un número máximo de votos que pode emitir un socio, en contraposición –por exemplo– ao disposto para as cooperativas agrarias ordinarias polo artigo 126.a) da LSC, e para as de segundo grao o artigo 160 da LSC. Recordemos, ademais, que a asemblea pode adoptar acordos sobre calquera materia. Con esta previsión, non suxeita a límites, é tamén factible que poida romper outra das características definitorias das cooperativas: a ausencia dun grupo de control preestablecido (agás nas cooperativas de segundo grao). Con este fin está ordenada a norma, clásica do dereito cooperativo, de limitar a participación no capital social da cooperativa; por iso non comprenden o significado da previsión do artigo 10.2 da LSCE de limitar o importe das achegas ao capital social dun só socio á metade do capital social, que tería sentido en ausencia da citada regulación de voto plural e sería, ademais, coherente coa fixación en dous do número mínimo de socios. En todo caso, entendemos que por esixencia dos principios de estrutura democrática e de participación dos socios na xestión da cooperativa, así como pola aplicación supletoria dos artigos 23.1.b) e 33.1 da LSC, todo socio debe dispoñer do dereito a emitir, polo menos, un voto (BOTANA AGRA, M, *Fundamentos de derecho de cooperativas de Galicia*, Santiago de Compostela, 2004, pág. 65; VÁZQUEZ PENA, M., *op. cit.*, pág. 100).

A regra da proporcionalidade do voto tamén se lles impón aos asociados (se existen) da cooperativa especial, rompendo de novo coa nosa tradición cooperativa. En efecto, o artigo 74 da LSCE dispón que o seu voto será proporcional á contía das súas achegas ao capital social e que, ao mesmo tempo, os estatutos deberán establecer os criterios necesarios para a determinación do voto que corresponda a cada asociado. Non se prevé tampouco límite ao número de votos que pode emitir un asociado nin ao total do conxunto de votos plurais, pero a diferenza do que sucede co voto plural dos socios aquí si existe normativa xeral, aplicable segundo o disposto polo artigo 3 da LSCE. Polo tanto, entendemos que en aplicación do artigo 29 da LSC as achegas sociais dos asociados non poden superar no seu conxunto o 40 % do capital social, e o conxunto dos votos que teñan dereito a emitir na asemblea xeral non pode superar o 40 % da totalidade dos votos dos socios existentes na sociedade na data da convocatoria da Asemblea.

Tamén se introducen modificacións notables na regulación do órgano de administración, a composición da cal estivo tradicionalmente reservada aos

socios, do que é boa mostra o artigo 37.2 da LSC, que esixe, para as cooperativas ordinarias, a condición de socio para ser elixido membro do consello reitor. Co obxectivo de dotar de certa profesionalidade a xestión das cooperativas, prevíase a figura do director ou xerente da cooperativa elixido polo consello reitor. Esta é tamén a opción da LCE, cuxo artigo 39 regula a figura do xerente, someténdoo a un réxime de responsabilidade social equivalente ao dos socios administradores. Fronte a este sistema, outras leis de cooperativas (como a galega) abriron o consello reitor a non socios (sempre con carácter minoritario) co obxectivo de incorporar a tradicional figura do xerente ao consello reitor e, por iso, designado e baixo o control da asemblea e non do consello (TATO PLAZA, A., *op. cit.*, páx. 45).

Fronte a este esquema, o artigo 9.4 da LSCE permite que todos os membros do órgano de administración poidan ser non socios, pois dispón que, salvo estipulación en contrario dos estatutos, non será necesario ostentar a calidade de socio para ser administrador, calquera que sexa a estrutura do órgano de administración. Nesta materia tamén se rexistra unha importante novidade, xa que o artigo 9.1 da LSCE establece que a administración e a representación da cooperativa especial se poderá confiar a un administrador único ou a varios administradores que actúen solidaria ou mancomunadamente. Polo tanto, mesmo o administrador único (que non está previsto para as cooperativas ordinarias, a diferenza do que sucede noutras lexislacións autonómicas como a galega para as cooperativas de menos de 10 socios) pode ser unha persoa non socia, mesmo unha persoa xurídica non socia. Pero non remata aquí a ruptura co esquema da LSC e coa tradición cooperativa española, xa que a clásica e distintiva figura do consello reitor só poderá ser adoptada pola cooperativa especial se así o prevén expresamente os estatutos "nos termos previstos pola lexislación xeral"; isto é, se se opta pola forma de consello reitor, este debe estar completamente integrado por socios. Non alcanzamos a entender esta diferenza de trato entre as distintas formas de organizar a administración dunha sociedade en prexuízo da forma tradicional cooperativa, máis en canto se permite (seguindo a LSRL) que os estatutos poidan establecer distintos modos de organizar a administración e representación da cooperativa, en cuxo caso corresponderalle á asemblea a facultade de optar por un deles, sen necesidade de proceder á modificación dos estatutos, malia que coa obriga de inscribir o cambio no rexistro de cooperativas (art. 9.2).

5.- Réxime económico: determinación e imputación dos resultados do exercicio

O réxime económico da cooperativa especial integra o capítulo IV da Lei, que se abre co artigo 10 da LSCE, relativo ao capital social, o contido do cal foi recollido arriba. O artigo 12 da LSCE regula a auditoría das contas da cooperativa especial, e remite á lexislación xeral sobre a materia, isto é, á Lei de auditoría de contas. Este mesmo precepto engade que, ademais, a cooperativa especial debe auditar as súas contas cando así o establezan os seus estatutos ou o acorde a asemblea xeral. Estas contas anuais, conforme o réxime xeral das cooperativas estremeñas, deben ser depositadas no Rexistro de Cooperativas.

No referente aos resultados, o réxime especial aparece xa na propia determinación destes, pois o artigo 11.1 da LSCE dispón que a determinación dos resultados do exercicio se realizará aplicando as normas e criterios establecidos para as sociedades mercantís. E aínda que non sería necesario, o precepto citado formula que non resulta aplicable o réxime xeral de determinación dos resultados do exercicio previsto para as cooperativas ordinarias no artigo 61 da LSC:

1. A determinación dos resultados do exercicio da sociedade cooperativa levarase a cabo de acordo coa normativa xeral contable.
2. Figurarán na contabilidade, en conta á parte, e destinaranse ao fondo de reserva obrigatorio os beneficios obtidos das actividades cooperativizadas que se realicen con terceiros non socios, os beneficios procedentes de plusvalías na alienación de elementos do activo inmovilizados, os beneficios obtidos doutras fontes de financiamento non necesarias para as finalidades específicas da sociedade cooperativa e os beneficios derivados de inverter ou actuar en empresas non cooperativas, salvo que as súas actividades teñan carácter preparatorio, complementario ou subordinado ás da propia sociedade cooperativa.
3. Consideraranse deducións para fixar o excedente neto do exercicio económico:
 - a) O importe dos bens entregados polos socios para a xestión e desenvolvemento da sociedade cooperativa e o importe dos anticipos laborais dos socios de traballo, que non serán superiores ás retribucións satisfeitas na zona.
 - b) Os gastos precisos para o funcionamento da sociedade cooperativa.

- c) Os xuros reportados aos socios e asociados polas contribucións ao social e polos froitos dos financiamentos voluntarios, así como os debidos aos obrigacionistas e aos demais acredores.
- d) As cantidades destinadas a amortización.
- e) Calquera outra que sexa autorizada cos mesmos efectos pola lexislación fiscal aplicable.

Norma similar a esta do artigo 11.1 da LSCE é a do artigo 66.1 da Lei de cooperativas de Galicia, que dispón, para toda cooperativa galega, a aplicabilidade da normativa contable xeral e das normas e criterios establecidos no Código de comercio para determinar os resultados do exercicio. Pero a diferenza do lexislador estremeño, o galego prevé algunhas peculiaridades ou excepcións á aplicación da normativa mercantil, en materia de gastos deducibles (importe dos bens entregados para a xestión da cooperativa, importe dos anticipos laborais, e dos intereses debidos polas contribucións ao capital social), e en relación coa contabilización dos beneficios derivados da actividade cooperativizada realizada con terceiros, e aqueles procedentes de actividades extraordinarias. Nada di a LSCE sobre estas cuestións, e non parece que se poida aplicar o réxime xeral das cooperativas ordinarias, porque así se deduce do propio artigo 11.1 da LSCE como do artigo 11.3 da LSCE, que ratifica que o réxime xeral é alternativo pero non complementario do que diseña a LSCE para as cooperativas especiais.

Esta idea vén ratificada polo artigo 11.2 LSCE ao sinalar que "os beneficios ou as perdas obteranse ao se deduciren as cantidades que se destinen a compensar perdas de exercicios anteriores". Quizais detrás desta norma estea o obxectivo de evitar a repartición de beneficios ficticios, en beneficio da estabilidade e do equilibrio financeiro da cooperativa especial. Pero o precepto non formula unha obriga legal de non repartir beneficios se existen perdas de exercicios anteriores sen compensar, do xeito en que o fai o artigo 213 da Lei de sociedades anónimas, para este tipo de sociedades e para as sociedades de responsabilidade limitada.

Así determinados os resultados do exercicio económico da cooperativa especial, se son positivos a LSCE denomínoas "beneficios" en lugar do tradicional termo de "excedente". Este cambio de terminoloxía pódese considerar correcto ou congruente coa forma contable de determinar os resultados, pois ao non existir a obriga de levar contas separadas para os resultados da actividade cooperativizada realizada con socios e para os resultados da actividade cooperativizada mantida con terceiros e das

actividades extraordinarias, a totalidade dos resultados positivos non son imputables tecnicamente á actividade dos socios na ou coa cooperativa.

Pois ben, destes beneficios, antes da consideración do imposto sobre sociedades, destinarase un 5 % ao fondo de reserva obrigatorio, e outro 5 % ao fondo de educación e promoción. Pero esta obriga legal non é permanente no tempo, senón que, ao tomar prestada unha regra clásica do noso dereito de sociedades de capital, se dispón que esta obriga legal só subsiste mentres a dotación de ambos os dous fondos non alcance o 10 % do capital escriturado (o art. 10.1 da LSCE fala de capital estatutario e contable, pero non de capital escriturado). Consideramos que con esta norma o lexislador estremeño non valorou correctamente a función de garantía que cumpre o fondo de reserva obrigatorio en sociedades de capital variable como as cooperativas, e que esta medida opera en prexuízo das propias cooperativas especiais. En definitiva, que ata o 90 % do beneficio, se os fondos obrigatorios non alcanzan o 10 % do capital social e, noutro caso, mesmo o 100 % do beneficio, queda a disposición da asemblea xeral, que ten ao seu alcance destinalos a fondos de reserva voluntarios, repartibles ou irrepantibles, ou a retorno cooperativo.

Resulta sorprendente que, utilizando o concepto de beneficio, non obstante se denomine retorno cooperativo e non dividendo (cooperativo) a parte deste que se lle reparte ao socio, así como tamén que a repartición se faga en proporción á participación do socio na actividade cooperativizada, pois unha parte (máis ou menos importante) deste a cooperativa non o tería obtido a resultados da participación do socio na actividade cooperativizada, senón máis ben grazas ás contribucións de capital realizadas polos socios. É certo que o artigo 10 da LSCE nada di de como se reparte entre os socios o retorno cooperativo, pero por disposición do artigo 3 da LSCE é de aplicación o réxime xeral das cooperativas ordinarias, contido no artigo 62.2 da LSCE. En definitiva, con este réxime económico, ben se pode dicir que a participación nunha sociedade cooperativa especial pode estar motivada tanto ou máis pola finalidade especulativa que pola finalidade ou ánimo mutualístico. Ou quizais o que vén a ser o mesmo, nas cooperativas especiais estremeñas a única diferenza substancial que separa o concepto de retorno cooperativo do concepto de dividendo das sociedades de capital radica no sistema de repartición, que debe ser proporcional á súa participación na actividade cooperativizada.

Pero os resultados poden ser negativos. Para este caso, o artigo 11.2 da LSCE, laconicamente, dispón que as perdas poderán imputarse a fondos voluntarios e, de non existiren, ao fondo de reserva obrigatorio (FRO). A

redacción non é moi clara, pois ben se podería entender que as perdas se poden imputar, en primeiro lugar, a fondos distintos dos voluntarios. Nada se di sobre a posibilidade de imputar perdas aos socios que, conforme o sistema de repartición dos beneficios, poden ser os principais beneficiarios en exercicios anteriores, ou no propio exercicio mediante o pagamento de xenerosos anticipos societarios ou de prezos superiores aos de mercado polos bens entregados para a xestión da cooperativa. Por suposto, non se establecen límites á imputación ao FRO de perdas procedentes da actividade cooperativizada realizada con terceiros ou de actividades extraordinarias.

Este réxime económico ten o seu contrapunto negativo para a cooperativa na perda da cualificación da cooperativa como fiscalmente protexida. Por iso o artigo 11.3 da LSCE lles permite a estas optar, a través dos estatutos sociais, polo tradicional réxime económico das cooperativas ordinarias.

O artigo 13 da LSCE regula o destino dos fondos e reservas que durante a vida da sociedade cooperativa son irrepantibles cando se adopta un acordo de transformación, fusión, escisión, ou de liquidación da cooperativa. E, para tal efecto, establécese a plena dispoñibilidade do importe íntegro destes fondos e reservas irrepantibles durante a vida da cooperativa especial, pois este patrocinio pasa en bloque á sociedade transformada, á nova sociedade ou á sociedade absorbente, e se o acordo adoptado é de disolución, ese patrimonio en principio repantible repártese directamente entre os socios. Lembremos que, conforme o réxime xeral, estes fondos e reservas tiñan como destino o movemento cooperativo en que estea integrada a cooperativa ou a administración, co fin de promover o cooperativismo (art. 105 LSC), como manifestación do principio cooperativo de satisfacción do interese da comunidade a través da actividade económica cooperativizada.

Os artigos 14 e 15 da LSCE establecen as normas especiais relativas á disolución e liquidación da cooperativa especial. O artigo 14 da LSCE crea unha causa específica de disolución, que se une ás que, para as cooperativas ordinarias, dispón o artigo 96 da LSC, obxecto de modificación pola disposición adicional 4ª da LSCE. Esta causa específica de disolución conceptúase como unha sanción ao incumprimento de dúas obrigas legais relativas, unha ao número mínimo e máximo de socios (art. 5 da LSCE) e a outra ao capital mínimo e máximo destas cooperativas especiais (art. 10.1 da LSCE). Para que a infracción se converta en causa de disolución (non automática) é preciso que a infracción perdure durante "máis un ano".

Producida a causa de disolución, a cooperativa pode evitar este resultado adoptando a asemblea acordo de "conversión" en sociedade cooperativa ordinaria, ou un acordo de transformación noutro tipo de sociedade non cooperativa. Obsérvase que non cabe a transformación dunha cooperativa especial nunha cooperativa ordinaria, senón a súa "conversión" mediante a oportuna modificación dos estatutos (incluída a denominación social) para adaptar o seu especial réxime xurídico e económico ao xeral das cooperativas ordinarias; de aí que non se poida afirmar en rigor xurídico que a cooperativa especial sexa un tipo social ou cooperativa distinta á ordinaria.

6.- Regras especiais de disolución e liquidación

O artigo 15 da LSCE regula a adxudicación do haber social cando dispón: "unha vez reintegrados aos asociados e socios o importe das súas achegas sociais, todo o activo sobrante, se o houbese, e o remanente do fondo de educación e promoción será repartible entre os socios en proporción á actividade cooperativizada realizada por cada un deles nos cinco últimos exercicios económicos, ou dende a constitución da sociedade se a súa duración fose inferior". A irrepartibilidade entre os socios do remanente ou patrimonio de liquidación e dos fondos irrepartibles é unha peculiaridade do noso dereito de cooperativas, non só en relación coas sociedades mercantís senón tamén respecto das demais sociedades mutualistas, nas que a actividade con terceiros non é legalmente posible. Un sector da doutrina sostén que non existe xustificación para defender a irrepartibilidade dos excedentes no momento da liquidación da cooperativa, baseándose en que supón un trato inxusto para o socio e xera condutas desviadas que tenden a que o excedente sexa cero (FAJARDO GARCÍA, I. G., "O réxime económico da sociedade", en GÓMEZ SEGADE / BOTANA AGRA / FERNÁNDEZ-ALBOR / TATO PLAZA, *Estudios sobre a Lei de cooperativas de Galicia, EGAP, 1999, páx. 125*). A LSCE aliñárase con este sector doutrinal, pero, en todo caso, convén lembrar novamente que este réxime de liquidación é causa legal da perda da condición de cooperativa fiscalmente protexida (art. 13.3 da Lei 20/1990, sobre réxime fiscal de cooperativas).

7.- As cooperativas especiais de cooperación e colaboración especial

O artigo 16 da LSCE regula un tipo particular de cooperativa especial: aquelas constituídas co fin de desenvolver actividades de cooperación e colaboración económica entre os socios, "sempre que mediante ela se satisfagan necesidades económicas dos seus socios".

Son cooperativas especiais de primeiro grao, malia que están constituídas cun fin (de cooperación ou colaboración) que é o propio das cooperativas de segundo grao, coa "vantaxe" de que os socios non teñen porque ser exclusiva ou maioritariamente cooperativas (VÁZQUEZ PENA, *op. cit.*, páx. 38 ss.). Sinala este precepto que socio poden selo as persoas físicas, sociedades, asociacións, fundacións e corporacións de dereito público. Non se cita nin se exclúe expresamente as cooperativas, e non cabe dúbida que son sociedades. Neste caso estaríamos materialmente ante unha especie de cooperativa especial de segundo, cunha particularidade respecto das cooperativas de segundo grao que regula a LSC, que non poden ter unha finalidade consorcial ou unha finalidade de integración cooperativa (VÁZQUEZ PENA, M. J., "Las formas personificadas de integración cooperativa", *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 10, 2006, páx. 1212).

Este precepto contén unha lista dos fins de cooperación ou colaboración empresarial para os que se pode constituír esta cooperativa especial, que non é exhaustiva senón simplemente exemplificativa. O artigo 16.2 da LSCE dispón que os estatutos deben recoller a actividade cooperativizada en que se concreten os compromisos xerais asumidos polo "grupo", isto é, polo conxunto do socios cooperativistas. Por último, o artigo 16.3 dispón que a cooperativa especial non responde polas operacións realizadas directamente con terceiros polos seus socios.



Cooperativismo e Economía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 51-65

ASOCIACIONISMO E REPRESENTACIÓN DO MOVEMENTO COOPERATIVO

Encarna DÁVILA MILLÁN
Profesora titular de Dereito Mercantil
Universidade de Vigo

1.- Concepto¹

Cando a relación intercooperativa non prevé como fins os estritamente económicos das súas respectivas empresas, senón fins de interese xeral ou

¹ Este traballo integra o capítulo XIV) da obra colectiva *Derecho de Cooperativas (nacional y autonómico)* que, coordinada polo Dr. J. I. Peinado Gracia, será publicada pola editorial Tirant lo Blanch. Neste utilizáronse as seguintes abreviaturas:

LC: Lei 27/1999, do 16 de xullo, de cooperativas

LCAR: Lei 9/1998, de cooperativas de Aragón

LCCAT: Lei de cooperativas de Cataluña (TR DLeg. 1/1992, do 10 de febreiro; modificada pola Lei 13/2003, do 13 de xuño)

LCCM: Lei 4/1999, do 30 de marzo, de cooperativas da Comunidade de Madrid

LCCV: Lei 8/2003, do 24 de marzo, de cooperativas da Comunidade Valenciana

LCC-LM: Lei 20/2002, do 14 de novembro, de cooperativas de Castela-A Mancha

LCCeL: Lei 4/2002, do 11 de abril, de cooperativas de Castela e León

LCIB: Lei 1/2003, do 20 de marzo, de cooperativas das Illas Baleares

LCLR: Lei 4/2001, do 2 de xullo, de cooperativas da Ríoxa

LCMu: Lei 8/2006, do 16 de novembro, de sociedades cooperativas da Rexión de Murcia

LCPV: Lei 4/1993, do 24 de xuño, de cooperativas de Euskadi

LCG: Lei 5/1998, do 18 de decembro, de cooperativas de Galicia

LFCN: Lei foral 12/1996, do 2 de xullo, de cooperativas de Navarra

LSCA: Lei 2/1999, de sociedades cooperativas andaluzas

LSCEX: Lei 2/1998, do 26 de marzo, de sociedades cooperativas de Extremadura

representación pública dun sector ou rama de actividade, estaremos ante a integración cooperativa representativa².

Esta forma de integración lévase a cabo a través do asociacionismo cooperativo, que é unha manifestación do principio de integración cooperativa no seu aspecto non empresarial, senón federalista³, "movemento cooperativo, organizado xuridicamente, con fins de interese colectivo, defensa e promoción dos seus intereses".

Este movemento cooperativo responde á necesidade de concentración de esforzos para a obtención de mellores rendementos.

A exposición de motivos da LC mantén as formas de asociación das sociedades cooperativas e facilita a creación destas agrupacións. Para os efectos de incentivar o movemento cooperativo no ámbito estatal, alude ao grupo cooperativo para lle atribuír a finalidade de impulsar a integración empresarial das cooperativas debido ao reto de ter que operar en mercados cada vez máis globalizados, así como ás formas de colaboración económica entre cooperativas, procurando a súa ampliación e facilitando a integración.

O grupo cooperativo comporta un réxime de integración vertical de cooperativas, sometidas todas elas a unha decisión que se concreta mediante instrucións emitidas por unha entidade superior que constitúe a cabeceira das restantes. Hai unha unidade de decisión das cooperativas que forman parte do grupo e recoñecen a entidade cabeza do grupo, o poder de emitir instrucións que deben ser acatadas e cumpridas polas cooperativas pertencentes ao grupo⁴.

A LC diseña un asociacionismo cooperativo de estrutura piramidal nunha tripla manifestación a través de unións, federacións e confederacións. O asociacionismo cooperativo recoñécese na Lei como un dereito de carácter instrumental para os efectos da estruturación dun sector; non se trata dun dereito da persoa senón dun dereito de organización de sociedades cooperativas ou de empresa.⁵

² BORJABAD, G., *Manual de derecho cooperativo*, Barcelona 1993, pp. 290.

³ SANZ JARQUE, J. Jo. *Cooperación. Teoría General y Régimen de las Sociedades Cooperativas. El Nuevo Derecho Cooperativo*. Madrid 1994, pp. 681, "o asociacionismo cooperativo é expresión da organización cooperativa e do chamado movemento cooperativo".

⁴ MARÍN LÓPEZ "Notas sobre la LC" *R. J. La Ley* número 4930. Ano 1999.

⁵ A LC dedica a este tema o título III, co epígrafe "do asociacionismo cooperativo", que comprende os artigos 117 a 120.

A LC enuncia o principio xeral do asociacionismo cooperativo: "As sociedades cooperativas poderán asociar libre e voluntariamente en unións, federacións e confederacións para a defensa e promoción dos seus intereses, sen prexuízo de se poderen acoller a outra fórmula asociativa conforme o dereito de asociación" (art. 117).

Destacamos a posibilidade prevista na Lei de as cooperativas se poderen acoller a calquera outra formula asociativa, de acordo coa lexislación xeral reguladora do dereito de asociación, de xeito que ao interpretar este precepto en sentido amplo se pode pensar que as cooperativas poden asociarse entre si ou con calquera outra persoa física ou xurídica mediante calquera outra fórmula que non estea prohibida legalmente⁶.

2.- Concordancias coas leis autonómicas

As sociedades cooperativas teñen un recoñecemento específico na Constitución como instrumentos de promoción social. Pero ao asumiren as comunidades autónomas competencia exclusiva nesta materia, estamos ante unha forma especial de empresario social regulada por diferentes leis autonómicas⁷.

Os estatutos de autonomía das comunidades autónomas resérvanse a competencia exclusiva en materia de cooperativas.

No que se refire ao "asociacionismo e representación do movemento cooperativo", as leis autonómicas regulan esta materia nos preceptos que comentamos a continuación:

A LSCA regula o asociacionismo cooperativo no título IV, artigos 171 a 173. Esta lei non prevé na regulación do asociacionismo cooperativo as unións de cooperativas, tan só se refire ao asociacionismo a través das federacións, aínda que si admite a posibilidade de que estas se poidan asociar libremente en asociacións. Neste sentido, o artigo 171 establece que "as sociedades cooperativas, para a defensa e promoción dos seus intereses, poderán constituír federacións, e estas poderán á súa vez, asociarse libremente, sen prexuízo de se poderen acoller a outra fórmula asociativa conforme o dereito de asociación". Aínda que a Lei se refire a asociacións

⁶ ROMERO CANDAU, PA. *Del Asociacionismo Cooperativo. Comentarios a la ley de Cooperativas*. Consejo General del Notariado, Madrid 2001. Pp. 839, precisando que en caso de persoas xurídicas estas non se apartarían do réxime xeral que lles é propio.

⁷ "A LC, debe servir de punto de referencia básico no exame desta forma social fronte a esa pluralidade de lexislación autonómica". VERGEZ, M. *Lecciones de Derecho Mercantil* (dir. A. Menéndez.). Madrid 2003, pp. 459.

de federacións, ao regular o procedemento de constitución no artigo 172, estaríamos ante unha confederación de cooperativas tal e como se entende na LC.

A LCAR regula o "asociacionismo cooperativo" no título III, artigos 92 e 93, no que establece como principio xeral que, para a defensa e promoción dos seus intereses, as cooperativas poderanse asociar libre e voluntariamente en unións, federacións e confederacións, sen prexuízo de se poderen acoller a calquera outra fórmula asociativa, de acordo coa lexislación xeral reguladora do dereito de asociación.

A LCIB dedica o título III ao asociacionismo cooperativo, artigos 150 a 152. Esta lei regula o asociacionismo a través de unións e federacións: "As sociedades cooperativas poderanse asociar libre e voluntariamente para defenderen e faceren promoción dos seus intereses constituíndo "unións e, no seu caso, federacións. Todo isto sen prexuízo de se acolleren a calquera outra fórmula asociativa conforme as normas que regulen o dereito de asociación". Non obstante, entendemos que esta lei non descarta que as federacións se asocien nunha "asociación de federacións", que viría a ser unha confederación de cooperativas, tal e como se admite no artigo 151 ao regular as competencias das unións, federacións ou asociación de federacións.

A LCCeL dedica o título IV ao asociacionismo cooperativo e, dentro deste, o capítulo I ás asociacións cooperativas que comprende os artigos 140, 141, 142, 143 e 144 en que se regulan as unións, federacións e confederacións de cooperativas como forma libre e voluntaria de asociación.

O principio xeral establece que "as sociedades cooperativas poderanse asociar libre e voluntariamente en unións e federacións de cooperativas para a defensa e promoción dos seus intereses, sen prexuízo de se poderen acoller a outra fórmula asociativa conforme o dereito de asociación. Así mesmo, as unións e federacións de cooperativas han poder constituír a Confederación de Cooperativas de Castela e León, que sería a máxima organización representativa do movemento cooperativo.

A LCC-LM no título IV regula o asociacionismo cooperativo, dedicándolles o artigo 141 aos principios xerais. "Para a defensa e promoción dos seus intereses, as cooperativas poderanse asociar libre e voluntariamente en asociacións, unións, federacións e confederacións de cooperativas, sen prexuízo de se poderen acoller a calquera outra fórmula asociativa, de acordo coa lexislación reguladora do dereito de asociación". Entendemos que se

establece unha reiteración ao falar de asociacións como clase de asociación, valla a redundancia, e á súa vez establecer a posibilidade de se poder acoller a calquera outra fórmula asociativa.

En calquera caso, o artigo 141 regula especificamente como clases as "unións, federacións e confederacións".

A LCCAT regula no título II as federacións e as confederacións, co fin de representar, defender e promover os intereses das cooperativas que se asocien. Non se prevén as unións como forma de asociación de cooperativas. O artigo 130 só se refire ás federacións e confederacións: "Coa finalidade de representar, defender e promover os seus intereses, as sociedades cooperativas reguladas pola presente lei poden constituír federacións de clases de cooperativas de Cataluña e confederacións", e dedica o artigo 152 ás federacións, e o artigo 133 ás confederacións.

A LSCEX, dentro do capítulo I do título III, regula no seu artigo 182 o "asociacionismo cooperativo", que se refire á liberdade de asociación. "As sociedades cooperativas poderán constituír asociacións, unións e outras entidades de base asociativa para a defensa dos seus intereses". O artigo 183 refírese ás "asociacións e unións" e o artigo 184 regula as federacións de cooperativas. Non se prevé ningunha norma que faga referencia ás confederacións de cooperativas.

A LCG dentro do título IV, dedica o capítulo III ao "asociacionismo e fomento cooperativo" o artigo 132 establece o principio xeral de que "para a defensa e promoción dos seus intereses en canto que sociedades cooperativas, estas poderanse poder asociar libre e voluntariamente en unións, federacións e confederacións de cooperativas". Non se fai alusión nesta lei á posibilidade doutros xeitos de asociación de acordo coa lexislación reguladora do dereito de asociación.

A LCCM dedícalle o título III ao asociacionismo cooperativo, que comprende os artigos 137, 138, 139 e 140. Co fin de defender e facer promoción dos seus intereses, as cooperativas poderanse asociar libre e voluntariamente, constituíndo entidades representativas no ámbito territorial da Comunidade de Madrid, sen prexuízo de se poderen acoller a calquera outra fórmula asociativa, de acordo coa lexislación reguladora do dereito de asociación. Dedicada o artigo 139 a regular as clases de asociacións: "As cooperativas poderán constituír unións de cooperativas do mesmo sector económico ou clase. Á súa vez, as unións de cooperativas unha vez inscritas poden constituír federacións e, así mesmo, as federacións pódense asociar entre si constituíndo confederacións de cooperativas.

A LFCN no título III, no capítulo I regula o asociacionismo cooperativo e establece como principio xeral no artigo 72 a liberdade de asociación "as cooperativas poderán constituír asociacións, unións e outras entidades de base asociativa para a defensa dos seus intereses". A Lei dedícalles o artigo 77 ás asociacións e unións, e o artigo 78 ás federacións. Non dedica porén, ningunha norma ás confederacións, pero queda a liberdade de as federacións se asociaren en confederacións, acolléndose á liberdade de asociación á que fai referencia o artigo 77. 1º.

A LCPV dedícalle o título IV ao asociacionismo cooperativo, e o capítulo I a regular as asociacións cooperativas, en que se establece como principio xeral que "para a defensa e promoción dos seus intereses en canto sociedades cooperativas, estas poderanse asociar libre e voluntariamente en unións, federacións e confederacións de cooperativas, sen prexuízo de se poderen acoller a calquera outra fórmula asociativa, de acordo coa lexislación xeral reguladora do dereito de asociación" (art. 143). O artigo 144 regula de maneira conxunta as unións, federacións e confederacións de cooperativas.

A LCLR dedícalle ao asociacionismo cooperativo os artigos 132, 133, 134, 135 e 136.

Esta lei só se refire como forma de asociacionismo cooperativo ás unións e federacións: "as cooperativas, dentro do ámbito territorial da comunidade autónoma da Rioxa, poderanse asociar libre e voluntariamente en unións e federacións para a defensa e promoción dos seus intereses, sen prexuízo de se poderen acoller a outra fórmula asociativa conforme o dereito de asociación", e dedica o artigo 134 a regular as unións de cooperativas e o artigo 135 ás federacións de cooperativas.

A LCCV dedícalle o título II á cooperación entre cooperativas e dedícalles o capítulo II ás unións e federacións: artigos 104, 105 e 106; o capítulo II dedícao á confederación de cooperativas da Comunidade Valenciana, que comprende o artigo 107.

Esta lei establece como principio xeral que "as cooperativas, as súas unións e federacións e a confederación de cooperativas integran o cooperativismo valenciano, o cal se ordena de acordo co principio de liberdade de asociación".

A LCM dedícalle o título III ao asociacionismo cooperativo, e refírese unicamente ás unións e federacións como forma de asociacionismo, establecendo como norma xeral que "as sociedades cooperativas da comunidade de Murcia poderanse asociar en unións e federacións para a

defensa e promoción dos seus intereses, sen prexuízo de se poderen acoller a outra fórmula asociativa conforme o dereito de asociación" (art. 142).

No dereito europeo non existe unanimidade no tratamento das asociacións cooperativas, xa que nalgúns países non existe lexislación directa e nin sequera indirecta sobre a integración cooperativa, mentres que noutros aparece solidamente estruturada a representación cooperativa⁸.

A finalidade das asociacións cooperativas fica clara: "defensa e promoción das cooperativas". Xa que logo, respecto á natureza xurídica trátase de persoas xurídicas de tipo asociativo, non estamos ante sociedades senón ante asociacións que perseguen un fin común non lucrativo⁹ e que exercen actividades de representación, conciliación, asesoramento e fomento cooperativo.

O RSCE non regula o asociacionismo e a representación cooperativa, precisamente pola natureza xurídica desta figura.

⁸ No dereito alemán non se prevé a regulación do asociacionismo cooperativo, nin tampouco no dereito inglés. En Dinamarca, malia non se dispor dunha lexislación sobre a materia, pois as cooperativas regúlanse por normas de sociedades mercantís, a posibilidade de integración foi recoñecida e practicada no cooperativismo desde a súa orixe tanto desde o punto de vista empresarial como representativo. No dereito belga o asociacionismo cooperativo está moi ligado ao compoñente ideolóxico, o cal vai ser unha constante diferenciadora. Así, o cooperativismo cristián mantén unha sólida estrutura en torno á Federación Nacional de Cooperativas Cristiás; do mesmo xeito se estrutura a Federación Belga de Cooperativas, de ideoloxía socialista. A lexislación non se ocupa de xeito particular dos aspectos relativos á integración cooperativa. Porén, é de destacar o grao de cohesión das sociedades cooperativas, as cooperativas rexionais, de acordo coa súa adscripción ideolóxica e atendendo á súa funcionalidade, conflúen en organizacións centrais (con frecuencia asociacións) que cobren a dobre función representativa e empresarial. En Francia aparece solidamente estruturada a integración representativa, que adopta unha forma piramidal no vértice da cal se atopa o Comité de Enlace das Actividades Mutualistas Cooperativas e Asociativas, que coordina e informa a todos os seus membros. A representación artículase a través da Agrupación Nacional de Cooperativas, na que están representadas as máis importantes organizacións sectoriais cooperativas.

No dereito portugués o principio federativo fica expresamente recoñecido no Código cooperativo, que establece as posibilidades de asociación cooperativa a través de unións, federacións e confederacións cooperativas.

No dereito italiano recoñécese a tutela e representación cooperativa a través das asociacións cooperativas a nivel nacional.

⁹ Se se quere por algún sector dar unha natureza mixta en canto a que as asociacións cooperativas participan do dereito fundamental de se asociaren, por unha banda, e agrupan persoas xurídicas para a consecución de fins comúns de interese xeral por outra, xustifican que a lexislación lles dispense un tratamento independente, necesariamente a cabalo da regulación propia das cooperativas e das que se destina ás asociacións en xeral. Romero Candau "del asociacionismo, *op. cit.* pp. 839.

3.- Clases

A LC reconece e regula como clases de asociacións de cooperativas: as unións, federacións e confederacións (art. 117) e establece o principio xeral do asociacionismo cooperativo¹⁰. É preciso resaltar que o artigo citado declara que tamén se poderán acoller a calquera outra fórmula asociativa de acordo coa lexislación xeral reguladora do dereito de asociación.

Nas distintas formas de asociacionismo cooperativo existe un fin común de carácter non lucrativo, así como plena liberdade de pertenza a estas, o que nos leva a determinar que estamos ante persoas xurídicas de tipo asociativo e non ante sociedades, senón ante asociacións¹¹.

A) Unións de cooperativas

As unións de cooperativas estarán constituídas por, cando menos, tres cooperativas da mesma clase, e poderanse integrar noutra unión xa existente ou constituír unha nova unión de cooperativas. En ambos os dous casos tamén se poderán integrar directamente sociedades cooperativas, se os estatutos daquelas non se opoñen.

Os órganos sociais das unións de cooperativas serán a Asemblea Xeral, o Consello Reitor e a Intervención.

A Asemblea Xeral estará formada polos representantes das cooperativas directamente afectadas e, no seu caso, das unións que a integren, establecéndose nos estatutos a composición e atribucións dos seus órganos sen que en ningún caso lle poidan atribuír a maioría absoluta de votos a un dos seus membros. (art. 118. e 2 LC).

É de resaltar o feito de a LC se referir unicamente a cooperativas da mesma clase para formar unha unión de cooperativas, prescindindo da actividade económica que desenvolvan, de forma que a súa representación está mais ben dirixida á dos seus asociados dentro do movemento e das institucións cooperativas en tanto que agrupan a un sector determinado delas.

¹⁰ "As sociedades cooperativas poderanse asociar libre e voluntariamente en unións, federacións e confederacións para a defensa e promoción dos seus intereses".

¹¹ "Pódeselles atribuír unha natureza mixta ás asociacións cooperativas en canto participan do dereito fundamental de se asociaren, dunha parte, e agrupan persoas xurídicas para a consecución de fins comúns de interese xeral, da outra, xustifican que a lexislación lles dispense un tratamento independente, necesariamente a cabalo da regulación propia das cooperativas e das que se destinan ás asociacións en xeral ". ROMERO CANDAU, A, del asociacionismo *op.cit.*, p. 839.

Exclúese que unha cooperativa poida pertencer a máis dunha unión, por razóns de exclusividade na representación.

B) Federacións de cooperativas

As federacións poderán estar integradas por sociedades cooperativas, por unións de cooperativas ou por ambas as dúas".

- "Para a constitución e funcionamento dunha federación de cooperativas será preciso que, directamente ou a través de unións que a integran, asocien, cando menos, dez cooperativas que non sexan da mesma clase". (artigo 119 - 1º y 2º)

Os órganos sociais serán o Consello Reitor e a Asemblea xeral. Os Estatutos, establecerán a composición e o número de membros da Asemblea, así como as normas para a súa elección e o dereito a voto. Así mesmo, regularán a composición e funcionamento do Consello Reitor, que estará integrado por, cando menos, tres membros".

Segundo a súa propia natureza, preténdese que o nivel de representatividade das cooperativas sexa amplo, aínda que expresamente a Lei non esixe que o seu ámbito coincida co territorio dunha comunidade autónoma.

Esíxese que as federacións asocien como mínimo a dez cooperativas que non sexan da mesma clase. Cumpriríase este requisito con que, cando menos, unha das dez que compoñen a federación sexa de clase distinta.

As federacións poden estar integradas por unións de cooperativas, por sociedades cooperativas, ou tamén por sociedades e unións de cooperativas a un tempo.

C) Confederacións de cooperativas

"As unións de cooperativas e as federacións de cooperativas hanse poder asociar en confederacións de cooperativas" (art. 119. 3ª).

"Para a constitución e funcionamento dunha confederación de cooperativas serán precisas, cando menos, tres federacións de cooperativas que agrupen cooperativas de, cando menos, tres comunidades autónomas, aínda que a sede de tales federacións non radique noutras tantas comunidades" (art. 119. 4º).

"Os órganos sociais das confederacións de cooperativas serán o Consello Reitor e a Asemblea Xeral. Os Estatutos establecerán a

composición e o número de membros da Asemblea Xeral, e tamén as normas para a súa elección e o dereito a voto" (art. 119. 5º).

Así mesmo, regularán a composición e funcionamento do Consello Reitor, que estará integrado por, cando menos, tres membros.

A representación unitaria do movemento cooperativo lévase a cabo a través das confederacións, as cales están integradas polas federacións e unións de cooperativas, mentres que non poden formar parte directamente dunha confederación as sociedades cooperativas.

Así mesmo, xa non existen limitacións sobre o seu ámbito, que antes tiña que ser estatal. Agora esíxense para a constitución e funcionamento dunha confederación de cooperativas cando menos tres federacións de cooperativas que agrupen cooperativas de, cando menos, tres comunidades autónomas, malia que a sede de tales federacións non radique noutras tantas comunidades.

4.- Réxime xurídico

A) Normas comúns

A LC regula as normas comúns ás unións, federacións e confederacións de cooperativas (art. 120).

1.- Ás unións, federacións e confederacións, nos seus respectivos ámbitos, correspóndenlles, entre outras, as seguintes funcións:

- a) Representar e defender os intereses xerais das cooperativas e dos seus socios ante as administracións públicas e ante calquera outras persoas físicas ou xurídicas, e exercer, no seu caso, as accións legais pertinentes.
- b) Fomentar a promoción e formación cooperativa.
- c) Exercer a conciliación nos conflitos xurdidos entre as sociedades cooperativas que asocien ou entre estas e os seus socios.
- d) Organizar servizos de asesoramento, auditorías, asistencia xurídica ou técnica e cantos sexan convenientes para os intereses dos seus socios.
- e) Actuar como interlocutores e representantes ante as entidades e organismos públicos.
- f) Exercer calquera actividade de natureza análoga.

2.- As unións, federacións e confederacións de cooperativas adquiren personalidade xurídica unha vez que depositen no Rexistro de Sociedades Cooperativas a escritura pública de constitución, que terá que conter, cando menos:

- a) Relación das entidades promotoras.
- b) Certificación do acordo de constitución.
- c) Integrantes dos órganos de representación e goberno.
- d) Certificación do Rexistro de Sociedades Cooperativas de que non existe outra entidade con idéntica denominación.
- e) Os Estatutos sociais.

3.- Os Estatutos recollerán, cando menos:

- a) A súa denominación.
- b) O domicilio e o ámbito territorial.
- c) Requisitos e procedemento para a adquisición e perda da condición de entidade asociada.
- d) Composición, funcionamento e elección dos seus órganos sociais de representación e administración.
- e) Réxime económico desta.

4.- O rexistro de sociedades cooperativas disporá no prazo dun mes, a publicidade do depósito ou o requirimento aos seus socios promotores, por unha soa vez, para que no prazo doutro mes, emenden os defectos observados.

Transcorrido este prazo, o Rexistro de Cooperativas disporá a publicidade ou rexeitará o depósito mediante resolución exclusivamente fundada na carencia dalgún dos requisitos mínimos aos que se refire o presente título.

A publicidade do depósito realizarase no Boletín Oficial do Estado.

A entidade adquirirá personalidade xurídica e plena capacidade de obrar transcorrido un mes desde que se solicitou o depósito sen que o Rexistro de Sociedades Cooperativas tivese formulado reparos ou, no seu caso, rexeitara o depósito.

5.- Na denominación das entidades asociativas de cooperativas deberase incluír, respectivamente, a palabra "unión de cooperativas", "federación de

cooperativas", ou "confederación de cooperativas" ou as súas abreviaturas "U. de Coop.", "F. de Coop ." e "C. de Coop."

6.- As unións, federacións e confederacións de cooperativas, para poderen incluír na súa denominación termos que fagan referencia a un determinado ámbito xeográfico, deberán acreditar que asocian, directamente ou a través das entidades asociadas, o vinte por cento, cando menos, das sociedades cooperativas inscritas e non disolutas, con domicilio social no devandito ámbito xeográfico.

7.- As unións, federacións e confederacións deberanlle comunicar ao Rexistro de Sociedades Cooperativas a variación no número dos seus membros.

8.- En todo o non previsto, estarase ao disposto, con carácter xeral, na presente lei.

B) Competencias

A LC no artigo 120.1 fai unha relación de funcións comúns para as unións, federacións e confederacións de cooperativas. Estas funcións agrupan intereses comúns e fican excluídos de entre os seus fins o lucro ou a actividade desenvolvida en interese ou proveito directo ou indirecto delas mesmas ou dos seus compoñentes ou asociados, de xeito que do seu exame resulta o carácter colectivo de tales entidades.¹²

Prestan actividades de asesoramento, verificación de contas, asistencia xurídica ou técnica, así como outros servizos que sexan convenientes ou necesarios para os seus membros.

Fomentan a promoción e formación cooperativa.

Exercen a conciliación entre as sociedades que as integren ou entre estas e os seus socios.

Entendemos que a Lei deixa aberta a posibilidade de conciliar e mediar, ademais de entre as cooperativas asociadas e entre estas e os seus socios, con terceiras persoas non socias.

Participan, cando a Administración pública o solicite, nas institucións e organismos desta, de acordo co perfeccionamento do réxime legal e das institucións do ordenamento socioeconómico.

¹² ROMERO CANDAU, A., del asociacionismo., *op. cit.*, p. 839.

C) Escritura pública de constitución e depósito

As unións, federacións e confederacións de cooperativas débense constituír en escritura pública, que por medio dos seus promotores deberán depositar no rexistro correspondente para poder adquirir personalidade xurídica e plena capacidade de obrar. Esta esixencia formal é indiscutible¹³.

O n.º 2 do artigo 117 establece que "as unións, federacións e confederacións de cooperativas adquiren personalidade xurídica unha vez depositen, no Rexistro de Sociedades Cooperativas, a escritura pública de constitución, que deberá conter, cando menos":

- a.- Relación das entidades promotoras.
- b.- Certificación do acordo de constitución. A Lei non precisa cal sexa o órgano competente en cada caso, e haberá que se cinxir ao que digan os respectivos estatutos e normas reguladoras de cada unha delas.
- c.- Integrantes dos órganos de representación e goberno.
- d.- Certificación do Rexistro de Sociedades Cooperativas de que non existe outra entidade con idéntica denominación.

Rexe polo tanto o principio de non coincidencia de identidade coa doutra idéntica anteriormente inscrita..

3.- Os Estatutos sociais recollerán, cando menos:

- a.- a súa denominación.
- b.- o seu domicilio e ámbito territorial de actuación da entidade.

Na nova lei suprimiuse a esixencia de expresar o ámbito funcional.

- c.- os requisitos e o procedemento para a adquisición e perda da condición de entidade asociada
- d.- a composición, o funcionamento e a elección dos seus órganos sociais de representación e administración.

¹³- A LCCAT non menciona a acta de constitución en escritura pública, e establece que "os estatutos sociais da Confederación de Cooperativas de Cataluña deben regular de xeito democrático a forma de organización, os criterios de representación das organizacións que a integran, os órganos de dirección, execución e control, así coma as normas electorais destes, e unha vez aprobados, deben ser inscritos no Rexistro de Cooperativas" (art. 133. 4º), aínda que interpretamos que os estatutos formarán unha mención inescusable da escritura pública de constitución, para deste xeito se cumprir o principio de titulación pública.

e.- o réxime económico desta.

- O réxime económico da entidade a través do que estableza o carácter, procedencia e destino dos seus recursos, así coma os medios que lles permitan aos asociados coñecer a situación económica.

- Os requisitos e procedementos para a adquisición e perda da condición de asociado, así coma o réxime de modificación de estatutos de fusión e disolución da entidade.

A regulación do dereito a voto. Débense establecer limitacións ao voto plural.

Tendo en conta o principio xeral de que a cada asociado lle corresponderá un voto, déixase clara a posibilidade do voto plural, debendo os propios estatutos establecer as limitacións, aínda que algún autor se inclina pola súa non aplicación, xa que o distinto carácter dunha e outra figura exclúe no caso a técnica analóxica¹⁴.

Respecto ao Rexistro de Cooperativas, hai que destacar que non se segue un sistema de inscrición, senón de depósito, para o que este dispón dun prazo de 30 días, dentro do cal terá que ordenar a súa publicación no boletín oficial correspondente, agás que se observen defectos, en cuxos casos se requirirá dos promotores para que os emenden, por unha soa vez e nun prazo de trinta días.

A entidade adquirirá personalidade xurídica e plena capacidade de obrar transcorridos trinta días hábiles desde a solicitude do depósito, sen que o Rexistro de Cooperativas tivese formulado reparos ou, no seu caso, rexeitara o depósito.

Con respecto á modificación de estatutos das asociacións xa constituídas, aplicarase este mesmo procedemento.

Con respecto á denominación refírese o artigo 120 no n.º 5 para esixir a inclusión, xa sexa extensa ou abreviada, de xeito expreso.

No que di respecto ao ámbito, a Lei non fai referencia ao ámbito mínimo de cada entidade, só mantén esta referencia no número 6 do artigo 120 para poder incluír na súa denominación termos xeográficos que permitan a súa identificación.

¹⁴ ROMERO CANDAU, A., *op. cit.*, p. 1225.

Para poder efectuar tal inclusión deben asociar directa ou indirectamente o 20 % cando menos das sociedades cooperativas inscritas e non disolutas no devandito ámbito.

O número 7 do artigo 120 esíxelles ás unións, federacións e confederacións de cooperativas que lle comuniquen ao Rexistro de Cooperativas correspondente, no prazo dun mes desde que se produza o feito, as altas e baixas dos seus socios directos, acompañando nos casos de alta certificado do acordo de asociarse.

Trátase dunha simple comunicación da cal debe quedar constancia; aínda que non susceptible de cualificación, a comunicación debe conter uns requisitos mínimos.

Bibliografía

- BORJABAD, GO. *Manual de Derecho Cooperativo*. Barcelona 1993.
- SANZ JARQUE, J. *Cooperación. Teoría General y Régimen de las Sociedades Cooperativas. El Nuevo Derecho Cooperativo*. Madrid 1994.
- ROMERO CANDAU, P. A. *Asociacionismo Cooperativo. Comentarios a la Ley de Cooperativas*. Consejo General del Notariado. Madrid 2001.
- VERGEZ, M. *Lecciones de Derecho Mercantil* (dir. A. Menéndez). Madrid 2003.
- MARÍN LÓPEZ. “Notas sobre la L.C”. *Revista Jurídica La Ley*. Número 4930, ano 1999.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 67-78

A AUDITORÍA DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS¹

Pablo FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO
Doutor en Dereito pola Universidade de Boloña
Investigador Parga Pondal da Universidade de Vigo

1.- Verificación interna das contas

Agás naqueles supostos en que a sociedade cooperativa estea suxeita á auditoría de contas², o informe de xestión e as contas anuais, antes de lle ser presentados á Asemblea Xeral para a súa aprobación deben ser

¹ Este traballo integra o capítulo VII.3) da obra colectiva *Derecho de Cooperativas (nacional y autonómico)* que, coordinada polo Dr. J. I. Peinado Gracia, será publicada pola editorial Tirant lo Blanch. Neste utilizaráronse as seguintes abreviaturas:

LC: Lei 27/1999, do 16 de xullo, de cooperativas

LCAR: Lei 9/1998, de cooperativas de Aragón

LCCAT: Lei de cooperativas de Cataluña (TR DLeg. 1/1992, do 10 de febreiro; modificada pola Lei 13/2003, do 13 de xuño)

LCCM: Lei 4/1999, do 30 de marzo, de cooperativas da Comunidade de Madrid

LCCV: Lei 8/2003, do 24 de marzo, de cooperativas da Comunidade Valenciana

LCC-LM: Lei 20/2002, do 14 de novembro, de cooperativas de Castela-A Mancha

LCCeL: Lei 4/2002, do 11 de abril, de cooperativas de Castela e León.

LCIB: Lei 1/2003, do 20 de marzo de cooperativas das Illas Baleares

LCLR: Lei 4/2001, do 2 de xullo, de cooperativas da Rioxa

LCMu: Lei 8/2006, do 16 de novembro, de sociedades cooperativas da Rexión de Murcia

LCPV: Lei 4/1993, do 24 de xuño, de cooperativas de Euskadi

LGC: Lei 5/1998, do 18 de decembro, de cooperativas de Galicia

LFCN: Lei foral 12/1996, do 2 de xullo, de cooperativas de Navarra

LSCA: Lei 2/1999, de sociedades cooperativas andaluzas

LSCEX: Lei 2/1998, do 26 de marzo, de sociedades cooperativas de Estremadura

² Sobre os presupostos necesarios para a obrigatoriedade desta, vid. epígrafe seguinte.

sometidos a unha censura interna por parte do interventor ou interventores³. A devandita verificación interna das contas anuais constitúe a función básica dos interventores e, coa excepción do suposto mencionado anteriormente, é obrigatoria⁴.

O control interno das contas pódelle corresponder de xeito exclusivo aos propios socios da cooperativa, os cales non necesitan posuír unha determinada cualificación profesional na materia. Así, a LSCEX establece no seu artigo 44.2 que "só poderán ser elixidos interventores os socios da sociedade cooperativa, e afectaraos o mesmo réxime de incapacidades, de incompatibilidades e de retribucións que o dos membros do consello reitor"⁵. De todos os xeitos, é factible que participen na intervención expertos independentes que non gocen da condición de socios⁶, e neste sentido a LCCM –que reproduce a fórmula empregada no texto estatal– sinala que un terzo dos interventores poderá ser designado entre expertos independentes⁷. Finalmente, algunhas leis, co obxecto de facilitar o labor de intervención, admiten a previsión estatutaria que faculta os interventores

³ Neste sentido, vid. art. 39.1 LC, art. 54.1.a) LCG, art. 52.1.a) LCC-LM, art. 44.3 LSCEX ou o art. 58.1 LCLR. A LCPV non fai referencia aos interventores, senón á *comisión de vixilancia*, órgano facultado, de acordo co seu art. 53.1.a), para "revisar as contas anuais e emitir un informe preceptivo sobre estas e sobre a proposta de distribución de excedentes ou de imputación de perdas antes de lle seren presentadas á asemblea xeral, salvo que a cooperativa viñese obrigada a someter os seus estados financeiros a unha auditoría de contas".

⁴ O feito de a normativa vixente eximir do requisito da censura interna previa ás cooperativas suxeitas ao deber de auditoría externa responde, utilizando o teor da exposición de motivos da LC, á "complexidade que en ocasións pode presentar a xestión económica das cooperativas desde un punto de vista técnico-contable". Malia que a exposición de motivos da LC condiciona a devandita exención á súa expresa mención nos estatutos da cooperativa correspondente, o artigo 39 da Lei –que debe prevalecer en calquera caso– non fai referencia á devandita previsión estatutaria, polo que esta non debe considerarse necesaria. Porén, cando as contas anuais fosen auditadas externamente, nada impide a coexistencia entre a devandita auditoría externa e unha eventual censura interna levada a cabo polos interventores.

⁵ Nunha mesma liña vid. art. 40. 1 da LFCN ou o art. 44. 1 da LCAR.

⁶ As leis esixen neste caso unha "cualificación profesional e experiencia técnica ou empresarial axeitadas" –art. 53.1 LCG, art. 57.1 LCLR etc.–, requisitos aos cales a LCPV engade no seu art. 50.2 o da "honorabilidade".

⁷ Vid. art. 46.1 LCCM, art. 38.3 LC, ou os arts. 57.1 LCLR e 53.1 da LCG, en que de forma análoga se indica que cando exista máis dun interventor, se así o preveñen os estatutos e por unha maioría de dous terzos dos votos presentes e representados na asemblea xeral, un deles poderá ser elixido entre persoas físicas non socias que reunan os requisitos de cualificación profesional e experiencia técnica ou empresarial axeitada.

para "solicitar, a cargo da cooperativa, o asesoramento de profesionais externos a esta para o mellor exercicio e cumprimento das funcións e responsabilidades encomendadas..."⁸; consonte esta circunstancia, como pon de relevo TATO PLAZA, "ábrese a posibilidade de que os interventores que non contan con coñecementos precisos dispoñan da axuda de profesionais especializados, mesmo naqueles supostos nos que non resulta precisa nin obrigatoria unha auditoría externa"⁹.

En realidade, o feito de que diversas leis ofrezan a posibilidade de contar con expertos independentes, e mesmo asesoramento externo, responde á necesidade de paliar os eventuais riscos que leva consigo deixar a censura das contas en mans de socios que, na maior parte dos casos, non dispoñen do grao de preparación suficiente para desempeñar a súa tarefa¹⁰.

Unha vez recibidas as contas e o resto de documentos que van ser sometidos á aprobación da asemblea, os interventores dispoñen do prazo máximo dun mes para formularen o correspondente informe e póreno a disposición do Consello Reitor¹¹; fronte a este termo, a LCCM sinala un prazo de trinta días¹², mentres que a lei vasca non contén referencia temporal ningunha¹³. Desmarcándose da tendencia de sinalar un límite temporal para o labor dos interventores, a LCG non somete a prazo a elaboración do informe, senón o deber de entrega da documentación, que corre a cargo do órgano de administración¹⁴; así, no seu artigo 54.1.a) establece que no prazo mínimo dun mes anterior á data de realización da

⁸ Vid. art. 54.2 LCG.

⁹ Vid. TATO PLAZA, A., "Os órganos sociais", AAAA, *Estudios sobre a Lei de cooperativas de Galicia*, Santiago de Compostela, 1999, pp. 101.

¹⁰ É máis, desde a perspectiva dos propios interventores, o nivel de responsabilidade que pode xerar o cargo de interventor convérteo, en palabras de TATO PLAZA, "nunha especie de agasallo envelenado do que ninguén se quere facer cargo". Vid. TATO PLAZA, "Os órganos..." *op. cit.*", pp. 98.

¹¹ Vid. art. 39.2 LC, art. 44.3 LCEX, art. 58.2 LCLR, art. 46.3 LCCM ou art. 44.4 LCAR.

¹² Esta lei, xunto coa LCAR, simplemente alude ao prazo de elaboración do informe e non, como sería máis conveniente para evitar equívocos, ao prazo de posta a disposición deste en mans do consello reitor. Vid. art. 46.3 LCCM e art. 44.4 da LCAR.

¹³ Vid. art. 53.1.a) LCPV.

¹⁴ Vid. así mesmo o art. 40.3 LFCN. Curiosamente, a lei galega tipifica posteriormente como infracción leve a non formulación por parte dos interventores do seu informe sobre as contas anuais "dentro dos prazos establecidos" –art. 139.2.3.d)–. Vid. BOTANA AGRA, M., *Fundamentos de Derecho de Cooperativas de Galicia*, Santiago de Compostela, 2004, p. 130.

assemblea xeral, o órgano de administración porá a disposición dos interventores toda a documentación, co que, de se apurar o devandito prazo, poderíase dar o caso de que apenas houberse tempo para a difusión e coñecemento do informe antes da súa presentación na assemblea¹⁵.

Tanto a LC coma outras leis autonómicas recollen a hipótese de que existan discrepancias entre os interventores á hora de emitir o informe, polo que nestes casos se admite a posibilidade –obriga segundo o artigo 58.2 da LCLR– de subscribir diversos informes por separado¹⁶.

Polo que respecta á importancia do informe, a LC subliña no seu artigo 39.2 que "mentres non se emita o informe ou transcorra o prazo para facelo, non poderá ser convocada a assemblea xeral á que se someterá a aprobación das contas"; a novidade deste precepto en relación co resto de leis cooperativas¹⁷ radica en que, se os interventores omiten ou dilatan a elaboración do informe¹⁸, tal e como advirten MORILLAS JARILLO e FELIÚ REY, "non se esixiría como requisito para a convocatoria da assemblea o informe, nin sería impugnabile por causa de nulidade o acordo da assemblea que aproba as contas en ausencia deste, co que se evita que os censores paralicen voluntaria ou deliberadamente o funcionamento da assemblea e impidan a necesaria deliberación sobre as contas"¹⁹. Neste punto, o resto da normativa cooperativa elude abordar a problemática que pode presentar a falta do informe por causas unicamente imputables aos interventores, limitándose a establecer en certos casos, como fai a LCG, que "será nulo o acordo de aprobación das contas anuais pola assemblea xeral sen o previo informe dos interventores"²⁰.

¹⁵ Circunstancia posta de relevo por MORILLAS JARILLO, M.^a J., e FELIÚ REY, M. I., *Curso de cooperativas*, 2ª ed., Madrid, 2002, pp. 475.

¹⁶ Vid. art. 39.2 LC, art. 44.5 LCEX, art. 44.4 LCAR, art. 55.1 LCCAT.

¹⁷ Coa excepción da LCLR, cuxo art. 58.2 presenta un contido análogo á disposición citada.

¹⁸ Tendo recibido a documentación necesaria para a súa preparación en tempo e forma.

¹⁹ Obviamente, como destacan os autores mencionados, "caso distinto é o da falta de informe da intervención por falta de entrega, entrega incompleta ou demorada da documentación por parte dos administradores: non sería posible, neste caso, convocar a assemblea ata, unha vez postos os interventores en condicións de cumprir coa súa función, tivera transcorrido o prazo dun mes". Vid. MORILLAS JARILLO, FELIÚ REY, *Curso... op.cit.*, pp. 476.

²⁰ Vid. art. 54.1.a). LCG ou o art. 44.7 LCEX, de acordo co cal "a aprobación das contas anuais pola Asemblea Xeral sen o previo informe dos interventores será impugnabile por calquera socio ou asociado, que poderá impugnalo segundo o procedemento previsto no artigo 35".

2.- Auditoría externa

a) O sometemento a unha auditoría externa nas sociedades cooperativas

De acordo co art 1. do Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro, polo que se aproba o Regulamento que desenvolve a Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas²¹, entenderase por auditoría de contas "a actividade, realizada por unha persoa cualificada e independente, consistente en analizar, mediante as técnicas de revisión e verificación idóneas, a información económico-financeira deducida dos documentos contables examinados, e que ten por obxecto a emisión dun informe dirixido a pór de manifesto a súa opinión responsable sobre a fiabilidade da citada información, co fin de que se poida coñecer e valorar a devandita información por terceiros".

A obriga de auditar os documentos contables pode responder, no caso das sociedades cooperativas, a diversas fontes²². Malia a desigual regulación que sobre a materia ofrecen as diversas leis autonómicas, estas coinciden coa LC en que as sociedades cooperativas estarán obrigadas a auditar as súas contas na forma e nos supostos previstos na Lei de auditoría de contas e as súas normas de desenvolvemento ou en calquera outra norma legal de aplicación.

Neste sentido, a Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas (LAC), establece no apartado 2º da disposición adicional 1ª o sometemento a auditoría das "empresas, *incluídas as cooperativas*, e demais entidades

²¹ Modificada polas leis: 4/1990, do 29 de xuño; 12/1992, do 1 de xuño; 3/1994, do 14 de abril; 2/1995, do 23 de marzo; 37/1998, do 16 de novembro; 44/2002, do 23 de novembro; e 62/2003, do 30 de decembro.

²² En todo caso, e á marxe das fontes ás que faremos referencia no texto, as distintas leis obrigan a certas clases de cooperativas a auditar as súas contas; así, as cooperativas de vivendas si cumpren determinados requisitos (art. 91. LC, art. 85.1 LCAR); en tanto non se produza a adxudicación ou cesión aos socios das vivendas ou locais (art. 123 LCG, art. 117 LCPV); as cooperativas de segundo grao (art. 52.2. LCCAT); as cooperativas que contén con algunha sección (art. 9.6 LCG, art. 6.3. LCPV, art. 7.6. LCLR); as cooperativas de seguros e de crédito de acordo co establecido na LAC e no seu regulamento etc.

Por outra banda, hai que partir do feito de que o art. 40 do Código de comercio sinala que: "sen prexuízo do establecido noutras leis que obriguen a someter as contas legais á auditoría dunha persoa que teña a condición legal de auditor de contas, e do disposto nos artigos 32 e 33 deste código, todo empresario estará obrigado a someter a auditoría as contas anuais da súa empresa, cando así o acorde o xulgado competente, mesmo en vía de xurisdición voluntaria, se acolle a petición fundada de quen acredite un interese lexítimo".

que superen os límites que regulamentariamente fixe o Goberno por real decreto. Os devanditos límites referiranse, cando menos, á cifra de negocios, ao importe total do activo segundo balance e ao número anual medio de empregados, e aplicaranse todos ou cada un deles, segundo o permita a respectiva natureza xurídica de cada empresa ou entidade". A norma que desenvolve esta previsión é a disposición adicional 6º do regulamento da Lei (RAC), que na versión actual –despois da modificación introducida polo Real decreto 180/2003, do 14 de febreiro²³– sinala que "en desenvolvemento do disposto na disposición adicional 1ª, apartado 2º, da Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas, e sen prexuízo do establecido noutras disposicións legais, as empresas e demais entidades, calquera que sexa a súa natureza xurídica e sempre que deban formular contas anuais consonte o Código de comercio e demais lexislación que resulte de aplicación, estarán obrigadas a someter a auditoría, nos termos previstos no artigo 1, apartado 2º da citada Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas, as contas anuais dos exercicios sociais en que, de acordo co establecido no artigo 181 do TRLSA, aprobado polo Real decreto legislativo 1564/1989, do 22 de decembro, non concorran as circunstancias previstas para formular o balance abreviado, debéndoo facer en modelo normal".

En definitiva, tras toda esta complexa armazón legal, a remisión que realiza a LC no seu artigo 62.1 –e o resto das leis cooperativas que fan referencia á LAC e ás súas normas de desenvolvemento– débese entender realizada á LSA²⁴.

Aplicáselles, xa que logo, ás sociedades cooperativas a regra que rexe para as anónimas: "as que poidan presentar balance abreviado non estarán obrigadas a auditar as súas contas"²⁵. Concretamente, o artigo 181 do

²³ Vid. Real decreto 180/2003, do 14 de febreiro, que modifica o Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro polo que se aproba o regulamento que desenvolve a Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas. O RAC modificouse posteriormente polo Real decreto 1156/2005 do 30 de setembro, o cal, porén, non afecta a disposición adicional analizada.

²⁴ Neste sentido, vid. DE LA VEGA GARCÍA, F. L., "Cuentas anuales y auditoría", AAAA (dir. F. J. ALONSO ESPINOSA), *La sociedad cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas*, Granada, 2001, e GOMEZA VILLA, J. A., "De la documentación social y contabilidad", AAAA (dir. J. A., GARCÍA SÁNCHEZ), *Comentarios a la Ley 27/1999, de 16 de julio*, Madrid, 2001.

²⁵ Vid. art. 203.2 TRLSA.

TRLSA²⁶ establece que "poderán formular balance abreviado as sociedades que durante dous exercicios consecutivos reunan, na data de peche de cada un deles, cando menos dúas das circunstancias seguintes: a) que o total das partidas de activo non supere os trescentos noventa e cinco millóns de pesetas (2.373.997,81 euros); b) que o importe neto da súa cifra anual de negocios non supere os setecentos noventa millóns de pesetas (4.747.995,62 euros); c) que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a cincuenta".

Á marxe da fonte citada, de acordo co artigo 62.1 da LC, as sociedades cooperativas estarán obrigadas a auditar as súas contas cando así o establezan os estatutos ou o acorde a asemblea xeral. Neste sentido, as distintas leis autonómicas tamén recollen esta posibilidade²⁷, permitindo algunhas, á súa vez, que outros órganos como o consello reitor, os interventores, a comisión de vixilancia ou a comisión de control da xestión poidan acordar a auditoría externa da sociedade²⁸.

Finalmente, a LC establece a opción de que un cinco por cento dos socios poida pedir o nomeamento dun auditor co fin de revisar as contas dun determinado exercicio²⁹. Este dereito a solicitar unha auditoría externa en favor dunha minoría de socios reflíctese practicamente en todas as leis autonómicas³⁰, malia que as porcentaxes esixidas varían en función de cada texto legal³¹. Cómpre subliñar ao respecto que, mentres a LC fai correr cos

²⁶ Redactado en conformidade coa Lei 2/1995, do 23 de marzo, de sociedades de responsabilidade limitada e do Real decreto 572/1997, do 18 de abril.

²⁷ A LSCA condiciona esta a que se trate dunha cooperativa cun capital igual ou superior a 10 millóns de pesetas.

²⁸ No tocante á lexitimación do consello reitor e a intervención, vid., entre outros, o artigo 80.1 da LCLR; referente unicamente ao consello reitor, vid. art. 52.1 LCCAT, art. 45.1 LSCEX ou o art. 55 LCG. Finalmente, a comisión de vixilancia trátase no art. 72.1.c) LCPV, mentres que a LCCV sinala no seu artigo 45 a lexitimación da comisión de control da xestión.

²⁹ Vid. art. 62.2 LC, que esixe para a virtualidade deste suposto que non tiveran transcorrido tres meses desde a data de peche do exercicio que se vai auditar.

³⁰ A LFCN indica unicamente que "nos estatutos poderase establecer a obrigatoriedade de os auditores revisaren periodicamente os estados financeiros da cooperativa" –art. 48.4–.

³¹ Así, a LCCM esixe no seu art. 67.1 –por remisión ao art. 31– a solicitude por parte dun dez por cento dos socios ou de 50 socios; a LCG eleva esa porcentaxe ao quince por cento dos socios (art. 55), mentres que a LCPV e a LCCAT aluden a socios que representen un tanto por cento dos votos sociais (máis do dez por cento no primeiro caso –art. 72.1 en relación co 33.4– e un quince por cento no segundo –art. 52.1–). Pola súa banda, a LCLR fai referencia á solicitude dun terzo dos socios da cooperativa, porcentaxe cuxa determinación se deixa en poder dos estatutos na LSCEX –art. 45.4 –.

gastos desta auditoría á sociedade³², outras leis, como a LCG, trasladan o seu custo aos solicitantes, "agás cando desta resulten vicios ou irregularidades esenciais na contabilidade comprobada"³³. Esta última medida ten por obxecto disuadir os socios de promoveren auditorías innecesarias, e condiciona a súa solicitude a que existan sospeitas fundadas ao redor das posibles irregularidades na contabilidade social.

Xa no relativo ao valor que presenta o informe de auditoría, a pesar de que o artigo 62 LC non condiciona a convocatoria da asemblea que vai debater a aprobación das contas á previa emisión do informe de auditoría³⁴, en caso de que a cooperativa teña que se suxeitar a unha auditoría de contas, de acordo con MORILLAS JARILLO e FELIÚ REY, esta deberase efectuar con carácter previo á convocatoria da asemblea xeral en que se decida sobre a súa aprobación³⁵.

b) Designación do auditor e revogación

Os auditores de contas son persoas físicas ou xurídicas que, por reunir os requisitos establecidos nos artigos 6 e ss da LAC, figuran no Rexistro Oficial de Auditores de Contas do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas³⁶.

A designación dos auditores pode corresponder á asemblea xeral, ao consello reitor ou ao rexistro de cooperativas³⁷. En principio, o

³² Art. 62.2.

³³ Vid. art. 55 LCG, art. 67.1.c) LCCM, art. 78.2 LCCeL, art. 45.4 LSCEX, ou o art. 87.2 LCIB que, cunha formulación oposta, chega á mesma solución.

³⁴ A diferenza do que fai o art. 39.1 respecto á censura das contas por parte dos interventores.

³⁵ MORILLAS JARILLO, FELIÚ REY, *Curso... op. cit.*, pp. 481 e GOMEZA VILLA, "De la documentación social... op. cit.", pp. 351, que xustifica esta interpretación no dereito de información do socio e no art. 16.3.d) LC, que prevé expresamente a facultade do socio de "examinar... o informe dos interventores ou o informe da auditoría, segundo os casos".

³⁶ Toda a información relativa aos requisitos para exercer a profesión de auditor, o seu réxime de responsabilidades, cuestións relativas ao deber de segredo e custodia, posibles infraccións e sancións etc., recóllense na Lei 19/1988 de auditoría de contas –vid. modificacións en nota n.º 21– e no seu regulamento, polo que a tales textos nos remitimos.

³⁷ Iso sen prexuízo da designación xudicial que sinala o artigo 45.2 da LSCEX –ao establecer que "cando o nomeamento pola asemblea xeral non se fixera oportunamente, ou as persoas designadas non poidan cumprir as súas funcións, el consejo reitor, los interventores ou calquera socio poderá solicitar do xuíz de primeira instancia do domicilio social da sociedade cooperativa a designación de quen deba realizar a verificación das contas anuais", e da curiosa mención que fai a LCCM ao "departamento competente", e indica no seu artigo

nomeamento dos auditores corresponde á asemblea xeral³⁸, e a LC esixe que o devandito nomeamento se realice antes de finalizar o exercicio que se teña que auditar³⁹. Porén, e de acordo con algunhas leis autonómicas, cando o nomeamento pola asemblea non se tivera feito oportunamente, ou as persoas designadas non poidan cumprir as súas funcións, o consello reitor estará facultado para proceder á devandita designación, dando conta dela na primeira asemblea xeral que se realice⁴⁰. Finalmente, a LC prevé a opción do nomeamento a cargo do rexistro de cooperativas –ademais de cando o solicite un cinco por cento dos socios e non transcorresen tres meses a contar desde a data de peche do exercicio–, sempre e cando a asemblea non designe auditor, nos casos de falta de aceptación, renuncia ou outros supostos que provoquen a imposibilidade de que o auditor designado leve a cabo o seu labor⁴¹.

Polo que respecta á revogación do nomeamento, o artigo 62.4 LC no ámbito estatal, e os artigos 78.4 LCCeL e 84.4 LCMu no ámbito autonómico, limítanse a sinalar que a revogación do auditor unicamente se poderá efectuar mediando causa xusta. Aplícase polo tanto a norma que rexe en materia de anónimas⁴², a cal permite a destitución do auditor sempre e cando a devandita decisión estea xustificada e non obedeza a motivos arbitrarios. En realidade, é suficiente a declaración de existencia desa causa xusta por parte da asemblea para que a sociedade poida dar por finalizado o labor do auditor, sen que resulte necesaria a aprobación xudicial respecto á súa validez⁴³. Cuestión distinta é que, posteriormente, os motivos aducidos para revogar o nomeamento do auditor poidan ser

67.2 que "nos casos en que non sexa posible o nomeamento pola asemblea xeral ou este non teña efecto, os administradores e os restantes lexitimados para solicitar a auditoría podeán pedirlle ao rexistro de cooperativas que lle propoña ao departamento competente o nomeamento dun auditor para que efectúe a revisión das contas anuais dun determinado exercicio".

³⁸ Vid. art. 55 LCG, art. 45.2 LSCEX, art. 80.3 LCLR etc.

³⁹ Vid. art. 62.3 LC, art. 87.3 LCIB, art. 67.2 LCCM ou o art. 78.3 LCCeL.

⁴⁰ Vid. art. 55 LCG ou o art. 72.2 LCPV.

⁴¹ Vid. art. 62.3 LC, e nun mesmo sentido o art. 78.3 LCCeL, art. 76.2 LCC-LM, art. 84.3 LCMu ou o art. 80.3 da LCLR, de acordo co cal, "nos casos que non sexa posible o nomeamento pola asemblea xeral ou este non teña efecto, o consello reitor e os restantes lexitimados para solicitar a auditoría poderán pedirlle ao Rexistro de Cooperativas da Ríoxa que nomee un auditor para que efectúe a revisión das contas anuais dun determinado exercicio".

⁴² O art. 204.3 da LSA dispón que "a xunta xeral non poderá revogar os auditores antes de que finalice o período para o que foron nomeados a non ser que medie causa xusta".

⁴³ Neste sentido, vid. ARANA GONDRA, F. J. e ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Verificación de las cuentas anuales de la Sociedad Anónima*, Madrid, 2001, pág. 156.

sometidos a un control xudicial encamiñado a verificar a súa oportunidade. Así as cousas, as excesivas facultades que se lle conceden á asemblea neste punto poden motivar unha situación prexudicial para o auditor. En efecto, unha vez revogado o nomeamento, se o xuíz competente determina finalmente que a destitución non respondeu a unha causa xusta⁴⁴, o auditor afectado terá moi complicado volver exercer o seu cargo, e queda a salvo, claro está, a correspondente indemnización de danos e prexuízos derivados da resolución contractual.

c) Duración do cargo

Tanto a LC coma algunhas leis autonómicas, seguindo o artigo 8.4 da LAC, establecen que o nomeamento dos auditores se deberá facer durante un período de tempo determinado que non poderá ser inferior a tres anos nin superior a nove⁴⁵, que contan desde a data de inicio do primeiro exercicio que se vai auditar; unha vez finalizado o período inicial, poderaos reelixir anualmente a asemblea xeral⁴⁶.

Porén, de acordo co artigo 8.4 LAC, "cando as auditorías de contas non foran obrigatorias, non serán de aplicación as limitacións establecidas nos parágrafos anteriores". En virtude deste precepto, fórmulase a dúbida de que auditorías deben considerarse, segundo as leis cooperativas, obrigatorias. De feito, o artigo 62.1 da LC sinala que "as sociedades

⁴⁴ Sobre tal concepto xurídico indeterminado, vid. SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J., "La revocación del auditor de cuentas en la sociedad anónima", *RdS*, 1994, núm. 2, páx. 74, ILLESCAS, R., "Las cuentas anuales de la sociedad anónima", en URÍA, R./MENÉNDEZ, A./OLIVENCIA, M. (dir.), *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Tomo VIII, Volume 2º, Civitas, Madrid, 1993, páx. 83, GALÁN COROA, E., "Comentario al art. 204", en ARROYO, I. e EMBID, J. M., *Comentario a la Ley de sociedades anónimas, III*, Tecnos, Madrid, 2001, páxs. 1979-1980, OTERO RUBIN, J. L., "La revocación de los auditores: a justa causa", *La Ley*, 1993, 1, páx. 1010.

⁴⁵ Vid. art. 78.3 LCCeL, art. 84.3 LCMu ou o art. 67.2 LCCM.

⁴⁶ Sobre a duración do cargo de auditor, vid. GALÁN CORONA, E., "Comentario al art. 84", en AAVV, ARROYO, I./EMBID, J. M. [coord.], *Comentarios a la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada*, Tecnos, Madrid, 1997, páx. 826, IGLESIAS PRADA, J.L., "La duración del cargo de auditor. Consideraciones críticas", en *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, II, Civitas, Madrid, 1997, páxs. 1895 e ss., PETIT LAVALL, M.^a V., "La supresión de la regla de rotación obligatoria en el nombramiento de auditores de cuentas por la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad limitada", *R.G.D.*, núm. 609, 1995, páxs. 6903 e ss.; PORFIRIO CARPIO, L. J., "El nombramiento de auditores tras la reforma del artículo 204.1 LSA (A propósito de la RDGRN de 14 de noviembre de 1997)", en *Homenaje en memoria de Joaquín Lanzas y de Luis Selva*, T. II, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1998, páxs. 1487 e ss.

cooperativas *estarán obrigadas* a auditar as súas contas anuais e o informe de xestión na forma e nos supostos previstos na Lei de auditoría de contas e as súas normas de desenvolvemento ou por calquera outra norma legal de aplicación, *así como cando o establezan os estatutos ou o acorde a asemblea xeral*", polo que nestes tres casos, en principio, a auditoría parece preceptiva⁴⁷; de todos os xeitos a cuestión pode xerar problemas interpretativos, e así, con bo criterio, a LCCM unicamente circunscribe a obriga de respectar os prazos previamente sinalados aos supostos en que a cooperativa estea obrigada "por Lei a auditar as súas contas".

d) O informe de auditoría

A relación entre o auditor designado e a cooperativa constitúe un contrato de arrendamento de obra, o froito da cal debe ser o informe de auditoría regulado no artigo 2 da LAC⁴⁸. O informe, que posúe a natureza de documento mercantil, debe conter, cando menos, os seguintes extremos: a) identificación da empresa ou entidade auditada; b) persoas físicas ou xurídicas que encargaron o traballo e, no seu caso, aos que vaia destinado; c) identificación dos documentos obxecto de exame que se incorporan ao informe; d) descrición sintetizada e xeral das normas técnicas de auditoría de contas aplicadas no traballo realizado, dos procedementos previstos que non fora posible aplicar e doutras incidencias; e) valoración sobre a memoria; f) opinión técnica; e g) xuízo sobre a concordancia entre as contas anuais e o establecido no informe de xestión⁴⁹. De entre as leis autonómicas, só a LCG e a LCLR fan referencia ao contido mínimo do informe, e subliñan –de xeito practicamente análogo– que este porá de manifesto se na redacción das contas anuais se respectaron as normas legais e estatutarias, as observacións sobre os feitos comprobados que representen un perigo para a situación financeira da cooperativa e a certificación de que a contabilidade é correcta ou, no caso contrario, os motivos polos que se formulan reservas ou se rexeita entregar a certificación⁵⁰. O informe de auditoría deberá estar a disposición dos socios no prazo comprendido entre a convocatoria da asemblea que teña que decidir sobre a materia e a súa

⁴⁷ Ademais, o artigo 62.2, por contraposición ao artigo mencionado, comeza do seguinte modo: "se a cooperativa non está obrigada a auditar as súas contas anuais...".

⁴⁸ Vid. ILLESCAS ORTIZ, R., "Las cuentas anuales de la sociedad anónima... *op. cit.*", pp. 36.

⁴⁹ No apartado 2º do art. 2 mencionado sinálanse outros extremos sobre os que o auditor debe emitir a súa opinión no informe.

⁵⁰ Vid. art. 80.5 LCLR e art. 55 LCG.

celebración. A devandita previsión, que supón unha manifestación do dereito de información que debe asistir ao socio, recóllese en case todas as leis cooperativas do noso país⁵¹.

No que respecta ao prazo de elaboración do informe, destaca a mención que a LCG realiza ao respecto, outorgándolles aos auditores un mes, como mínimo, desde que lles foran entregadas as contas polo órgano de administración⁵².

⁵¹ Vid. art. 16.3.d) LC, art. 24.2.b) LCM, art. 39.5 LSCA, art. 25.2.4) LCLR, art. 24.4 LCPV, art. 22.3.d) LCCeL, art.23.2.d) LCG etc.

⁵² Vid. art. 55 LCG.

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 79-85

NOTAS SOBRE AS COOPERATIVAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DA TERRA

Francisco TORRES PÉREZ
Profesor Asociado de Dereito Mercantil
Universidade de Vigo

1.- Regulación¹

O seu recoñecemento legal parte do segundo regulamento da Lei de cooperación de 1942, aprobado polo Decreto 2396/1971².

¹ Abreviaturas utilizadas no texto:

LC: Lei 27/1999, do 16 de xullo, de cooperativas

LCAR: Lei 9/1998, de cooperativas de Aragón

LCCAT: Lei de cooperativas de Cataluña (TR DLeg. 1/1992, do 10 de febreiro; modificada pola Lei 13/2003, do 13 de xuño)

LCCM: Lei 4/1999, do 30 de marzo, de cooperativas da Comunidade de Madrid

LCCV: Lei 8/2003, do 24 de marzo, de cooperativas da Comunidade Valenciana

LCC-LM: Lei 20/2002, do 14 de novembro, de cooperativas de Castilla-La Mancha

LCCeL: Lei 4/2002, do 11 de abril, de cooperativas de Castela e León

LCIB: Lei 1/2003, do 20 de marzo, de cooperativas das Illas Baleares

LCLR: Lei 4/2001, do 2 de xullo, de cooperativas da Rioxa

LCMu: Lei 8/2006, do 16 de novembro, de sociedades cooperativas da Rexión de Murcia

LCPV: Lei 4/1993, do 24 de xuño, de cooperativas de Euskadi

LCG: Lei 5/1998, do 18 de decembro, de cooperativas de Galicia

LFCN: Lei foral 12/1996, do 2 de xullo, de cooperativas de Navarra

LSCA: Lei 2/1999, de sociedades cooperativas andaluzas

LSCEX: Lei 2/1998, do 26 de marzo, de sociedades cooperativas de Extremadura

² Vid. BORJABAD GONZALO, P., *Manual de Derecho Cooperativo. General y Cataluña*, Barcelona, 1993, páx. 216. Sobre a súa mención no Estatuto Fiscal de 1969, cfr. CORONADO FERNÁNDEZ, F, "Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra",

Na actualidade, están reguladas no capítulo X, sección 5.^a, artigos 94 a 97 LC e na lexislación autonómica, cunha nomenclatura común³: cooperativas de explotación comunitaria da terra (en diante CECT), e como clase diferente das agrarias.⁴

2.- Definición e natureza xurídica

As CECT asocian a titulares de dereitos de uso e aproveitamento de terras ou outros bens inmobles que ceden os devanditos dereitos á cooperativa e que poden, á marxe da cesión, prestar o seu traballo nesta, podendo asociar tamén a persoas físicas que unicamente presten traballo. Toda actividade cooperativizada realízase para que os bens cedidos, ou os que posúa a cooperativa, sexan explotados en común como unha única empresa.

Configúranse como un tipo autónomo⁵, con remisións ás cooperativas agrarias e de traballo asociado⁶.

3.- Réxime xurídico característico das CECT

3.1. Socios das CECT

Como persoas físicas⁷, establécese unha "dobre condición"⁸: as que son titulares de dereitos e os ceden –socios cedentes–, e as que unicamente prestan o seu traballo e que teñen a condición de socios traballadores –socios de traballo cfr.; artigo 88.4 LCCV, 112.2 LCPV–.⁹

AA.VV (dir. García Sánchez, J. A.), *Cooperativas: Comentarios a la Ley 27/1999 de 16 de julio*, Madrid, 2001, páx. 711. Sitúa as súas orixes na Coop. Santa María de Zúñiga en 1958; SANZ JARQUE, J. J., *Cooperación, teoría general y régimen de las sociedades cooperativas, el nuevo derecho cooperativo*, Granada, 1994, pp. 644.

³ Agás art. 88 LCCV e na LCCeL.

⁴ Agás art. 62.1,c) LFCN e LCCAT incluídas na sección das coop. agrarias.

⁵ Nas agrarias hai unha explotación individualizada da terra, vid. TATO PLAZA, A. "As cooperativas de explotación comunitaria da terra", AA.VV (dir. Bello Janeiro, D.), *Estudios sobre a Lei de Cooperativas de Galicia*, Santiago de Compostela, 1999, páx. 239.

⁶ Vid. arts. 94,1 e 2 LC ao réxime das coop. agrarias e 95.2 LC ás coop. de traballo asociado.

⁷ Poden participar como socios entes sen personalidade xurídica. Sen cita concreta, para non redundar coa regra xeral; art. 95 – art. 12 LC, ou, citando a estas entidades, cfr.; art. 131.1 c) LSCEX

⁸ Vid. arts. 97.2 LC, 127.2 LCIB, 118.1 LCMu...

⁹ Os traballadores por conta allea –vid. art. 112.6, II LCG–, teñen límites na súa contratación en canto a número ou horas/ano ou xornadas legais de traballo comparándoos cos socios traballadores, vid. arts. 155. 4 LSCA, 113.3 LCC-LM, 115.3 LCLR, 117.4 LCMu...

Os socios cedentes, á súa vez, poden prestar o seu traballo e terían, de forma simultánea, esa condición e a de socios traballadores¹⁰. A estes últimos aplicaráselles o réxime das cooperativas de traballo asociado¹¹, coas excepcións establecidas para as CECT –artigo 112.2 LCPV–.

En canto ás persoas xurídicas como socios cedentes¹², é preciso dicir que os entes públicos, ou sociedades participadas maioritariamente por eles, non están afectadas por certo límite establecido legalmente, segundo o cal un socio non poderá ceder o usufruto de terras ou outros bens inmoebles que excedan do terzo do valor dos integrados na explotación, agás que teña a devandita calidade¹³.

Nos supostos de baixa¹⁴ voluntaria ou obrigatoria do socio, sexa traballador ou cedente, e pola condición persoalísima da citada calidade¹⁵, considérase a posibilidade de transmitir as contribucións realizadas, non a condición de socio en si, ao seu cónxuxe, ascendentes ou descendentes sempre e cando os devanditos suxeitos sexan socios ou ben adquiran tal condición nun determinado prazo desde a baixa, –vid., entre outros, os artigos 96.8 LC, 110.7 LCCeL, 132.8 LSCEX, 119.3 LCMu–.

3.2. Cesión de dereitos

Existe unha cesión de dereitos de uso e aproveitamento de terras ou outros bens inmoebles susceptibles de explotación agraria.¹⁶

¹⁰ Séguese o principio "un socio un voto"; arts. 112.1 LCPV, 155.2 LSCA, 118.2 LCMu...

¹¹ Vid. arts. 95.2 LC, 131.2 LSCEX, 113.2 LCC-LM, 118.3 LCMu...

¹² Algunhas normas citan persoas xurídicas concretas como posibles socios, cfr.; arts. 155.1.c) 1 e 2 LSCA, 131.1.c), a' e b' LSCEX. E, en ocasións, faise referencia a que as comunidades de bens poden ser socias deste tipo de cooperativas, cfr.; 118.1 LCMu.

¹³ Vid. arts. 132.5 LSCEX, 116.5 LCLR, 126.6 LCIB, 110.4 LCCeL, 88.3, II LCCV (aplica o límite a todos os socios), 96.5 LC.

¹⁴ Debe tratarse dunha baixa xustificada para verificar tal transmisión da súa participación social; art. 96.8 LC, 119.8 LCMu. Sen facer mención a tal xustificación, cfr.; art. 156.6 LSCA.

¹⁵ Aínda que se prevén supostos de representación do socio cedente, cfr.: art. 132.9 LSCEX.

¹⁶ A posibilidade de achegar gando e outros activos complementarios recóllese en: LFCN, LCCM, LCCT, LCCeL, LCCV. Noutras admitiríase pola remisión ás actividades das coop. agrarias; LC, LCLR, LCIB..., e, noutras; LCG, aínda que non se cite nin exista remisión, na práctica achégase gando, cfr.; AA.VV, *Libro Branco do Cooperativismo en Galicia*, Santiago de Compostela, 2004, pp. 293-301. Doutrinalmente, a favor; CORONADO, "Cooperativas... *op. cit.*", páx. 714. Con opinión diversa, cfr.; SÁNCHEZ ÁLVAREZ, ÁNGEL,

Os socios cedentes deben ter titularidade, plena ou limitada, suficiente sobre estes dereitos¹⁷, e deben cederllos á cooperativa durante un período de tempo¹⁸ de permanencia obrigatoria, fixado estatutariamente, que non pode ser superior a uns límites establecidos legalmente¹⁹. Esta permanencia é susceptible de prórroga automática por sucesivos períodos²⁰ diversos segundo a norma –na maioría das normas cinco anos, criterio do art. 96,1,II LC–, seis anos –arts. 114.1,II LCC-LM, 156.1,II LSCA–, ou dez anos –art 112.2,II LCG–.

Esta regra estatutaria e imperativa exceptúase para, na habitual terminoloxía legal, "o arrendatario e demais titulares dun dereito de gozo". Nestes casos, a cesión poderase establecer polo prazo máximo de duración do título que lle confire esa titularidade, aínda que o devandito prazo sexa inferior ao establecido legalmente²¹.

Así mesmo, a cooperativa pode conservar os dereitos cedidos, nos supostos de baixa do socio, e ata que finalice o período polo cal foron cedidos, malia que a cooperativa debe compensar o socio que causou baixa, aboándolle a renda da zona referida a tales bens, ata a finalización do período de permanencia obrigatoria²².

"Las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra. Un análisis desde perspectivas jurídicas y económicoempresariales", en *Anuario de Estudios Cooperativos*, Universidad de Deusto, 1993, páx. 161.

¹⁷ A "titularidade suficiente" é outro criterio diferenciador, á marxe da prestación de traballo, entre os socios cedentes, cfr.; art. 96.6 LC, 126.7 LCIB. Precisando o devandito criterio, vid SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Á., "Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra", *Revista de Derecho agrario y alimentario*, Ano XV, núm 34, páx. 28.

¹⁸ Sobre a permanencia obrigatoria e a súa aparente contradición co principio de "porta aberta", vid. SÁNCHEZ, "Las Cooperativas... *op. cit.*", pp 162, 166-167.

¹⁹ Vid., entre outras; 10 anos; art. 112,2,II LCG. 12 anos: art. 156.1 LSCA; 15 anos; art. 110,1 LCCeL, 119.1 LCMu; unicamente 25 anos en; art. 88.8 LCCV- ampliable a 40 anos en ocasións.

²⁰ Para evitar ese novo período debe o socio solicitar baixa voluntaria cunha determinada antelación á finalización do prazo obrigatorio de permanencia, cfr., entre outras; arts. 96,1,II LC, 156.1,II LSCA, 114.1,II LCC-LM, 119.1 LCMu...

²¹ Neste sentido, 119.3 LCMu, 156.3 LSCA. Tamén pode consultarse o artigo 23 da Lei de arrendamentos rústicos dedicado á Cesión e subarrendamento en arrendamentos rústicos.

²² Aféctase a facultade de dominio sobre os bens cedidos, de formas diversas, cfr.; art. 112.2, IV LCG.

3.3. Explotación en común

O obxecto social²³ é a explotación en común dos bens cedidos polos socios e dos demais que posúa a cooperativa por calquera título, explotación que se levará a cabo coa xestión, como unha única empresa²⁴, dos devanditos bens²⁵. Para alcanzalo, considérase viable, por regra xeral, calquera tipo de actividade agraria²⁶.

Aínda que o plan de explotación en común non abrangue só os bens cedidos, senón que tamén os que posúa a cooperativa por calquera título, existen previsións que protexen o socio cedente e a cooperativa²⁷.

Primeira: cando sexa necesario levar a cabo obras, melloras ou establecer servidumes sobre os bens cedidos, adóitase esixir que esta posibilidade figure prevista nos estatutos, xunto co réxime de indemnizacións e de determinación do cambio do valor contable do ben cedido, e, a maiores, a adopción do acordo se tome en asemblea cunha maioría cualificada. Recollidas e respectadas estas cautelas, o socio cedente non poderá opoñerse ao acordado –vid.; arts. 96.6 LC, 114.4 LCC-LM, 119.6 LCMu–.

Segunda: poderanse establecer nos estatutos límites á transmisión dos bens cedidos ou dereitos sobre tales bens, durante o período de permanencia obrigatoria, polos socios cedentes a terceiros, e, sempre e

²³ Sobre a diferenza entre obxecto social e contractual, vid MORILLAS JARILLO, M.^a J., FELIÚ REY, M. I, *Curso de Cooperativas*, Madrid, 2.^a ed., 2002, pp. 110-111.

²⁴ Un dos elementos caracterizadores deste tipo de cooperativas é que se xestiona unha única empresa ou explotación formada polas cedidas por todos ou cada un dos socios, créase unha explotación común e desaparecen as explotacións individuais daqueles; neste sentido, vid. BOTANA AGRA, M, *Fundamentos de Derecho de Cooperativas de Galicia*, Santiago de Compostela, 2004, páx. 137.

²⁵ Búscase unha recombinação máis racional de factores de produción coa finalidade de integralos nunha nova explotación da que é titular a cooperativa, vid. PAZ CANALEJO, VICENT CHULIÁ, F., *Comentarios al Código de Comercio y lexislación mercantil especial. Tomo XX: Lei General de Cooperativas; vol. 3^o*, Madrid, 1994, páx. 740. Engadiríamos "primordialmente con fins de mercado", vid. CORONADO, "Cooperativas... *op.cit.*", páx. 715.

²⁶ Con apoio no art. 2, 1 e 2 da Lei 19/1995 de modernización de explotacións agrarias, exprésase CORONADO, "Cooperativas... *op.cit.*", páx. 715. Nalgunhas normas mesmo se ofrece unha innovadora perspectiva, vid. art. 88.2 LCCV, 117.2 LCMu. Útil será a mención do CNAE de cada actividade económica da CECT; Modelo de Estatutos de CECT. Consejería de Agricultura y Ganadería. Junta de Castilla y León. www.jcyl.es.

²⁷ Hase de fixar en estatutos o ámbito xeográfico da CECT, vid. arts. 94.3 LC, 111.3 LCPV, 117.2 LCMu...

cando, se impedise, coa devandita transmisión, o seu normal aproveitamento por parte da cooperativa²⁸.

4.- Réxime económico

4.1. Contribución e reembolso

A contribución fíxase estatutariamente, diferenciando, ao existir unha dobre tipoloxía de socios, entre a que se realizará como socio cedente e/ou como socio traballador²⁹. Consecuente coa posible "dobre condición" de socio, se cesa nunha desas dúas condicións reembólsanse³⁰ unicamente as contribucións realizadas en función desa condición.

4.2. Anticipos

Pódense percibir cantidades a conta dos resultados finais. Estes anticipos, que se denominan laborais ou societarios cando sexan percibidos polos socios traballadores, en tal caso terán a súa contía regulada pola normativa das cooperativas de traballo asociado³¹. Cando os perceptores sexan os socios cedentes, a súa contía consistirá na renda usual na zona para terreos análogos³².

4.3. Imputación de resultados

Existe unha "xenuína manifestación do risco empresarial"³³ na imputación de resultados das CECT. Vexamos:

A) Retornos cooperativos³⁴

Segundo a norma analizada, óptase por unha das seguintes solucións. A primeira³⁵: consiste en supeditar o criterio atributivo á orixe do excedente³⁶,

²⁸ Vid. arts. 96.7 LC, 109.6 LCCeL, 119.7 LCMu. É aconsellable plasmar, vía estatutaria, o que se considera impedimento para o normal uso e aproveitamento.

²⁹ Cun criterio máis técnico vid. art. 113.1 LCPV.

³⁰ Para o cómputo do prazo para facer efectivo o reembolso, vid. art. 96.1, III LC.

³¹ Vid. 120.2 LCMu.

³² Vid. arts. 97.3 LC, 133,3 LSCEX, 115,3 LCC-LM, 113,2 LCG, 111,3 LCCeL, 113,2 LCPV, 127,3 LCIB.

³³ SÁNCHEZ, "Las Cooperativas... *op.cit.*", pp 177-178.

³⁴ Sobre o concepto de retorno cooperativo; GÓMEZ SEGADE, J. A., "Concepto e características", AAVV (dir. Belo Janeiro), *Estudos... op. cit.*, páx. 35.

³⁵ Vid. entre outros os arts. 97. 4 LC, 127.4 LCIB, 157.3 LSCA, 117.3 LCLR, 133.4 LSCEX, 120.3.

sexa nun ben non cedido á CECT para distribuílo unicamente aos socios traballadores, ou nun ben cedido á CECT e distribuílo entre socios cedentes e socios traballadores, distribución que se realizará mediante:

- A remisión ao réxime das cooperativas de traballo asociado para aqueles excedentes con orixe de bens propios e imputalos aos socios traballadores.

- O establecemento duns criterios valorativos da actividade cooperativa para imputar os excedentes con orixe en bens cedidos aos socios cedentes, de acordo coa renda usual na zona para terreos análogos e para os socios traballadores de acordo co soldo do convenio vixente na zona para o seu posto de traballo.

A segunda³⁷: consiste en distribuír os devanditos retornos segundo a actividade desenvolvida por cada socio na cooperativa, en proporción aos anticipos laborais que teña que aboar a CECT aos socios traballadores ou as rendas pola cesión do uso dos bens os socios cedentes.³⁸

B) Imputación de perdas

A dóitase remitir á solución adoptada para acreditar os retornos, pero garantindo unha mínima retribución aos socios traballadores³⁹. Neste sentido, imputaranse perdas ao fondo de reserva obrigatorio e aos socios cedentes de xeito que se garanta, como mínimo, a devandita retribución aos socios traballadores⁴⁰.

³⁶ Criticable esta solución, xa presente na LC de 1987, pola complexidade técnica que ten no ámbito contable, aínda que se valora o criterio obxectivo que se establece, vid. BOR-JABAD, *Manual...* *op. cit.*, páx. 221.

³⁷ Vid. arts. 81.6 LCAR, 88.10 LCCV, 113, 2, II LCPV.

³⁸ Outras solucións, cfr. art. 110.5, I LCCM, 63 LFCN.

³⁹ Privilexio sen xustificación para: SÁNCHEZ, "Las Cooperativas..." *op. cit.*, páx. 182. Vid. 120.4 en relación con 24.5 da LCMu.

⁴⁰ Consistente, nun 70-75 % art. 110.5, II LCCM das retribucións para o mesmo traballo na devandita zona e cun mínimo que será o SMI ou calquera outro límite superior que establezan os estatutos sociais; neste sentido, vid. 24.5 LCMu.



ACTUALIDADE XURÍDICA

Coordinador: Manuel José Vázquez Pena

- Manuel José Vázquez Pena
Notas sobre a segunda modificación da Lei 4/1993, de 24 de xuño, de Cooperativas de Euskadi
- Rafael García Pérez
Nova Lei Navarra de Cooperativas
- Pablo Fernández Carballo-Calero
Anotación á Lei 8/2006, do 16 de novembro, de sociedades cooperativas da rexión de Murcia
- Angélica Díaz de la Rosa
A implicación dos traballadores nas sociedades anónimas e cooperativas europeas (Lei 31/2006, de 18 de outubro)
- María Luisa Cabello López
A regulación en Castela-A Mancha sobre os procedementos de arbitraje, conciliación e mediación no ámbito da economía social
- M^a Jesús Rodríguez Míguez
Unha aproximación á Lei 12/2006, do 1 decembro, de fundacións de interese galego
- Xacobo Izquierdo Alonso
O exercicio das competencias disciplinarias nunha cooperativa: expulsión de socio membro do Consello Rector

- Isabel Sánchez Cabanelas

Nulidade do acordo de renovación dos vocais do Consello Reitor dunha cooperativa cando se lle nega a un socio candidato o enderezo dos outros socios

- Isabel Sánchez Cabanelas

Devolución das achegas por baixa voluntaria xustificada nunha cooperativa de vivendas

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 89-92

NOTAS SOBRE A SEGUNDA MODIFICACIÓN DA LEI 4/1993, DE 24 DE XUÑO, DE COOPERATIVAS DE EUSKADI

Manuel José VÁZQUEZ PENA

En virtude do Regulamento do Parlamento Europeo e do Consello da Unión Europea núm. 1606/2002, de 19 de xullo (D.O. núm. L 243, de 11 de setembro), acordouse a aplicación das Normas Internacionais de Contabilidade no territorio da Unión Europea; normas éstas que na súa maioría foron aprobadas polo Regulamento da Comisión núm. 1725/2003, de 29 de setembro (D.O. núm. L 261, de 13 de outubro), xa varias veces modificado.

Neste contexto, ha de terse presente que a recente revisión polo International Accounting Standards Board (IASB) da Norma Internacional de Contabilidade núm. 32, referente ós instrumentos financeiros, así como a emisión da correspondente interpretación do Comité de Interpretación das Normas Internacionais de Información Financeira (CINIIF 2) sobre a aplicación da Norma Internacional de Contabilidade (NIC 32) ás achegas de personas socias de Entidades Cooperativas [aprobadas ambas pola Comisión en virtude dos Regulamentos 2237/2004, de 29 de decembro (D.O. núm. L 393, de 31 de decembro) e 1073/2005, de 7 de xullo (D.O. núm. L 175, de 8 de xullo), respectivamente], impide a consideración como recurso propio das achegas ó capital social das Cooperativas, tanto obrigatorias como voluntarias, debido ó dereito incondicional dos socios ó seu reembolso [sobre a Norma Internacional de Contabilidade núm. 32, *vid.* CABALEIRO CASAL, M. J., “A Norma Internacional de Contabilidade nº. 32 (NIC 32): Repercusión sobre a consideración do capital social das Sociedades Cooperativas”, *Cooperativismo e Economía Social*, núm. 27 (Curso 2004-2005), páxs. 283 a 286].

É importante suliñar tamén que dende o exercicio contable que comenza a partires do 1 de xaneiro de 2005 estas normas internacionais aplícanse ás Cooperativas de crédito [*cf.* a disposición derradeira undécima (“*Normas contables*”) da Lei 62/2003, de 30 de decembro (B.O.E. de 31 de decembro), de “*Medidas Fiscais, Administrativas e do Orde Social*” e, polo que particularmente fai a este tipo de Cooperativas, a disposición derradeira sexta do Real Decreto 1309/2005, de 4 de novembro (B.O.E. de 8 de novembro), polo que se “*aproba o Regulamento da Lei 35/2003, de 4 de novembro, de institucións de inversión colectiva e se adapta o réxime tributario das institucións de inversión colectiva*”, que modifica o Real Decreto 84/1993, de 22 de xaneiro, polo que se aproba o Regulamento de desenvolvemento da Lei 13/1989, de 26 de maio, de Cooperativas de crédito, adaptando o réxime destas ás Normas Internacionais de Contabilidade], aplicándose, a partires do exercicio que comenza a partires do 1 de xaneiro de 2007, ás Cooperativas que emitiran valores de renda fixa admitidos a cotización nun mercado regulado [*cf.* a xa citada disposición derradeira undécima da Lei 62/2003]. Asimesmo, non podemos esquecer que é previsible que, en breve, estas normas resulten de aplicación ó resto das Cooperativas, tendo en conta que xa existe un “*Proxecto de Lei de Reforma e Adaptación da Lexislación mercantil en materia contable para a súa armonización internacional con base na normativa da Unión Europea*” [Proxecto de Lei 121/000086. No momento de escribir estas liñas, este Proxecto foi xa aprobado polo Pleno do Congreso dos Deputados e remitido ó Senado (*cf.* o B.O.C.G. Senado, VIII Lexislatura, Serie II: Proxectos de Lei, núm. 89 (a), de 30 de marzo de 2007)].

Pois ben, sendo así, non se pode negar que esta nova normativa contable colisiona frontalmente coa actual configuración do artigo 63 da Lei 4/1993, de 24 de xuño, de Cooperativas de Euskadi, que regula o dereito dos socios ó reembolso das súas aportacións ó capital social en caso de baixa. Nin que dicir ten que, en caso de manterse a redacción do precepto nos termos vixentes, provocaríase graves repercusións na imaxe de solvencia das Cooperativas fronte a terceiros, cos correspondentes efectos para o desenvolvemento da súa actividade económica.

Ante esta situación o Lexislador vasco non dubida en tentar armonizar o dereito de reembolso dos socios cos novos criterios contables, buscando que as achegas obrigatorias e voluntarias ó capital social das Cooperativas vascas podan contabilizarse efectivamente como recurso propio, sen afectar ós valores e principios cooperativos, nin ó espírito da vixente Lei de Cooperativas de Euskadi. Con este fin promúlgase a Lei 8/2006, de 1 de decembro (B.O. do País Vasco de 15 de decembro), pola que se aproba a

“segunda modificación da Lei de Cooperativas de Euskadi”; modificación ésta que afecta ós artigos 57, 60, 62, 63, 94 e 103 da precitada norma.

A modificación do apartado primeiro do artigo 57 da Lei Vasca céntrase na posible distinción, dentro das achegas de natureza patrimonial realizadas ó capital social polos socios, entre “achegas con dereito de reembolso en caso de baixa” e “achegas cuio reembolso pode ser rehusado incondicionalmente pola Asamblea ou o Consello Rector, según se prevea nos estatutos”, para despois engadir que a transformación obrigatoria dun tipo de achegas en outro “requerirá o acordo da Asamblea Xeral”, podendo o socio disconforme darse de baixa; baixa ésta que se calificará como xustificada. Como pode apreciarse, esta modificación remite á libre decisión de cada Cooperativa para que os seus estatutos sociais podan prever a existencia de achegas ó capital social non esixibles, se ben reembolsables por decisión da Sociedade, permitindo de esta maneira contabilizar as achegas dos socios como recurso propio.

A través do artigo 2 da Lei 8/2006 engádese un párrafo ó artigo 57, o párrafo 1.bis, ofrecendo outra posibilidade, se os estatutos sociais o prevén, para asegurar o carácter de recurso propio dunha porcentaxe do capital social, de forma que, unha vez superado o mesmo nun exercicio económico, os reembolsos restantes precisen do acordo favorable do Consello Rector da Sociedade Cooperativa. Naturalmente, o socio disconforme co establecemento ou diminución desta porcentaxe poderá darse de baixa, calificándose ésta como xustificada.

O artigo 3, adicionando un párrafo cuarto ó artigo 60 da Lei 4/1993, contempla a regulación dunha serie de garantías para os titulares de achegas cuio reembolso foi rehusado pola Cooperativa en relación á súa retribución e participación no haber social. Así, estas personas titulares teñen garantizada unha remuneración preferente que se establecerá nos estatutos sociais para o caso de que a Cooperativa quera retribuir outras achegas ou distribuir algún retorno, e en caso de disolución da Sociedade.

No artigo 4 da Lei 8/2006 dase unha nova redacción ó artigo 62, se ben o certo é que, ó marxe dalgunha corrección gramatical, simplemente se engade un párrafo o seu apartado primeiro. En concreto, aludindo a transmisión “inter vivos” das achegas, inclúese a posibilidade de que os estatutos podan regular que as achegas das novas persoas socias sexan utilizadas para a adquisición das achegas cuio reembolso fora rehusado pola Cooperativa tras a baixa dos seus titulares. Esta transmisión producírase por orde de antigüidade das solicitudes de reembolso de este

tipo de achegas e, en caso de solicitudes de igual data, distribuirase en proporción ó importe das achegas.

Por último, nos artigos 5, 6 e 7 da Lei que nos ocupa matízase a redacción doutras disposicións da Lei de Cooperativas de Euskadi, en coherencia coa nova redacción dos artigos modificados antes citados. Así as cousas, como novidade da nova redacción do artigo 63 cabe subliñar o feito de que para as achegas previstas no antes referido artigo 57.1.b), os prazos de reembolso para o suposto de baixa (cinco anos como máximo dende a data da baixa) e en caso de falecemento do socio (como moito un ano dende o feito causante) computaranse a partir da data na que a Cooperativa acorde o reembolso.

Pola súa banda, ca mesma idea e na mesma liña, o artigo 6 engade un párrafo terceiro ó artigo relativo á “*adxudicación do haber social*”, isto é, ó artigo 94 da Ley 4/1993, ca redacción seguinte: “*Mentras non se reembolsen as achegas previstas no artigo 57.1.b, os titulares que causaran baixa e ós que a Cooperativa rehusara o reembolso participarán na adxudicación do haber social, despois do Fondo de Educación e Promoción Cooperativa e, salvo que os estatutos sociais prevean o contrario, antes do reintegro das demais achegas*”.

Finalmente, remátanse as modificacións da Lei de Cooperativas de Euskadi dando unha nova redacción ó apartado segundo do seu artigo 103 (“*suspensión ou baixa obrigatoria por causas económicas, técnicas, organizativas, de produción ou de forza maior*”), se ben a realidade e que, novamente ó marxe dalgunha puntualización gramatical, soamente se engade un novo párrafo. De feito, tras poñer de manifesto que calquera baixa, necesaria para manter a viabilidade económica da Cooperativa, terá a consideración de obrigatoria xustificada, e que os socios cesantes terán dereito á devolución inmediata das súas achegas ó capital social, conservando un dereito preferente ó reingreso si se crean novos postos de traballo de contido similar ó que ocupaban nos dous anos seguintes á baixa, añádese que “*en caso de que os socios cesantes sexan titulares de achegas previstas no artigo 57.1.b) e a Cooperativa non acorde a súa devolución inmediata, os socios que permanezan na Cooperativa deberán adquirir estas achegas inmediatamente nos termos que acorde a Asamblea Xeral*”.

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 93-99

NOVA LEI NAVARRA DE COOPERATIVAS

Rafael GARCÍA PÉREZ

A Lei Foral 12/1996, de cooperativas de Navarra, que aínda hai pouco foi modificada pola Lei Foral 5/2006, do 11 de abril, para a adición da regulación das cooperativas de iniciativa social, foi substituída por unha nova Lei de cooperativas, a Lei Foral 14/2006, do 11 de decembro, publicada no BOE do xoves 4 de xaneiro de 2007.

A exposición de motivos pon de manifesto que o transcurso de dez anos de vixencia da antiga Lei facía necesaria unha actualización, que foi demandada por distintos sectores do cooperativismo navarro, especialmente polo agrario. A modernización da Lei é evidente e a exposición de motivos subliña as novidades que introduce, entre as que salientaremos as seguintes:

-Redúcense de cinco a tres o número mínimo de socios para constituír cooperativas de traballo asociado.

-Permítese o nomeamento como conselleiros de persoas cualificadas non socias, sen superar o límite dun terzo do total destes.

-Renóvase a regulación das cooperativas de segundo grao.

-Fortalécese a posición da cooperativa a respecto dos socios no suposto de existencia de perdas nun exercicio económico determinado.

-Regúlase a transformación de cooperativas en sociedades civís e mercantís e, á inversa, de sociedades e agrupacións de carácter non cooperativo en cooperativas.

-Regúlase o voto ponderado nas cooperativas de servizos, e nas agrarias amplíase de cinco a dez votos a ponderación do voto do socio na Asemblea Xeral, sen que a mesma poda ser inferior a tres votos.

-Permítese a creación dun Consello Social nas cooperativas de traballo asociado que contén con máis de 50 socios traballadores.

-Regúlanse as figuras da cooperativa mixta, da cooperativa integral e do grupo cooperativo.

-Acomódase o ámbito de aplicación á Lei estatal de cooperativas, de maneira que a Lei será aplicable a todas as sociedades cooperativas con enderezo na Comunidade Foral de Navarra que desenvolvan con carácter principal a súa actividade cooperativizada nesta.

Unha vez resumidas as novidades da Lei, pasaremos a comentar brevemente a súa regulación, que é bastante menos detallada, agás no relativo ás cooperativas agrarias, que a da Lei galega.

Canto ao concepto de cooperativa, esta vén calificada expresamente como sociedade: “as cooperativas son sociedades que, axustándose na súa organización e funcionamento aos principios que foron formulados pola Alianza Cooperativa Internacional nos termos establecidos nesta Lei foral, realizan, en réxime de empresa en común, calquera actividade económico-social ao servizo dos seus membros e en interese da comunidade” (art. 2).

A Lei establece un capital social mínimo inferior ao de 500.000 pesetas fixado polo art. 5 da Lei galega: 1.500 euros (600, caso das cooperativas educacionais). Este capital, no momento da constitución, deberá estar subscrito integramente e tamén deberá estar desembolsado cando menos nunha cuarta parte do seu importe polos socios promotores da cooperativa. Por outra banda, a achega obrigatoria mínima de cada socio a este capital social non poderá ser inferior a 60 euros, agás nas cooperativas educacionais, pois neste caso os socios non quedan suxeitos a esta obriga (art. 7).

Outro extremo que debemos destacar da Lei é que, fronte ao sistema de limitación da responsabilidade do socio até o límite das achegas subscritas que dispón o art. 6 da Lei galega, a Lei navarra sinala que a responsabilidade dos socios poderá ser limitada ou ilimitada segundo dispoñan os estatutos, se ben é certo que a falta de disposición expresa, a responsabilidade dos socios polas débedas sociais fronte a terceiros queda limitada ás achegas subscritas. Tamén serán os estatutos os que deban determinar se a responsabilidade dos socios terá carácter mancomunado ou solidario, mais de novo en ausencia de disposición expresa a solución é a máis beneficiosa para os socios: será mancomunada (art. 8).

Canto ás operacións con terceiros, óptase por establecer unha disposición xeral no artigo 10 da Lei, segundo a cal “se así consta nos estatutos, as cooperativas poderán operar con persoas non socias, tanto físicas como xurídicas, debendo destinar todas elas o 50% do resultado destas operacións ao Fondo de Reserva Obrigatorio e o restante 50% ao Fondo de Reserva Voluntario”. Quedan exceptuadas do anterior as cooperativas de traballo asociado.

No capítulo sobre a constitución das cooperativas destaca que, en comparanza co minucioso réxime que a Lei galega dedica á sociedade cooperativa en constitución (art. 13), a Lei navarra límitase a establecer principalmente que en tanto a cooperativa non obteña a inscrición deberá engadir á súa denominación as verbas “en constitución” e que responderán solidariamente do cumprimento dos actos e contratos realizados en nome da proxectada cooperativa antes da súa inscrición quen os tivese realizado, se ben “os referidos actos e contratos serán asumidos pola cooperativa, todos os efectos, logo da aprobación en Asemblea Xeral organizada nun prazo máximo de tres meses a partir da data da inscrición”. A pesar da dicción deste último ap. 4 do art. 12, que resulta tallante ao afirmar que os referidos actos e contratos serán asumidos pola cooperativa, semella lóxico pensar que a asunción non é obrigatoria para a Asemblea Xeral, que o poderá facer ou non segundo os considere xustificadas ou inxustificadas.

A Lei navarra resulta tamén máis incompleta que a Lei galega canto ao réxime da inscrición, pois dispón simplemente que “no prazo de dous meses desde o outorgamento da escritura de constitución da sociedade, os xestores e promotores designados polos outorgantes da mesma deberán solicitar a súa inscrición no Rexistro de Cooperativas de Navarra” (art. 16). Lembremos que a Lei galega tamén dispón que “Transcorridos doce meses desde o outorgamento da escritura de constitución sen que se procedese á súa inscrición ou verificada a vontade de non inscribir a sociedade, calquera socio poderá instar a disolución da cooperativa en constitución e esixir, logo de liquidación do patrimonio social, a restitución das súas achegas. No caso de que a sociedade cooperativa iniciase ou continúe as súas actividades seranlle aplicables as normas reguladoras das sociedades colectivas ou, se é o caso, as das sociedades civís.” (art. 17).

Entre outros extremos salientables da fase de constitución, chama a atención que a Lei navarra dispón que os promotores deberán solicitar do Rexistro de Cooperativas de Navarra a calificación favorable do proxecto de estatutos da cooperativa (art. 14), mentres que a Lei galega establece que poderán facelo (art. 15).

O número de socios que se establece como mínimo para as cooperativas de primeiro grao é de cinco, se ben, como xa se apuntou, se introduce a novidade de que as cooperativas de traballo asociado poderán estar integradas por un mínimo de tres socios. Os socios das cooperativas de primeiro grao poderán ser persoas físicas ou xurídicas, coa salvidade de que en ningún caso poderán estar formadas unicamente por persoas xurídicas (art. 20).

Canto á adquisición da condición de socio, existe una peculiaridade significativa con respecto á Lei galega, xa que no caso galego se o órgano de administración non responde nun prazo de dous meses á solicitude de admisión na cooperativa esta enténdese como denegada (art. 19.2), mentres que no caso da Lei navarra despois de ter transcorrido o prazo a admisión entenderase como aprobada (art. 22.2).

Outros aspectos que hai que destacar do título I da Lei (“Das cooperativas en xeral”) son:

-A obriga imposta ao Consello Reitor, en sede do dereito á información (art. 26) de presentar aos socios dúas veces ao ano un informe sobre a marcha da cooperativa.

-A obriga imposta ao socio de evitar todo tipo de competencia coa sociedade, sen que se prevea un equivalente ao inciso do art. 24 da Lei galega, que dispón “salvo autorización expresa do órgano de administración”.

-Recóllese a figura do director da cooperativa (art. 39).

-Os membros do Consello Reitor, en franca contraposición coa tendencia actual do Dereito de sociedades e coa Lei galega (art. 50), responden “solidariamente fronte á sociedade e os seus membros dos danos causados por malicia, abuso de facultades e negligencia graves” (art. 44). Cómpre destacar o termo “graves”, que semella implicar que non só a negligencia, senón tamén o abuso de facultades e a malicia teñen que ser graves. Nada se comenta respecto da responsabilidade fronte a terceiros.

-A Lei diferencia dous tipos de achegas: aquelas con dereito a reembolso en caso de baixa e aquelas cuxo reembolso en caso de baixa pode ser rexeitado incondicionalmente polo Consello Reitor (art. 45).

-O art. 45.2 dispón que as achegas “poderán realizarse en efectivo, en especie, en bens ou dereitos, que fosen valorados nestes casos polo Consello Reitor”, sen que se dispoña a necesidade dun informe de expertos independentes, como si fai a Lei galega (art. 58.3).

-As cooperativas poderán acordar en Asemblea Xeral a emisión de obrigas (art. 45.9).

-A Asemblea Xeral poderá acordar a admisión de participacións especiais que non integren o capital social, entendéndose por tales as achegas patrimoniais realizadas polos socios ou terceiros cuio reembolso non teña lugar até que fosen transcorridos cando menos cinco anos desde a data do acordo. Estas achegas representaranse mediante títulos nominativos ou anotacións en conta que poderán ter a consideración de valores mobiliarios cando así o prevea o acordo de emisión (art. 45.10). Igualmente, a Asemblea Xeral poderá acordar a emisión de títulos participativos que non integren o capital social (art. 45.11).

-As achegas dos socios poderán actualizarse con cargo a reservas provenientes de excedentes que foron xerados pola cooperativa (art. 46.4).

-Dispónse que as perdas que son asumidas polos socios, mais non compensadas, serán consideradas como un crédito a favor da cooperativa que poderá ser exercitado aínda que o socio causase baixa voluntaria ou obrigatoria nesta (art. 53.2).

-A transformación en cooperativa non altera o réxime de responsabilidade dos socios da entidade transformada polas débedas sociais contraídas con anterioridade ao acordo (art. 59.2).

O título II regula as clases de cooperativas, que son as seguintes: agrarias, de traballo asociado, de vivendas, de consumidores e usuarios, de crédito, de servizos, de ensino, de seguros, de transportes, sanitarias, educacionais, de benestar social e de iniciativa social.

Especialmente minuciosa é a regulación das cooperativas agrarias, que a Lei clasifica en subclases segundo a actividade á que se dedican: as cooperativas do campo, as cooperativas de utilización de maquinaria agrícola ou CUMAS, que teñen por obxecto exclusivo a adquisición e o uso en común dunha ou varias máquinas ou equipos de uso agrario e as cooperativas de explotación comunitaria da terra (que son unha modalidade das cooperativas agrarias e non un tipo de cooperativa independente, como sucede na Lei galega). Regúlase con detalle o voto ponderado nas sociedades cooperativas agrarias.

Con respecto ás cooperativas de traballo asociado merecen ser destacados dous aspectos: por unha parte, os estatutos poderán establecer reservas de postos no Consello Reitor e o dereito de cada colectivo de socios a elixir directamente na Asemblea Xeral o número de socios que lle

corresponda, sen intervir na elección das restantes persoas que integran o Consello. Por outra banda, os Estatutos das cooperativas que contén con máis de 50 socios traballadores poderán prever a existencia dun Consello Social que, como órgano representativo destes, teña como funcións básicas as de consulta, información e asesoramento ao Consello Reitor en todos aqueles aspectos que afecten ás relacións laborais (art. 67.6).

Caso das cooperativas de vivendas concedese á cooperativa un “dereito de tanteo nos termos que ficaron establecidos polos estatutos en supostos de cesión de vivendas por actos inter vivos e, no seu caso, o de retracto, con excepción dos que se realicen en favor do cónxuxe e familiares que convivan co socio” (art. 68.2). Chama a atención a inconcreción na regulación destes importantes dereitos, por exemplo canto ao prazo para o exercicio dos mesmos. En comparanza, a Lei galega é moito máis clara (art. 121.3). Tamén é interesante sinalar que a Lei navarra prohíbe que os membros do Consello Reitor das cooperativas de vivendas reciban remuneracións ou compensacións polo desempeño do seu cargo, sen prexuízo do dereito a seren resarcidos dos gastos que se lles orixinen (art. 68.4).

Canto ás cooperativas de consumidores e usuarios, cómpre indicar que asocian unicamente ás persoas físicas (art. 69), en claro contraste coa Lei galega, que permite que sexan socios desta clase de cooperativas as persoas xurídicas e as entidades ou organizacións de consumidores que teñan o carácter de destinatarios finais (art. 114.1).

Resulta tamén interesante apuntar que a Lei atribúe a denominación de “cooperativas de servizos profesionais” a aquelas que están constituídas por profesionais ou artistas que desenvolven a súa actividade de modo independente e teñan por obxecto a realización de servizos e operacións que faciliten a actividade profesional dos socios.

Cómpre salientar que se prevé a posibilidade de que dúas ou máis cooperativas se asocien constituíndo cooperativas de segundo ou ulterior grado, cuxa responsabilidade será sempre limitada. Nestes casos, os votos dos socios que non sexan sociedades cooperativas non poderán superar o 40% do total dos votos existentes na sociedade cooperativa de segundo ou ulterior grado, podendo establecer os estatutos un límite inferior.

Por último, débese recordar que se regulan na Lei as figuras da cooperativa mixta (art. 79), da cooperativa integral (art. 80) e do grupo cooperativo (art. 82). As cooperativas mixtas son aquelas en que existen socios minoritarios, cuxo dereito de voto na Asemblea Xeral se poderá

determinar, de modo exclusivo e preferente, en función do capital que fose achegado, e as cooperativas integrais son aquelas que cumpren as finalidades propias de diferentes clases de cooperativas nunha mesma sociedade e nas que cada clase de socio dispoña, como mínimo, do 10% dos votos da Asemblea Xeral. Pola súa banda, por grupo cooperativo enténdese o conxunto formado por varias sociedades cooperativas, calquera que fose a súa clase, cunha entidade cabeza de grupo que exercita facultades ou emite instrucións de obrigado cumprimento para as cooperativas agrupadas co obxectivo de alcanzar unha unidade de decisión no ámbito das devanditas facultades. A Lei establece que os compromisos xerais que foron asumidos ante o grupo deberán formalizarse por escrito, ben nos estatutos da entidade cabeza de grupo se é sociedade cooperativa ou noutro documento contractual que deberá elevarse a escritura pública. Canto ao réxime de responsabilidade, a que se derive das operacións que as sociedades cooperativas integradas nun grupo realicen con terceiros, non acadará a este nin ás demais sociedades cooperativas que o integran.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 101-104

ANOTACIÓN Á LEI 8/2006, DO 16 DE NOVEMBRO, DE SOCIEDADES COOPERATIVAS DA REXIÓN DE MURCIA

Pablo FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO

A Lei 8/2006, do 16 de novembro, de sociedades cooperativas da Rexión de Murcia supuxo un novo fíto no panorama do dereito cooperativo do noso país. En efecto, tal afirmación xustifícase –máis alá doutras consideracións– polo simple feito de que a comunidade autónoma da Rexión de Murcia era unha das poucas que, ata a data, non contaba cunha regulación específica propia en materia de cooperativas. A importancia crecente deste tipo societario na comunidade murciana, e a súa presenza activa en case todas as súas vilas, foron dous dos argumentos que propiciaron a aparición dun texto que aspira, entre outros obxectivos, a fomentar a constitución de novas cooperativas e a dar unha resposta eficaz aos problemas que esta clase de sociedades presentan. Os devanditos problemas resolvéranse, con anterioridade á aparición do novo instrumento legal, acudindo á normativa estatal, a cal resultaba de aplicación en virtude da cláusula de suplencia recollida no artigo 149.3 da nosa constitución.

A recente lei, que entrou en vigor o 1 de xaneiro de 2007, nace da experiencia doutras comunidades autónomas e das necesidades propias da Rexión de Murcia, circunstancias que motivaron, en liñas xerais, unha maior flexibilización do réxime económico e xurídico, ao potenciar fórmulas que axuden a aumentar o financiamento destas entidades.

O novo corpo legal estrutúrase en tres títulos. O primeiro e máis extenso, que consta de 135 artigos, recolle os aspectos fundamentais das cooperativas, e trata cuestións relativas á súa constitución, ao réxime dos socios, aos órganos sociais, ao réxime económico, ás modificacións estruturais, ás clases etc. O título II –artigos 136 a 141– está dedicado á intervención pública nas cooperativas, non só desde a perspectiva do

fomento do cooperativismo, senón tamén desde o punto de vista da inspección e control deste tipo de entidades. Finalmente o título III –artigos 142 a 145– ocúpase do fenómeno do asociacionismo cooperativo. Completan o texto legal cinco disposicións adicionais, tres disposicións transitorias e catro disposicións finais.

A Lei, que resulta de aplicación ás sociedades cooperativas con domicilio social na comunidade autónoma da Rexión de Murcia e que realicen a súa actividade cooperativizada con carácter principal dentro do seu ámbito territorial, ofrece no seu artigo 2 un concepto de sociedade cooperativa. De acordo con este precepto, atopámonos ante "unha sociedade constituída por persoas que se asocian, en réxime de libre adhesión e baixa voluntaria, para a realización de actividades empresariais, encamiñadas a satisfacer as súas necesidades e aspiracións económicas e sociais, con capital variable e estrutura e xestión democráticas". O citado artigo, por outra parte, non se limita a introducir unha remisión aos principios establecidos pola Alianza Cooperativa Internacional, senón que expresamente invoca na estrutura e funcionamento da cooperativa os de "adhesión voluntaria e aberta, xestión democrática por parte dos socios, participación económica dos socios, autonomía e independencia, educación, formación e información, cooperación entre sociedades cooperativas e interese pola comunidade".

O texto fixa en tres o número de socios necesarios para a creación dunha sociedade cooperativa de primeiro grao, e mantense o requisito mínimo de dúas cooperativas no caso das cooperativas de segundo grao. No relativo ás relacións da cooperativa con terceiros non socios, o artigo 6 establece a posibilidade de que a sociedade poida realizar operacións con terceiros non socios sen máis limitacións que as establecidas polos seus propios estatutos sociais.

Polo que respecta ao proceso de constitución, que finaliza coa correspondente inscrición da entidade no Registro de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia, concédeselles plena liberdade aos promotores para a celebración dunha asemblea constituínte ou para a constitución directa mediante outorgamento ante notario. O Rexistro, con sede futura na cidade de Murcia, está regulado no capítulo III, o cal se limita a sinalar uns principios básicos en relación cunha materia que será obxecto dun ulterior desenvolvemento regulamentario.

Internándonos na regulación dos socios, a Lei sinala aspectos relativos á súa admisión, dereitos e obrigas, clases, baixas, perda da condición e normas de disciplina social. Neste punto merece destacarse a incorporación

das figuras do socio a proba, o socio de traballo, o asociado –unha especie de socio capitalista que achegará financiamento sen necesidade de participar na actividade cooperativa, da que recibirá unha remuneración polo capital achegado–, ou o socio cooperador, entendendo por tal a persoa física ou xurídica que, sen realizar a actividade ou actividades principais da sociedade cooperativa, participa nalgunha ou algunhas das accesorias.

En materia de órganos sociais, a Lei recolle os órganos clásicos considerados no resto de leis cooperativas autonómicas. Así, fai referencia á Asemblea Xeral, órgano supremo de expresión da vontade social; ao Consello Reitor, órgano colexiado de goberno ao que corresponde, polo menos, a alta xestión, a supervisión dos directivos, a representación da sociedade e cantas facultades non estean reservadas por lei ou polos estatutos a outros órganos sociais; e á Intervención, órgano encargado de fiscalizar a actividade da cooperativa e garantir o respecto ás regras establecidas na Lei e nos Estatutos. Á súa vez, a norma regula a posibilidade de creación dunha Dirección, un Comité de Recursos, a figura do letrado asesor –obrigatoria para sociedades cooperativas con seccións de crédito e potestativa no resto de supostos–, así como o correspondente proceso electoral do Consello Reitor e a Intervención. Á vista do exposto, a Lei de Murcia opta por manter a sempre polémica figura dos interventores, malia que permite que un terzo destes poida ser designado entre expertos independentes. Con esta medida trátanse de paliar os riscos que leva consigo deixar a censura das contas en mans de socios que, na maior parte dos casos, non dispoñen do grao de preparación abonda para desempeñar a súa tarefa.

En relación co réxime económico, a esixencia legal dun capital mínimo elimínase e todos os traballadores, aínda que non sexan socios, tributarán como resultados cooperativos, é dicir, ao 10 % e non ao 35 %. Ademais, régúlase detalladamente o réxime das contribucións, os fondos sociais obrigatorios e voluntarios, o exercicio económico e a documentación social e a contabilidade. En defensa da competitividade da sociedade cooperativa e da igualdade de oportunidades, tal e como reza a exposición de motivos da Lei, redúcese o fondo de reserva obrigatorio e considérase repartible ata nun cincuenta por cento. A devandita posibilidade deberá establecerse nos estatutos sociais e operará a favor de socios que causen baixa xustificada conforme o determinado na Lei, e sempre que o socio permanecera na sociedade cooperativa durante polo menos cinco anos ou o prazo superior que poidan establecer os estatutos sociais. Por outra parte, en atención ao principio de portas abertas, redúcense os prazos de devolución do capital

social en caso de baixa xustificada, o cal facilitará o acceso de socios ás cooperativas.

Para finalizar esta breve análise do réxime económico, é interesante subliñar que a lei murciana se suma a aquelas leis autonómicas que esixen unha porcentaxe inferior de socios –concretamente un cinco por cento– para a solicitude dunha auditoría externa, sempre e cando a sociedade non estea legalmente suxeita a esta. Así mesmo, o artigo 84.4 da lei analizada é un dos poucos –xunto co art. 62.4 LC ou o art. 78.4 LCCeL– que se ocupan expresamente da revogación do auditor, e establecen que unicamente poderá efectuarse mediando xusta causa.

Como o resto das leis de cooperativas do noso país, a lei obxecto de análise aborda a regulación das modificacións estruturais da sociedade así como a súa posible extinción, disolución e liquidación. Máis interesante resulta o capítulo X dedicado ás clases de cooperativas, no que destaca a atención prestada ás cooperativas agrarias e de traballo asociado. En canto ás primeiras, a lei regula e dá cobertura ás particularidades que as caracterizan, tratando de incentivar a súa modernización, así como o seu carácter empresarial. Tamén son importantes as novidades incorporadas á regulación das sociedades cooperativas de traballo asociado, ás cales se lles proporciona unha maior versatilidade que lles permita afrontar con maiores garantías de competitividade os retos que impoñen os novos mercados.

O título II da Lei considera a intervención pública no fenómeno cooperativo dende unha dobre vertente: por unha parte, a intervención dos organismos públicos para favorecer a creación e o desenvolvemento das cooperativas: e, por outra, o labor de inspección e, no seu caso, de sanción das actividades irregulares, que corre a cargo da consellaría competente.

Por último, o título III, dedicado ao asociacionismo cooperativo, regula as unións e federacións de cooperativas, e establece unha serie de normas comúns a estas que pretenden garantir a esencia do movemento cooperativo e axudar á súa consolidación, respectando, en todo caso, a independencia e a liberdade de actuación de cada asociación.

Cooperativismo e Eonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 105-110

A IMPLICACIÓN DOS TRABALLADORES NAS SOCIEDADES ANÓNIMAS E COOPERATIVAS EUROPEAS (LEI 31/2006 DE 18 DE OUTUBRO)

Angélica DÍAZ DE LA ROSA

A normativa europea sobre a implicación dos traballadores na SE descánsase basicamente sobre catro alicerces:

1º.- O Regulamento 2157/2001 do Consello, de 8 de outubro de 2001, polo que se aproba o Estatuto da Sociedade Anónima Europea.

2º.-A Directiva 2001/86/CE, polo que se completa o Estatuto da Sociedade Anónima Europea no que respecta á implicación dos traballadores.

3º.- O Regulamento 1435/2003 do consello de 22 de xullo de 2003, relativo ao Estatuto de Sociedade Cooperativa Europea.

4º.-A Directiva 2003/2623/CE, que completa o Estatuto da Sociedade Cooperativa Europea no que respecta á implicación dos traballadores.

Pola súa banda, a Lei 31/2006, de 18 de outubro, sobre a implicación dos traballadores nas sociedades anónimas e cooperativas europeas (LITSE), tal e como se declara na súa Exposición de Motivos, ven a constituír a trasposición das devanditas Directivas, anteriormente nomeadas, de xeito tal que, a presente lei, ven a constuir unha disposición laboral dictada ao amparo do artigo 149.1.7ª da Constitución Española, e que resultará de aplicación a aquelas sociedades anónimas e cooperativas de ámbito europeo que teñan ou seu domicilio social no noso país e a todos os seus centros de traballo e empresas filiales, así como ás sociedades participantes no proceso de constitución da SE e ás súas filiales e centros de traballo afectados, calquera que sexa o Estado membro non que se atopen.

Conforme se preceptúa no art. 2.1 da Lei 31/2006¹, por implantación dos traballadores na SE, hase de entender a información, consulta e participación, e calquera outro mecanismo mediante o cal os representantes dos traballadores poden influír nas decisións que se adopten na empresa.

A finalidade perseguida por este agregado normativo, e máis concretamente pola lei 31/2006(LITSE), non é outra que a de garantir a implicación dos traballadores tanto nas Sociedades Anónimas europeas como -por virtude da Disposición adicional 2ª da lei 31/2006- nas Sociedades Cooperativas Europeas contempladas no Regulamento 1435/2003 do consello de 22 de xullo de 2003. Cando a SCE estea constituída por persoas físicas ou por unha soa entidade xurídica e por persoas físicas que empreguen como mínimo a 50 traballadores pertencentes, polo menos, a dous Estados membros, seralle de aplicación o previsto pola Lei 31/2006 de 18 de outubro sobre a implicación dos traballadores nas sociedades anónimas e cooperativas europeas. Naqueloutros supostos nos que empreguen a menos de 50 traballadores de polo menos dous Estados, ou cando sendo un número maior pertencen a un só Estado, a implicación dos traballadores rexeráse polas seguintes disposicións:

1.- Na propia SCE, polas disposicións aplicables ás sociedades cooperativas no Estado membro no que teña o seu domicilio social.

2.-Nos seus filiales ou centros de traballo, polas disposicións de aplicación ás sociedades cooperativas no Estado membro no que estean situados. Respectándose os dereitos de participación dos que viñan gozando en caso de traslado do domicilio social.

Agora ben, despois do rexistro da SCE poderase rexer polo disposto nesta lei cando así o soliciten un terzo dos traballadores da SCE e das súas filiales e centros de traballo, en polo menos dous Estados membros, ou cando o número de traballadores supere os 50, en polo menos dous Estados membros. A estes efectos, as expresións “entidades xurídicas participantes” e “filiales e centro de traballo afectados” substituiranse por “SCE” e “filiales e centros de traballo da SCE”, respectivamente.

A disposición Adicional 2ª engade que dentro dos límites do art. 59.4 do RSCE , os traballadores e os seus representantes estarán habilitados para participar nas asembleas xerais e sectoriales con dereito a voto sempre que

¹ Esta definición tamen se recolle nas Directivas 2001/86/CE e 2003/2623/CE, e na propia exposición de motivos da LITSE.

así o decidan no acordo entre as partes negociadoras (art. 11), ou cando a SC transfórmese en SCE, ou cando concorra, nalguna das sociedades cooperativas participantes, as seguintes circunstancias: a) que as partes non alcancen acordo no prazo establecido b) que sexan de aplicación as disposicións subsidiarias e a comisión non adopte a decisión de non iniciar negociacións e someterse ás disposicións vigentes nos Estados membros que empreguen ós traballadores; e, ademais, que os órganos competentes de cada unha das sociedades participantes decidan aceptar a aplicación das normas subsidiarias, continuando co proceso de rexistro da SCE. c) Que a SC participante na que se aplica un sistema deste tipo tivese, antes de rexistrarse como SCE, a porcentaxe de participación máis elevado entre as SC participantes.

Para todos os supostos nos que resulte de aplicación a presente lei, o Título I regula o procedemento de negociación dos dereitos de implantación dos traballadores na SE que teñan, ou vaian ter de acordo co proxecto de constitución, o seu domicilio en España (art. 3.1 LITSE). As partes intervinientes na negociación serán, por unha banda, os órganos de dirección ou administración da sociedade e, polo outro, a comisión negociadora representativa dos traballadores das sociedades participantes e das súas filiales e centros de traballo afectados, cuxa constitución prevese no art. 6 LITSE. Devandito procedemento iníciase no momento en que os órganos de dirección ou administración da sociedade establezan o proxecto de constitución da SE. As negociacións iníciáense axiña que se constitúa a comisión negociadora e terán unha duración de seis meses, que poderá prorrogarse como máximo ata un ano (art. 10 LITSE).

Agora ben, a comisión negociadora pode decidir non iniciar as negociacións tendentes á consecución do acordo, ou dar por terminadas as negociacións iniciadas e someterse ás disposicións sobre información e consulta dos traballadores que estean vigentes nos Estados membros nos que empréganse os traballadores. A maioría esixida para tomar esta decisión será a de dous terzos dos membros da comisión. No caso de que se chegue adoptar devandita decisión, esta poñerá fin ao procedemento de negociación, sen que sexan de aplicación as disposicións subsidiarias do Cap. II do Tit. I. A comisión negociadora poderá volver convocarse cando así o soliciten polo menos o 10% dos traballadores, e sempre que transcorran dous anos desde a citada decisión.

No caso de que se alcance acordo entre a comisión negociadora e os órganos competentes das sociedades participantes, éste deberá formalizarse por escrito e presentarse ante a autoridade laboral para a seu rexistro,

depósito e publicación oficial. A eficacia xurídica destes acordos será a mesma que a dos Convenios Colectivos regulados no Tit. III do ET, isto é, eficacia xurídica normativa e persoal xeral ou “erga omnes”. Pola súa banda, a Disposición Adicional 2ª, establece que, cando sexa necesario, incluírase no acordo “os cambios estruturais na SCE e nas súas filiales, e centros de traballo, ocorridos logo da creación da SCE, que dean lugar á renegociación do acordo e o procedemento para a súa renegociación. O acordo poderá especificar as disposicións para habilitar aos traballadores a participar nas asembleas xerais ou nas asembleas de sector ou sectoriales”.

Polo que fai ao contido do acordo é importante sinalar que, no caso de que a SE constitúase por transformación, esíxese que se tome como punto de partida os dereitos de implicación que os traballadores tiñan recoñecidos na sociedade que se transforma (art. 11.2). Nos supostos distintos da transformación sí está permitido -aínda que mediante maioría cualificada de dous terzos- a redución dos dereitos anteriormente recoñecidos sobre participación dos traballadores nas sociedades participantes (art. 9 LITSE).

O Cap. II regula as disposicións subsidiarias aplicables aqueles supostos nos que así o decidan as partes, ou nos que non se alcance ningún acordo. No último caso esíxense dous requisitos:

1º que a comisión negociadora non opte pola posibilidade contemplada no art. 8.2 de remitirse ás disposicións de información e consultas dos Estados membros de que se traten.

2º que os órganos competentes de cada unha das sociedades participantes decidan aceptar a aplicación das disposicións subsidiarias, continuando co proceso de rexistro da SE.

A aplicación destas disposicións subsidiarias no caso de que non se alcance acordo, só procederá cando se cumpran as condicións establecidas ao efecto e que varían en función da forma de constitución da SE:

a) No caso de se constituir por transformación -con anterioridade á inscrición-, aplicarase na sociedade que vai transformarse, un sistema de participación dos seus traballadores nos seus órganos de administración ou control. b) No caso de se constituir por fusión -con anterioridade á inscrición- aplicarase, a algunha das sociedades participantes, un sistema de participación dos traballadores nos seus órganos de administración ou control que afectase ao 25% dos traballadores das sociedades participantes, ou a un número inferior, se así o decide a comisión negociadora. c) No caso de que se constituía mediante a creación dunha sociedade holding ou dunha filial común, aplicarase -con anterioridade á inscrición- un sistema de

participación dos traballadores nos órganos de administración e control que afectase ao 50% dos traballadores, ou a un número inferior, se así o decide a comisión negociadora.

Naqueles supostos nos que existisen distintos sistemas de participación nas sociedades participantes, a comisión negociadora decidirá cal dos sistemas será o que resulte aplicable. Se no momento de inscribir a SE, non se comunicou a decisión mencionada, aplicarase aquel sistema de participación que afecte ao maior número de traballadores das sociedades participantes.

Dentro destas disposicións subsidiarias prevese a constitución dun órgano de representación dos traballadores, cuxa composición recollese no art. 16. Devandito órgano de representación terá dereito a ser informado e consultado sobre aquelas cuestións que afecten á SE, a calquera dos seus centros de traballo, empresas filiales situadas noutros Estados membros, ou que excedan da competencia dos órganos de decisión nun só Estado membro. Así mesmo, deberá ser informado, coa debida antelación, de calquera circunstancia excepcional que afecte considerablemente aos intereses dos traballadores, especialmente nos casos de traslado, venda ou pechadura de centros de traballo ou empresas, ou de despedimentos colectivos. A Disposición Adicional 2ª, establece que no caso das SCE, o órgano de representación tamén terá dereito a que se lle informe e consulte sobre as iniciativas relativas á responsabilidade social das empresas.

O sistema de participación previsto polas disposicións subsidiarias rexeráse por dúas regras: a) no caso dunha SE constituída por transformación deben manterse todos os elementos de participación dos traballadores no órgano de administración ou control. b) nos demais casos, os traballadores poderán elixir, recomendar ou opoñerse á designación dun número de membros do órgano de administración ou de control, igual á maior das proporcións vigentes, antes da inscrición da SE, nas sociedades participantes.

Agora ben, se con anterioridad á inscrición, ningunha das sociedades participantes goza de normas de participación, non virá obrigada a establecer disposicións sobre a materia.

A duración do órgano de representación é de carácter indefinida, aínda que, en calquera momento, de común acordo co órgano competente da SE, pode decidir a apertura de negociacións tendente á consecución do acordo ao que se refire o art. 11 LITSE. En calquera caso, transcorridos catro anos, o órgano deberá decidir se desexa entablar, ou non, as mencionadas

negociacións. En caso de que a resposta sexa negativa, continuaranse aplicando as normas subsidiarias por outro período de catro anos.

O Capítulo III. recolle disposicións comúns aos capítulos anteriores sobre cuestións diversas como o cálculo do número de traballadores afectados, a obrigaón de confidencialidad dos membros da comisión negociadora e do órgano de representación, a protección dos representantes dos traballadores, a capacidade xurídica da comisión negociadora e do órgano de representación, efectos da constitución dunha SE que incumpla os dereitos de implicación ou os prexudique (nese caso, procederase a unha nova negociación). Pola súa banda, o Tit. II regula as disposicións que só resultan aplicables aos centros de traballo e empresas filiales situadas en España das SE. O Tit III regula os procedementos xudiciais, atribuíndolle a competencia judicial, sobre as cuestións que se susciten en relación con esta lei, aos órganos xurisdiccionais da orde social, excepto as pretensións sobre a imputación das sancións administrativas e as atribuídas á orde civil en relación coa posición e actuación dos traballadores que participen no órgano de decisión e control da SE. Todo iso sen prexuízo, do dereito das partes a acudir a procedementos de solución extraxudicial de conflitos.

Como podemos ver, polo ata aquí exposto, a presente Lei trata de evitar que a constitución dunha Sociedade Anónima Europea/Sociedade Cooperativa Europea, supoña a redución, ou desaparición, dos sistemas de participación dos traballadores previos á creación de devandita sociedade europea (SE). Neste sentido, a Directiva 2001/86/CE, declara de forma expresa que “os dereitos dos traballadores existentes con anterioridade á constitución das SE representan tamén un punto de partida para a configuración do seu dereito á implicación na SE (principio antes-despois)”. O establecemento destes dereitos farase basicamente mediante negociación entre os representantes dos traballadores afectados e os órganos competentes das sociedades que participen directamente na constitución daquela. No caso de que a negociación fracase, entrarán en xogo as disposicións subsidiarias que forzan a constitución un órgano de representación con facultades de información e consulta, e en determinados casos a articular un sistema de participación equivalente ao existente nas sociedades participantes. A consecuencia xurídica de non observar estas previsións normativas será a imposibilidade de inscribir a SE en cuestión.

Cooperativismo e Economía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 111-118

A REGULACIÓN EN CASTELA-A MANCHA SOBRE OS PROCEDEMENTOS DE ARBITRAXE, CONCILIACIÓN E MEDIACIÓN NO ÁMBITO DA ECONOMÍA SOCIAL

María Luisa CABELLO LÓPEZ

1.- Introducción.

A Lei 20/2002, de 14 de novembro, de Cooperativas de Castela-A Mancha (Diario Oficial de Castela-A Mancha de 25 de novembro), dispón no apartado primeiro de seu artigo 144 que “os conflitos que xurdan entre socios e a cooperativa á que pertencen, entre varias cooperativas, entre a cooperativa ou cooperativas e a entidade asociativa na que se integren, así como entre as federacións de cooperativas, poderán ser sometidos á mediación, á conciliación ou á arbitraje do Consello Rexional de Economía Social de Castela-A Mancha”. A organización e funcionamento deste Consello, creado pola citada Lei como órgano de promoción e difusión do cooperativismo na Comunidade Autónoma, con funcións de carácter consultivo, asesor e de colaboración coa Administración da Xunta de Comunidades de Castela-A Mancha en materia de cooperativas (artigo 143.1), foron regulados polo Decreto 193/2005, de 27 de decembro [Diario Oficial de Castela-A Mancha de 30 de decembro. Sobre o mesmo, *vid.* CABELLO LÓPEZ, M. L., “Regulación do Consello Rexional de Economía Social de Castilla-La Mancha”, *Cooperativismo e Economía Social*, núm. 28 (Curso 2005-2006), páxs. 177 a 183]. Neste Decreto establécese, coma unha das funcións do Consello, a de realizar as funcións de mediación e conciliación, e exercer a arbitraje nas cuestións litixiosas que se produzan en relación coas cooperativas e as sociedades laborais.

Así as cousas, a proposta da Conselleira de Traballo e Emprego, de acordo co Dictame emitido polo Consello Consultivo de Castela-A

Mancha, e previa deliberación do Consello de Goberno, aprobouse o Decreto 72/2006, de 30 de maio, polo que se regulan os “*procedementos de Arbitraje, Conciliación e Mediación, no ámbito da economía social*” (Diario Oficial de Castela-A Mancha de 2 de xuño). Trátase con este Decreto, ó longo de corenta e dous artigos repartidos en cinco capítulos, dunha disposición adicional e dúas disposicións derradeiras, de –empregando as palabras do seu Preámbulo- establecer “*o procedemento para a solicitude e tramitación dos mecanismos de resolución extraxudicial de conflitos*” no ámbito da economía social, “*facilitando ás partes intervinientes unha alternativa á vía xudicial, eficaz y áxil*”.

2.- Disposicións xerais.

De forma similar ó que ocorre no noso Decreto 248/2004, de 14 de outubro, que “*regula os procedementos de conciliación e arbitraje cooperativa*” [Diario Oficial de Galicia de 29 de outubro. Sobre o mesmo, *vid.* BOTANA AGRA, M., “A regulación galega dos procedementos de conciliación e arbitraje cooperativa”, *Cooperativismo e Economía Social*, núm. 27 (Curso 2004-2005), páxs. 193 a 200], o Decreto que nos ocupa comeza tamén, no Capítulo I (“*Disposicións xerais*”) e ó longo de sete artigos, regulando unha serie de cuestións de carácter xeral (inda que xa non faremos referencia á mesma, é obrigatorio apuntar que esta similitude reitérase ó longo de todo o articulado).

Tras poñerse de manifesto que a xestión dos procedementos de arbitraje, conciliación e mediación é competencia do Consello Rexional de Economía Social de Castela-A Mancha, que intervirá a través de Comisión de arbitraje, conciliación e mediación (artigo 1), no artigo 2 delimitáanse as cuestións susceptibles de sometemento a estes procedementos. En concreto, poderán selo as cuestións litixiosas derivadas da actividade cooperativa ou asociativa, sobre materias de libre disposición conforme a dereito, que se formulen entre cooperativas, entre sociedades laborais, entre cooperativas e os seus socios, entre socios dunha cooperativa, entre sociedades laborais e os seus socios, entre socios dunha sociedade laboral, entre unións, federacións e asociacións de cooperativas ou de sociedades laborais, e entre estas e os socios que as forman e, por último, entre unha sociedade cooperativa de segundo ou ulterior grao e os socios das sociedades cooperativas de base, e entre as unións, federacións e asociacións e os socios das sociedades cooperativas membros. Quedarán, sen embargo, excluídas do ámbito de aplicación do Decreto 72/2006: a) as mediacións, conciliacións e arbitrajes laborais; b) as cuestións sobre as que houbo resolución xudicial firme e definitiva; c) as materias sobre as que as partes

no teñan poder de disposición; e d) as cuestións en que, con arreglo ás Leis, deba intervir o Ministerio Fiscal en representación e defensa de aqueles que, por careceren de capacidade de obrar ou de representación legal, non poidan actuar por si mesmos.

Polo que fai á “*lexitimación activa*”, cómpre sinalar que para intervir nos procedementos regulados esíxese acreditar estar en posesión da condición de socio dunha cooperativa ou sociedade laboral castelámanchega ou ter perdida esta condición polos feitos que se someten a arbitraje, conciliación ou mediación, ou ben acreditar a constitución como sociedade cooperativa ou laboral de Castela-A Mancha, ou como asociación destas (artigo 3).

Os principios rectores nos que se basearán procedementos regulados no Decreto 72/2006 serán os de audiencia, contradicción, economía procesal, axilidade, igualdade entre as partes e gratuidade, se ben cada parte deberá satisfacer os gastos efectuados á súa instancia e os que sexan comúns por metade, salvo que as partes acorden outra forma de reparto (artigo 4).

En canto ó cómputo dos prazos, o artigo 5 remite ó establecido na Lei 30/1992, de 26 de novembro, de Réxime Xurídico das Administracións Públicas e do Procedemento Administrativo Común. Como é lóxico, as notificacións da Comisión de arbitraje, conciliación e mediación ou dos árbitros, conciliadores ou mediadores e as comunicacións entre as partes efectuaranse no domicilio sinalado por estas, por calquera medio que garante a recepción auténtica e completa do contido das mesmas. Asemade, as comunicacións entre as partes realizaranse a través da referida Comisión ou, xa nomeados, a través dos árbitros, dos conciliadores ou dos mediadores, non sendo válidas aquelas que se realicen sen a intervención dos mesmos (artigo 6).

Finalmente, o Consello Rexional de Economía Social de Castela-A Mancha confeccionará un Rexistro de persoas físicas que estean no pleno exercicio dos seus dereitos civís e que se estimen idóneas para actuar como árbitros, conciliadores ou mediadores, con experiencia suficiente na materia, procedendo ó nomeamento dos mesmos. Por regra xeral, as propostas, designacións e nomeamentos dos árbitros, conciliadores e mediadores que interveñan nestes procedementos faranse de entre as persoas incluídas neste Rexistro. Obviamente, cando a cuestión litixiosa sexa sometida a arbitraje de dereito, os árbitros serán avogados en exercicio, salvo acordo expreso en contrario (artigo 7).

3.- A Comisión de arbitraje, conciliación e mediación.

Para xestionar e exercer as funcións que na materia que nos ocupa ten atribuídas o Consello Rexional de Economía Social de Castela-A Mancha créase no seu seo a Comisión de arbitraje, conciliación e mediación, como órgano sen personalidade xurídica ó que se refire o capítulo II do Decreto 72/2006 (artigos 8 a 14).

Tendo como sede a do Consello, esta Comisión, composta por un Presidente, un Vocal e un Secretario, adoptará os acordos por maioría e exercerá as seguintes funcións: a) proceder á designación de árbitros, conciliadores e mediadores, así como resolver as cuestións relativas á súa recusación, substitución e abstención; b) resolver as cuestións que se formulen sobre a interpretación do Decreto que estamos a estudar, con efectos exclusivamente aplicables ó caso particular de que se trate; c) prestar asistencia e apoio na tramitación dos correspondentes procedementos; d) velar polo debido cumprimento das disposicións que rexen os procedementos de arbitraje, conciliación e mediación; e) prestar ó Consello Rexional de Economía Social de Castela-A Mancha o asesoramento e axuda que lle solicite sobre materias relacionadas coas súas funcións de arbitraje, conciliación e mediación; e f) coñecer e decidir sobre aquelas outras cuestións sobre as que sexa competente en virtude de disposicións de rango legal ou regulamentario, ou en virtude dun acordo do Consello Rexional de Economía Social de Castela-A Mancha.

Remata o capítulo, despois de expoñer que se atribúen ó Presidente e ó Secretario, dispoñendo que a Comisión terá que levar un rexistro das resolucións de conciliacións e mediacións e dos laudos que recaian e se dicten nos correspondentes procedementos.

4.- A arbitraje (artigos 15 a 33).

Agás que ambas as partes contendentes acorden expresamente que sexa de dereito, a arbitraje contemplada no Decreto 72/2006 será de equidade. O sometemento a esta pode ser voluntario ou ter carácter obrigatorio para as partes. Segundo o artigo 16 será obrigatorio: a) cando as partes estean obrigadas a elo en virtude dunha norma legal ou en razón do establecido nos Estatutos sociais ou no regulamento de réxime interno da entidade de que se trate; b) cando, xurdidas discrepancias entre as partes, todas elas acorden someterse á arbitraje da Comisión; e c) cando intentada a conciliación ou a mediación, esta finalizase sen avinza e as partes decidan, de mutuo acordo, o sometemento da cuestión á arbitraje. Pola súa banda, cando a arbitraje sexa voluntaria, é importante ter en conta que a

disconformidade dunha das partes determinará o arquivo das actuacións previa resolución da Comisión. En todo caso, o sometemento a arbitraje require a suscripción do correspondente convenio arbitral.

O procedemento iniciarase coa presentación dunha solicitude escrita, dirixida ó presidente da Comisión de arbitraje, conciliación e mediación, na que como mínimo se fará constar: a) os datos identificativos do demandante e do demandado; b) unha referencia á cláusula compromisoria ou ó convenio arbitral; c) unha sucinta exposición da relación xurídica da que derive a cuestión litixiosa; d) a petición expresa de sometemento da cuestión litixiosa a arbitraje, indicando se se trata dunha arbitraje de equidade ou de dereito; e) un relato conciso das pretensións do demandante indicando os feitos e os fundamentos de dereito nos que se basean; e f) de ser o caso, a proposta de designación de árbitro ou árbitros. Á solicitude poderanse xuntar os documentos que se consideren necesarios e a proposta das probas que se estimen axeitadas ás pretensións do solicitante.

Admitida a trámite, a Comisión de arbitraje, conciliación e mediación dará traslado ó demandado para que nun prazo non superior a oito días alegue por escrito o que estime procedente ós seus intereses. No escrito de contestación o demandado pode facer a proposta de designación de árbitro ou árbitros, así como a das probas que considere convenientes ás súas pretensións.

Se houberse acordo das partes, a Comisión de arbitraje, conciliación e mediación designará ós árbitros no número e persoas propostas, de entre os comprendidos no Rexistro de árbitros, conciliadores e mediadores. Se, polo contrario, non existise acordo, a Comisión decidirá a designación do árbitro ou árbitros que estime adecuados, tendo que nomear tamén a árbitros suplentes no número que considere necesario, que poderán ser propostos polas partes contendentes de entre os comprendidos no referido rexistro, substituíndo ós árbitros titulares nos casos de incapacidade, falecemento, enfermidade, imposibilidade ou renuncia. Unha vez designados os árbitros terán que prestar a súa aceptación, que implicará cumprir coa debida dilixencia o cargo, incorrendo en responsabilidade polos danos e prexuízos ocasionados por mala fe, temeridade ou dolo.

Por regra xeral, a arbitraje será tramitada e resolta por un único árbitro. Se as partes instasen de común acordo a intervención dun colexio arbitral, este estará composto por tres árbitros, actuando como Presidente do mesmo o árbitro que con tal condición sexa designado pola Comisión de arbitraje, conciliación e mediación. Obviamente, calquera árbitro poderá ser recusado

se concorren nel causas xustificadas que poidan afectar á súa imparcialidade ou independencia.

Trala aceptación do cargo e recibida a documentación que ata ese momento conste no expediente, o árbitro citará ás partes para que comparezan co obxecto de fixar os termos da cuestión litixiosa, podendo, a instancia de calquera delas, adoptar as medidas cautelares que estime necesarias. Neste caso, poderá esixirse caución suficiente ó solicitante.

No caso de que as partes contendentes non fixeran a proposta das probas de que intentan valerse nos escritos de solicitude de arbitraje ou no escrito de contestación á solicitude, os árbitros poderán abrir un período de proposta de probas, decidindo sobre a súa admisibilidade, pertinencia e utilidade, así como sobre a súa práctica e valoración.

Rematado o período de probas, os árbitros citarán ás partes para a celebración dunha vista co fin de que presenten nela as súas conclusións. Excepcionalmente, e unha vez realizada a vista, os árbitros poderán ordenar a realización daquelas probas que estimen necesarias, motivando as razóns polas que deban practicarse. Ha de terse en conta que os árbitros ordenarán o procedemento con liberdade para practicar cantas dilixencias consideren necesarias, inda que non lles foran solicitadas polas partes, impulsando o mesmo co fin de axilizar o paso dunha fase a outra, e podendo fixar prazos non contemplados previamente.

O procedemento finalizará: a) por laudo arbitral; b) por laudo por acordo das partes nos termos establecidos na normativa estatal; c) por desistencia de todas as partes contendentes; d) por imposibilidade manifesta de proseguir o procedemento; e e) por calquera outro modo de finalización admitido pola lexislación arbitral.

Centrándonos no laudo arbitral (artigos 28 a 33), cómpre sinalar que o prazo para dictalo non será superior a tres meses dende a aceptación da designación polos árbitros, prazo este que poderá ser prorrogado pola Comisión de arbitraje, conciliación e mediación por un prazo non superior a un mes. O laudo dictarase por escrito e será motivado salvo que se acorde outra cousa (o laudo dictado en arbitraje de dereito será sempre motivado). En caso de colexio arbitral, o laudo decidirse por maioría de votos, dirimindo os empates o voto do Presidente.

O laudo será notificado ás partes pola Secretaría da Comisión de arbitraje, conciliación e mediación, dispoñendo éstas dun prazo de cinco

días para instar correccións, aclaracións ou complementos do mesmo. O laudo poderá presentarse a protocolización a iniciativa do árbitro ou cando llo pida calquera das partes contendentes. Sendo eficaz dende a súa notificación ás partes contendentes, anulable exclusivamente nos casos previstos na normativa estatal en materia de arbitraje, o laudo arbitral firme producirá efectos de cousa xulgada, podendo procederse á súa execución forzosa.

5.- A conciliación (artigos 34 a 40).

As mesmas cuestións que poden ser sometidas a arbitraje poden ser obxecto de conciliación, ben de forma voluntariamente consentida polas partes contendentes, ben de maneira obrigatoria para elas cando así se estableza por unha norma legal ou estatutaria. Sexa como for, o certo é que o procedemento iniciárase coa presentación dunha solicitude escrita dirixida ó Presidente da Comisión de arbitraje, conciliación e mediación. Admitida a trámite, darase traslado da mesma á outra parte co fin de que manifieste ou alegue por escrito o que estime procedente ós seus intereses, así como as probas das que intente valerse. A Comisión de arbitraje, conciliación e mediación designará ó conciliador, designación esta que será notificada ás partes para a súa aceptación expresa. De non producirse esta, a Comisión poderá proceder, por unha soa vez, á designación dun novo conciliador ou, no caso de que non acepten esta nova designación, a ter por desistidas ás partes da conciliación.

O acto de conciliación, que non será público, será dirixido polo conciliador, dándolle ás partes a oportunidade de expor e fixar as súas respectivas posicións. Poderá o acto rematar con avinza ou sen avinza das partes sobre a solución da cuestión litixiosa. De non acadarse a avinza, o conciliador fará unha proposta de resolución do conflito motivada e por escrito, sendo notificada ás partes, que a aceptarán ou rexeitarán. En caso de que a proposta non sexa aceptada, as partes poden expresar a súa vontade de someter a cuestión litixiosa ó procedemento de arbitraje.

Calquera que sexa o resultado do acto de conciliación, o conciliador levantará acta na que deberán constar, polo menos, os datos do conciliador e das partes, un resumo das pretensións e alegacións, o resultado do acto de conciliación, o contido, no seu caso, da resolución de conciliación, e a aceptación da acta, coas sinaturas das partes intervinientes e do conciliador. Obviamente, as resolucións e acordos de conciliación serán eficaces dende a súa notificación e aceptación polas partes contendentes.

6.- A mediación (artigos 41 e 42).

A mediación consistirá na intervención da Comisión de arbitraje, conciliación e mediación para a aproximación das distintas posturas das partes en conflito. Aplicaráselle a esta as mesmas normas que á conciliación se ben a solicitude non conterà unha petición de proposta de resolución.

7.- Aplicación supletoria da Lei 60/2003.

Sen prexuízo do xa referido, coa intención de completar cando sexa necesario a regulación contida no Decreto 72/2006, a súa única disposición adicional sinala que en todo o non previsto no mesmo será de aplicación a Lei 60/2003, de 23 de decembro, de Arbitraje, ou a norma que a substitúa, así como as demais disposicións legais de carácter xeral que rixan en materia de arbitraje, conciliación e mediación no Dereito privado.

8.- Conclusión final.

Como podemos ver, trátase dun Decreto, o analizado, que debe ser valorado moi positivamente na medida en que permite, coas suficientes garantías de obxectividade e seguridade, á par que de forma claramente eficaz e áxil, a resolución extraxudicial de conflitos que xorden no ámbito da economía social da Comunidade Autónoma de Castela-A Mancha. Con este Decreto, dito sexa de paso, esta Comunidade Autónoma equipárase plenamente a outras que tamén regularon, algunhas de forma sorprendentemente similar, esta materia: Euskadi no ano 1989 [*cf.* o Anuncio do Consello Superior de Cooperativas de Euskadi de 19 de abril de 1989 (Boletín Oficial do País Vasco de 11 de maio de 1989), que establece o “*Regulamento de Arbitraje Cooperativo*”]; Cataluña no 1993 [*cf.* o Decreto 177/1983, de 13 de xullo (Diario Oficial da Generalitat de Cataluña de 28 de xullo de 1993), polo que se aproba o “*Regulamento de Arbitraje*”]; Extremadura no 2000 [*cf.* o Decreto 245/2000, de 5 de decembro (Diario Oficial de Extremadura de 12 de decembro de 2000; rectificación no de 26 de decembro do mesmo ano), polo que se aproba o “*Regulamento de Arbitraje, Conciliación e Mediación Cooperativos*”]; e, finalmente, Galicia no ano 2004 (*cf.* o xa citado Decreto 248/2004, que “*regula os procedementos de conciliación e arbitraje cooperativa*”).

Cooperativismo e Economía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 119-125

UNHA APROXIMACIÓN Á LEI 12/2006, DO 1 DE DECEMBRO, DE FUNDACIÓNS DE INTERESE GALEGO

M.^a Jesús RODRÍGUEZ MÍGUEZ

1.- Presentación.

A promulgación dunha nova lei de fundacións de interese galego constitúe un fito fundamental para o desenvolvemento do denominado “Terceiro sector”, que ben merece un comentario, aínda que este sexa nesta ocasión necesariamente breve. A importante labor desenvolvida pola fundación no ámbito da economía social facía, sen dúbida, imprescindible actualizar a súa regulación positiva a unha realidade dinámica e en constante evolución, máxime cando a propia lexislación estatal mudara tamén recentemente.

O artigo 34.1 da Constitución Española reconece “o dereito de fundación para fins de interese xeral, de acordo coa lei”. Pola súa banda o Estatuto de autonomía da Comunidade Autónoma de Galicia, aprobado pola Lei Orgánica 1/1981, do 6 de abril, no seu artigo 27,26 confírelle a competencia exclusiva á Xunta de Galicia en materia de fundacións de interese galego.

Esta previsión constitucional e autonómica materializouse cando o lexislador galego decidiu - adiantándose á meirande parte das lexislacións autonómicas coa excepción da Lei 1/1982, do 3 de marzo, das fundacións privadas de Cataluña, actualmente derogada pola Lei 5/2001, do 2 de maio de Fundacións - exercer dita competencia mediante a promulgación da Lei 7/1983, do 22 de xuño, de réxime das fundacións de interese galego (modificada pola Lei 11/1991, do 8 de novembro), e o Decreto 193/1984, do 6 de setembro, sobre o Regulamento de organización e funcionamento do protectorado das fundacións de interese galego, derogado polo vixente

Decreto 248/1992, do 18 de xuño, polo que se aproba o Regulamento de organización e funcionamento do protectorado das fundacións de interese galego.

Transcorridos máis de vinte anos dende a aprobación da citada Lei galega, o 19 de xaneiro do presente 2007 entrou en vigor a Lei 12/2006, do 1 de decembro, de Fundacións de Interese Galego [DOG núm. 242, do 19 de decembro], que ten como obxectivo, como recolle a súa Exposición de Motivos, “dotar á nosa comunidade autónoma dun texto normativo actualizado, que se adapte á realidade e á actualidade do fenómeno fundacional, como consecuencia da súa crecente importancia e da súa actuación en múltiples áreas de actividade”.

A ineludible necesidade de actualizar a nosa lexislación nesta materia supón, en último termo, dar resposta ás lexítimas aspiracións e demandas formuladas polas propias fundacións, encamiñadas a simplificar, flexibilizar e reducir o intervencionismo dos poderes públicos no funcionamento das mesmas, respectando a súa autonomía, os fins de interese xeral para os cales se constituíron, sen prexuízo do exercicio das funcións de control e tutela que corresponde exercer a Administración sobre as mesmas en aquilo que lles resulte imprescindible.

Para iso, o lexislador opta, entre outras medidas, pola simplificación dos trámites administrativos, o incremento da capacidade autoorganizativa do padroado, a redución dos actos de control do protectorado, a unificación do rexistro, e a creación dun órgano de carácter consultivo o Consello Superior de Fundacións de Galicia.

Fronte aos vinte e catro artigos do texto derogado, a nova lei contén sesenta e tres artigos, estruturados en dez capítulos, que xunto con catro disposicións adicionais, unha disposición transitoria, unha disposición derogatoria e dúas disposicións derradeiras, conforman un texto que pretende converterse nunha ferramenta útil que permita non só regular as actividades das fundacións declaradas de interese galego existentes, senón facilitar o seu desenrolo e potenciar o fenómeno fundacional como canle de expresión da iniciativa privada en prol da consecución de fins de interese xeral.

2.- Principais modificacións.

Ao abordar a regulación substantiva e procedimental das fundacións de interese galego, a nova Lei presenta como principais modificacións a destacar as seguintes:

En canto ó ámbito de aplicación, a Lei derogada consideraba fundacións de interese galego, tanto as domiciliadas en Galicia - con independencia de onde desenvolveran as súas principais actividades - coma as que desenvolveran as súas principais actividades en Galicia - con independencia do lugar onde estivesen domiciliadas -, feito este que xeraba conflitos de leis con outras comunidades.

Agora a nova Lei galega de fundacións, de conformidade cos preceptos de aplicación xeral da estatal Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, define as fundacións de interese galego como “aquelas organizacións constituídas sen fin de lucro que, por vontade dos seus creadores, teñan afectado de modo duradeiro o seu patrimonio á realización de fins de interese xeral para Galicia e desenvolvan principalmente as súas actividades e teñan o seu domicilio no territorio da comunidade autónoma” (art. 2).

En consonancia coa Lei estatal establécese que poderán constituír fundacións as persoas físicas e as persoas xurídicas, declarándose expresamente que estas últimas poden ser tanto públicas como privadas, requirindo no caso das persoas físicas, capacidade para dispoñer gratuitamente, *inter vivos* ou *mortis causa*, dos bens e dos dereitos nos que consista a dotación, e no caso das persoas xurídicas de índole asociativa, o acordo expreso do órgano competente para dispoñer gratuitamente dos seus bens, consonte os seus estatutos ou a lexislación que lles sexa aplicable. As de carácter institucional deberán contar co acordo expreso do seu órgano reitor, e as persoas xurídico-públicas terán capacidade para constituír fundacións, agás que as súas normas reguladoras establezan o contrario (art.9).

Respecto da vontade de constituílas se precisa que se poderá constituír por actos *inter vivos* (mediante escritura pública co contido determinado legalmente) ou *mortis causa* (impoñéndose a forma testamentaria cos mesmo requisitos legais e precisando que será outorgada polo testamenteiro e, no seu defecto, polos herdeiros testamentarios, e no caso de estes non existiren ou de contraviren esta obriga, a escritura será outorgada polo protectorado, logo de autorización xudicial).

As fundacións así constituídas terán personalidade xurídica desde a inscrición da escritura pública de constitución no Rexistro de Fundacións de Interese Galego da Comunidade Autónoma de Galicia, inscrición que só poderá ser denegada, - mediante resolución motivada -, cando a escritura de constitución non se axuste ás prescricións da Lei.

En canto a dotación patrimonial, - adecuada e suficiente para o cumprimento dos fins fundacionais -, establececese a presunción de suficiencia nun mínimo de 30.000 €, pero permitíndose un valor inferior cando poida xustificar mediante a presentación do primeiro programa de actuación, xunto cun estudo económico que acredite a súa viabilidade coa utilización exclusiva dos devanditos recursos (art.13).

En canto ao órgano de goberno e de representación da fundación - agora obrigatoriamente denominado “Padroado” -, terá carácter colexiado e estará integrado por un mínimo de tres membros. Contará cun presidente, que deberá ser un membro do propio padroado, e un secretario, que poderá ser ou non membro do mesmo. O desempeño do cargo de membro do padroado considerase persoal e sen posibilidade de delegación, pero permítese como novidade que no caso de que o membro do padroado o sexa por razón do cargo que ocupe, poda actuar no seu nome a persoa á que legalmente lle corresponda a súa substitución (art.15-16).

Fanse menos restritivas as facultades que pode delegar o padroado nun ou máis dos seus membros con funcións mancomunadas, solidarias ou colexiadas segundo se determinen.

En canto a gratuidade do cargo de patrón, e con independencia do dereito a ser resarcidos dos gastos debidamente xustificadas que o cargo lles ocasione no exercicio das súas funcións, establececese que, agás que a persoa fundadora dispuxese o contrario, o padroado, coa única obriga de información ó protectorado, poderalles fixar unha retribución adecuada a aqueles membros que lle presten á fundación servizos distintos dos que implica o desempeño das funcións que lles corresponden como membros do padroado (art. 23).

O patrimonio da fundación está formado por todos os bens, dereitos e obrigas susceptibles de valoración económica que integren a dotación, así como por aqueles que adquira a fundación con posterioridade á súa constitución, aféctense ou non á dotación (art. 26).

Os bens ou os dereitos que integran o patrimonio das fundacións deberán figurar ao seu nome e constar nos seus inventarios. A súa adquisición poderá realizarse a título oneroso ou lucrativo.

O alleamento e o gravame dos bens e dos dereitos que formen parte da dotación ou estean directamente vinculados ao cumprimento dos fins fundacionais, así como aqueles cuxo importe, con independencia do seu obxecto, sexa superior ao 20 por cento do activo da fundación que resulte

do último balance aprobado, non requiriran autorización previa do protectorado, sendo suficiente a súa comunicación (art. 29).

Así mesmo, permítese, sen autorización do protectorado, a aceptación de legados con cargas, ou doazóns onerosas ou remuneratorias e a repudiación de herdanzas, doazóns ou legados sen cargas, limitándose o padroado a ter que comunicalo ao protectorado no prazo máximo dos dez días hábiles seguintes. (art. 30).

O seu financiamento poderá lograrse por calquera medio lícito, cos rendementos que proveñan do seu patrimonio e, de ser o caso, con aquel outros procedentes das axudas, as subvencións, as doazóns, as herdanzas e os legados. Poderán desenvolver actividades económicas cuxo obxecto estea relacionado cos fins fundacionais ou sexan complementarias ou accesorias delas, e ademais, poderán intervir en calquera actividade económica a través da súa participación en sociedades, con certos límites, e co deber de informar o protectorado, a través da memoria anual, da devandita participación. Incluso permítese que obteñan ingresos polas actividades que desenvolvan ou polos servizos que lles presten aos seus beneficiarios (art.33 -34).

O destino dos seus ingresos, - polo menos o 70 por cento das rendas e dos ingresos obtidos, por calquera título ou causa, logo de deducir os gastos realizados para a obtención de tales rendas e ingresos -, deberá ser a realización dos fins fundacionais (art. 35).

Establécese a obriga de auditoria externa das contas anuais cando, durante dous exercicios consecutivos, concorran na data de pechamento delas, polo menos, dúas das seguintes circunstancias: a) Que o total das partidas de activo sexa superior a 2.400.000 euros; b) Que o importe neto do volume anual de ingresos pola actividade propia máis, de ser o caso, o da cifra de negocios da súa actividade mercantil sexa superior a 2.400.000 euros; c) Que o número de traballadores empregados durante o exercicio sexa superior a 50; d) Que o valor das vendas e dos gravames de bens e de dereitos da fundación realizados durante o exercicio económico supere o 50 por cento do valor total do seu patrimonio (art. 37).

As fundacións galegas xa non precisan autorización do protectorado para as súas modificacións estatutarias, transformación, agregación, fusión, escisión ou extinción, sendo suficiente a súa comunicación ao mesmo, que só se poderá opor por razóns de legalidade (art. 41 e ss).

Ademais, as autorizacións que, de acordo coa lei, lle corresponde efectuar ao protectorado entenderanse concedidas, por silencio positivo, de

non se recibir resolución expresa no prazo dun mes, contado desde a presentación da solicitude.

O protectorado convertese así no órgano administrativo de asesoramento, apoio técnico e control das fundacións, que velará polo exercicio correcto do dereito de fundación e pola legalidade da súa constitución e funcionamento, reducindo considerablemente o seu antigo papel fiscalizador con carácter previo, da actuación destas entidades. A substitución do control previo por mecanismo máis modernos de control a posteriori vai redundar na áxil actuacións destas institución, que tan importante papel desenvolven en numerosos eidos da nosa sociedade.

Unifícase para toda a Comunidade Autónoma de Galicia o Rexistro de Fundacións de Interese Galego, fronte aos diversos rexistros existentes con anterioridade, en función da clasificación da respectiva fundación, e crease o Consello Superior de Fundacións de Galicia, como órgano de carácter consultivo e coa finalidade de asesorar, informar e ditaminar sobre as disposicións que afecten as fundacións de interese galego, así como de formular propostas e planificar actuacións necesarias para promover e fomentar as devanditas fundacións, que estarán adscritos á Consellería competente en materia de fundacións, que na actualidade é a Consellería de Presidencia, Administracións Públicas e Xustiza.

Establecese, na D. Transitoria única, un prazo de dous anos, contados dende a entrada en vigor desta lei, para que as fundacións xa constituídas adapten os seus estatutos, cando proceda, ao disposto na devandita lei. A non adaptación de estatutos suporá o peche do Rexistro e que non poida obter subvencións ou axudas públicas da Xunta de Galicia, sen prexuízo das responsabilidades nas cales, conforme a lexislación vixente, puidese incurrir.

3.- Valoración final.

O novo texto responde á clara intención de apoiar as iniciativas fundacionais, recoñecéndolles maior liberdade aos seus xestores, reducindo, basicamente, a labor do protectorado a funcións de asesoramento técnico, e apoio, substituíndo os controis previos por controis a posteriori, o que contribuirá a súa eficacia e redundará na súa áxil xestión.

Nesta liña resulta de especial intereses a potenciación da labor de asesoramento que vai ter que desenvolver o protectorado, o que é fundamental para a boa marcha de numerosas fundacións que levan a cabo unha meritoria labor pero que non dispoñen de recursos suficientes para

dispor de persoal técnico e asesor suficiente, ao se concentrar na súa labor nas propias actividades de prestación social ou cultural para as que son creadas. Non debemos esquecer que as grandes fundacións, case que sempre vinculadas a importantes institucións públicas ou privadas e mesmo a empresas mercantís que desenvolven unha importante labor social, soen tomar estes recursos das entidades fundadoras.

Non obstante, para que o protectorado poda levar a cabo esta fundamental tarefa debe estar dotado dos recursos humanos e materiais precisos, pois de outro xeito, a norma non cumpriría o seu obxecto principal.



Cooperativismo e Eonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 127-133

**O EXERCICIO DAS COMPETENCIAS
DISCIPLINARIAS NUNHA COOPERATIVA: EXPULSIÓN
DE SOCIO MEMBRO DO CONSELLO RECTOR**

[Anotación á Sentenza da AP de Jaen núm. 26/2006,
de 2 de febreiro (Sección 3ª.)

Ponente: Ilmo. Sr. D. Jesús María Passolas Morales

Xacobo IZQUIERDO ALONSO

1.- Resumo

D. Alfredo demanda na Primeira Instancia á “Cooperativa Agraria San Ginés y San Isidro, SCA”. Os pronunciamentos da Sentenza do Xulgado nesa Primeira Instancia comprenden tres puntos: 1, a declaración de que o órgano competente para a sanción disciplinaria de D. Alfredo na súa condición de tesoureiro é a Asemblea Xeral, por se tratar dun membro do Consello Rector; 2, a declaración da nulidade de pleno dereito de senllos acordos do Consello Rector polos que se comunicaba a incoación de expediente disciplinario contra o demandante e se acordaba a súa expulsión, e elo por ter sido adoptados por un órgano incompetente e non constar acreditada a falta que se lle imputaba a aquél; 3, a condena á Cooperativa demandada a repoñer a D. Alfredo no seu cargo de tesoureiro (e necesariamente como socio) durante o tempo que lle restaba cando foi irregularmente privado do mesmo e expulsado da cooperativa. Por posterior auto aclaratorio incluíriase neste terceiro pronunciamento a expresión “a contar desde la presente resolución”.

A Cooperativa demandada e condenada apelaría a Sentenza do Xulgado alegando incorrecta interpretación das normas xurídicas, incorrecta valoración da actividade probatoria e incorrecta aplicación da carga da proba.

A Sentenza da apelación revoga parcialmente a Resolución da Primeira Instancia no seu pronunciamento primeiro, declarando no seu lugar que o órgano competente para sancionar disciplinariamente ao actor na súa condición de Tesoureiro sería o Consello Rector da Cooperativa, completando o auto aclaratorio engadindo á frase que fixaba no mesmo (“a contar desde la presente resolución”) “firme que sea ésta”.

A argumentación que serve de base aos pronunciamentos sustanciais do Fallo contense no Fundamento de Dereito Primeiro. Neste punto, a Audiencia, despois de examinar o obxecto ou actividade da Cooperativa demandada (principalmente o moído da aceitona para a obtención de aceite, así coma a súa comercialización e demais actividades relacionadas, entre elas as das actividades agrícolas correspondentes) e os requisitos precisos para ser socio da mesma (fundamentalmente ser persoa física titular dunha explotación agrícola, calquera que sexa a titularidade xurídica en virtude da cal ostente aquela), conclúe que a tal Cooperativa non se encadra naquelas denominadas de traballo asociado ás que se refire a Exposición de Motivos da Lei 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (LSCA).

Deseguido, distingue a Audiencia os actos do socio sometidos ao réxime disciplinario (contido no artigo 41 LSCA) daqueles outros actos dos membros do Consello Rector polos que deberán responder fronte a Cooperativa e socios polos prexuízos que causen no exercicio do seu cargo e dos que resulten responsables (contido no artigo 72 LSCA).

Polo que atinxe ao réxime disciplinario, despois de expoñer o que afecta á Sociedade Cooperativa de autos e que figura recollido nos seus Estatutos, o Tribunal conclúe que a facultade disciplinaria é competencia indelegable do Consello Rector con independencia da condición do socio dentro da Cooperativa. Xa que logo, compre distinguir entre o réxime disciplinario e a responsabilidade fronte aos socios, e sen que nos atopemos no caso do artigo 122 da LSCA, previsto para as Cooperativas de Traballo Asociado. A pesar delo, a Resolución recurrida declarou nulo o acordo do Consello Rector por infracción tanto da normativa legal coma o desenvolvemento da mesma a través dos Estatutos sociais.

2.- Anotación

A cuestión principal que salientamos da Sentenza anotada é a relativa á atribución do exercicio da competencia disciplinaria nunha Cooperativa no caso do infractor pertencer ao Consello Rector.

Distínguense pois aquí dous aspectos que interesa non confundir: a atribución da competencia sancionadora fronte a un socio e a posible destitución dun cargo social que, coma ocorre no suposto comentado, ostenta a condición de socio (aínda que é posíbel ostentar a cualidade de membro do Consello Rector sen ser socio: así o artigo 34.2 da LC –Lei 27/1999 de Cooperativas, estatal-, que prevé que “los Estatutos podrán admitir el nombramiento como consejeros de personas cualificadas y expertas que no ostenten la condición de socios”, sempre que non se trate do Presidente ou do Vicepresidente e en número que non exceda dun tercio do total; de forma semellante pronunciase o artigo 44.1 da LCG –Lei 5/1998 de Cooperativas de Galicia-, aínda que coa limitación de ata un 25% dos membros do Consello Rector; a LSCA –a norma aplicable ao presente caso- determina que os membros do Consello Rector serán elixidos de entre os socios pola Asemblea Xeral, admitindo certas excepcións (nalgúns casos membros do comité de empresa, representantes de socios colaboradores...): artigo 58.2 LSCA.

No primeiro aspecto sinalado anteriormente o principio aplicable a esta materia resulta claro: a competencia sancionadora corresponde ao Consello Rector de xeito indelegable. Principio xa recollido na xurisprudenza do Tribunal Supremo, que ten sinalado que na normativa distínguense “en orden a la expulsión de los socios cooperativistas, entre lo que pudiera denominarse con terminología procesal una competencia objetiva, para conocer en primera instancia de dichos expedientes, la cual los citados artículos de la Ley y Reglamento atribuyen específica y exclusivamente al Consejo Rector, y otra funcional, para conocer de los recursos contra las resoluciones dictadas por éste en indicados expedientes, que en los mismos preceptos se confiere al estamento supremo de dichos entes, o sea, a la Asamblea General” (STS, 1ª, 28.05.98, RJ Aranzadi 1988/10365).

Principio recollido tamén na vixente lexislación: así, na LC (artigo 18.3.a) –“la facultad sancionadora es competencia indelegable del Consejo Rector”-, ou na LCG (art. 25.3.a) –“a facultade sancionadora é competencia indelegable do órgano de administración”-.

Na LSCA (artigo 41.3.a) séguese o mesmo principio (que tamén recollen outras normativas autonómicas): “la facultad sancionadora es competencia indelegable del Consejo Rector sin perjuicio de lo establecido en el artículo 122 en relación con las cooperativas de trabajo asociado”. En definitiva, non se admite a posibilidade de que o Organo de administración delegue noutros órganos sociais coma por exemplo nun Conselleiro Delegado. Sen embargo, segundo o dito, na propia LSCA admítese para as

Cooperativas de Traballo Asociado unha importante excepción: nestas cooperativas os Estatutos poderán prever que o Consello Rector poda delegar, nas persoas que determine, que deberán ter encomendadas funcións de dirección ou control na estrutura laboral da empresa cooperativa, a facultade de sancionar aos socios traballadores polas faltas producidas na actividade de prestación do traballo. Sanción que podería ser executiva e impugnarse ante o propio Consello Rector.

Pero sen dúbida aquí non nos atopamos fronte a unha Cooperativa de Traballo Asociado, o que se deduce doadamente da lectura da Sentencia comentada, na que se da cumprida conta do obxecto social da Cooperativa do pleito e dos requirimentos estatutarios para ser socio, manifestándose ademais paladinamente que “dicha Cooperativa no se encuadra en aquelas denominadas de trabajo asociado” (no Fundamento Primeiro; o que se reitera noutro lugar do mesmo Fundamento: “y sin encontrarnos en el supuesto del art. 122 previsto en la muy citada LSCA para las Cooperativas de Trabajo Asociado”).

Ademais, na Sentenza anotada transcribíense literalmente os preceptos estatutarios relativos ao réxime disciplinario da Cooperativa recorrente. A lectura do seu artigo 17 (procedemento disciplinario) resulta craxadora e consonte o dito anteriormente: a facultade disciplinaria é competencia indelegable do Consello Rector, regulamentándose con detalle o procedemento a seguir no suposto da comisión de faltas graves e moi graves.

Cuestións diferentes son a da destitución dos membros do Consello Rector da Cooperativa ou a da esixencia de responsabilidades contraídas polos mesmos: aquí o principio xeral aplicable é que a destitución dun Conselleiro require un acordo do Asemblea Xeral.

Na LSCA, que contén a normativa de que tratamos, determinase que a revogación total ou parcial do Consello Rector deberá constar na orde do día da Asemblea Xeral, agás que a devandita revogación sexa consecuencia do exercicio da acción de responsabilidade, “que se podrá entablar en cualquier momento” (artigo 59.5 LSCA). O acordo de revogación adoptaráse mediante votación segreda e requerirá maioría simple. Pero o Conselleiro que incurra nalguna das prohibicións, incapacidades ou incompatibilidades previstas pola propia lei ou polos estatutos “será destituido conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la presente Ley, si bien el acuerdo adoptado por el Consejo Rector tendrá carácter ejecutivo” (artigo 70.4 LSAC). O precitado artigo 43 da LSCA, trata da baixa obrigatoria dos socios que perdan os requisitos esixidos para selo segundo a

propria LSCA ou os estatutos da Cooperativa. Esta baixa obligatoria “será acordada previa audiencia del interesado, por el Consejo Rector, de oficio, a petición de cualquier socio o del que de dejó de reunir los requisitos para continuar siendo socio”. Pola súa parte, a acción de responsabilidade requirirá acordo adoptado por maioría simple da Asemblea Xeral, sen que sexa necesario a previa inclusión do asunto na orde do día (artigos 59.5 e 73.1 LSCA).

Na LC establécese que se este punto consta na orde do día, abondará co voto favorable de mais da metade dos votos válidamente expresados, sen contar os votos en blanco e mais as abstencións (artigo 28.1 LC). Se non consta na orde do día, será necesaria a maioría do total de votos da Cooperativa, agás que exista unha norma estatutaria que, para casos xustificadas, prevea unha maioría inferior (artigo 35.3 LC). Pero se o membro do Consello Rector atópase afectado por algunha das causas de incapacidade ou incompatibilidade previstas no artigo 41 da LC, será inmediatamente destituído a petición de calqueira socio, abondando logo coa maioría simple (artigos 35.3 e 41 LC). En materia de responsabilidade dos conselleiros, a LC remite ao disposto para os administradores das sociedades anónimas, esixíndose pola mesma LC para o acordo da Asemblea Xeral que decida sobre o exercicio da acción de responsabilidade daqueles a maioría ordinaria; e o dito acordo poderá ser adoptado “aunque no figure en el orden del día” (art. 43, LC: entendemos que a remisión que fai á LSA é en relación ao exercicio da acción social de responsabilidade, non á individual). Pola súa parte, a Lei de sociedades anónimas establece que “el acuerdo de promover la acción o de transigir determinará la destitución de los administradores afectados” (art. 134.2. párr.seg. LSA).

O xeito de regulamentarse esta materia na LCG (artigo 45.4) é semellante só en parte ao da LC: abonda para acordar a destitución do membro de consello con observar un réxime de maiorías pola asemblea xeral, sen que se precise invocar xusta causa ningunha. Pero interesa salientar que aquí se contempla a posibilidade de destitución polo Consello Rector no caso de incapacidade ou incompatibilidade: “o conselleiro incurso en calquera das prohibicións deste artigo será inmediatamente destituído do seu cargo polo consello rector” (artigo 48.3, primeiro inciso LCG). Para o exercicio da acción de responsabilidade esíxese acordo da asemblea xeral adoptado por máis da metade dos votos presentes e representados, aínda que o asunto non conste na orde do día; acordo que “implica a destitución automática dos administradores afectados” (artigo 51.1 e 2 LCG).

En definitiva, no caso contemplado, semella acertada a aquí comentada Sentenza da apelación se a causa de destitución do Tesoureiro fora efectivamente a de ter incurrido éste nalgunha causa de incompatibilidade (por aplicación do artigo 43 da LSCA, ao que remite o artigo 70.4 da mesma LSCA): concurrirían logo no Consello Rector o exercicio da facultade disciplinaria (expulsión do socio) e mais a facultade de destitución dun cargo pola devandita causa de incompatibilidade. Se a causa da destitución fora outra, habería que entender que a competencia de separación do cargo correspondería a Asemblea Xeral da Cooperativa, aínda que as facultades disciplinarias en canto socio seguirían dentro de ámbito de competencia do Consello Rector.

A razón do distinto tratamento para a destitución (competencia do Consello Rector) no caso do artigo 70 LSCA sen dúbida radica en que éste contén unha lista tasada de supostos de incompatibilidades, incapacidades ou prohibicións que operan cun certo automatismo (desempeño de altos cargos ou persoal ao servizo das Administracións Públicas, exercicio de actividades competitivas coas da Cooperativa, menores, incapaces, quebrados e concursados non rehabilitados e outros).

¿Qué podería ocorrer se na expulsión do socio que pertence ao Consello Rector concurrira causa distinta á das sinaladas incompatibilidades? A STS, 1ª, 5.3.1994 (RJ Aranzadi 1994/1665), no seu Fundamento Quinto daba a seguinte resposta á dita cuestión: “el motivo ha de ser estimado, pues la facultad de expulsión que, por faltas muy graves tipificadas en los estatutos, atribuye el artículo 38.1 de la Ley General de Cooperativas [Ley 3/1987 de 2 de abril, hoxe derogada] al Consejo Rector, ha de entenderse referida a los simples socios, que no sean los Vocales del propio Consejo Rector, como se deduce del apartado 2.ª) del artículo 43 de la citada Ley, con arreglo al cual será preceptivo, bajo pena de nulidad, el acuerdo de la Asamblea General para la revocación de los miembros del Consejo, por lo que entrañaría una ostensible contradicción el admitir que el referido consejo pueda acordar la expulsión de la Cooperativa de uno de sus propios Vocales, cuando la remoción (revocación, según la dicción legal) de éste en su referido cargo es competencia única y exclusiva, bajo pena de nulidad, de la Asamblea General. La expresada contradicción podría haber sido obviada, en un correcto proceder de los órganos societarios, si la referida Asamblea hubiera acordado previamente la revocación o remoción de su cargo del vocal afectado, en cuyo caso, reducido éste a la condición de simple socio, el expediente de expulsión correspondería resolverlo exclusivamente al Consejo Rector”.

A LC (artigo 18.5. párr.prim.) situase na mesma liña que a referida STS: “la expulsión de los socios procederá por falta muy grave. Pero si afectase a un cargo social el mismo acuerdo rector podrá incluir la propuesta de cese simultáneo en el desempeño de dicho cargo”. É dicir: o socio administrador non pode ser expulsado directamente polo Consello Rector, o que significa que no sistema da Lei 27/1999 de Cooperativas (lei estatal) precísase sempre un acordo da Asemblea Xeral para a destitución do membro do mencionado Consello (jáinda que sexa por causa de incapacidade ou incompatibilidade! vid. artigos 35.3 e 41.4 da LC). Neste sentido parece mais afortunada a solución legal dada para os casos de incompatibilidade ou incapacidade pola LSCA (ou tamén pola LCG). Aínda que para os demais supostos ao marxe das devanditas situacións o establecido polo artigo 18.5 LC servirá para encher as lagoas legais que se teñan producido neste punto concreto na normativa autonómica.



Cooperativismo e Eonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 135-138

**NULIDADE DO ACORDO DE RENOVACIÓN DOS
VOCAIS DO CONSELLO REITOR DUNHA COOPERATIVA
CANDO SE LLE NEGA A UN SOCIO CANDIDATO
O ENDEREZO DOS OUTROS SOCIOS**

Isabel SÁNCHEZ CABANELAS

A sentenza do Tribunal Supremo número 344/2006 (Sá do Civil, Sección 1ª), de 30 de marzo, RJ2006/2128 declara que non procede o recurso de casación formalizado pola Cooperativa Valenciana del Campo Unión Cristiana, contra a sentenza que pronunciou a Audiencia Provincial de Valencia, en data 29 de xullo de 1998 na que se confirma o pronunciamento do Xuzgado de Primeira Instancia núm. 1 de Sueca, relativo á nulidade do acordo de renovación regulamentaria dos cargos de Secretario, Vocal 1º, 3º, 4º e 5º do Consello Reitor.

O recurso de casación que deu orixe á sentenza 344/2006 do Tribunal Supremo, de 30 de marzo, trae a sua causa no xuízo de menor cuantía promovido por D. Luís Pablo, socio e interesado en participar no proceso electoral para designar determinados membros do Consello Reitor. D. Luís Pablo na demanda formulada contra a Cooperativa Valenciana del Campo Unión Cristiana solicita que se declare a nulidade da Asemblea Xeral da Cooperativa Valenciana del Campo Unión Cristiana, de 29 de marzo de 1993, ademáis solicita que se declare a nulidade das votacións realizadas para a renovación de parte do Consello Reitor, e o seu resultado, celebradas o día 30 de marzo de 1993.

O Xuzgado número un de Primeira Instancia de Sueca dictou sentenza o 9 de setembro de 1997, no fallo estima parcialmente a demanda interposta por D. Luís Pablo declarando a nulidade dos acordos adoptados na Asemblea de 29 de marzo de 1993, prorrogada ó 30 do mesmo mes e ano, concernientes á renovación regulamentaria dos cargos de Secretario, Vocal

1º, Vocal 3º, Vocal 4º e Vocal 5º do Consello Reitor, así como os acordos relativos á aprobación do Título 1º a)- artigos A), B), C) e D), para a súa inclusión nos Estatutos Sociais, a continuación do Título primeiro, sobre regulación da Sección Hortofrutícola para regular a organización de produtores de cítricos (O.P.C.) como un subsector da O.P.H.F. e á renovación do contrato de auditoría externa para os exercicios 1992-1993 a 1994-95.

A sentenza de 9 de setembro de 1997 do Xuzgado de Primeira Instancia número un de Sueca foi recurrida en apelación ante a Audiencia Provincial de Valencia pola Cooperativa Valenciana del Campo Unión Cristiana. A Audiencia Provincial de Valencia pronunciou sentenza o 29 de xullo de 1998, na sentenza estimouse parcialmente o recurso de apelación interposto pola Cooperativa contra a sentenza de data 9 de setembro de 1997, revocándose parcialmente a citada sentenza nos pronunciamentos relativos á nulidade do acordo de aprobación do Título 1 a)- artigos A9, B9, C9 e D, para a súa inclusión nos Estatutos sociais a continuación do Título 1º sobre regulación da Sección Hortofrutícola, para regular a organización dos produtores de cítricos (O.P.C.) como subsector da O.P.H.F. e a nulidade do acordo de renovación do contrato ca auditoría externa para os exercicios 1992-93 a 1994-95; declarando a validez dos mesmos; a Audiencia pola contra confirma o pronunciamento de instancia relativo á nulidade do acordo de renovación regulamentaria dos cargos de Secretario, Vocal 1º, Vocal 3º, Vocal 4º e Vocal 5º do Consello Reitor. Contra esta sentenza dictada en apelación, a Cooperativa formalizou recurso de casación, baseado nun só motivo.

No único motivo do recurso de casación a Cooperativa maniféstase en disconformidade coa decisión da Audiencia Provincial que decretou nulo o Acordo adoptado na Asemblea de 29 de marzo de 1993 prorrogada ó 30 do mesmo mes, no relativo á renovación regulamentaria dos cargos de Secretario, Vocal 1º, 3º, 4º e 5º do Consello Reitor.

A Audiencia fundamentaba o seu fallo acordando a nulidade do acordo de renovación dos cargos do Consello Reitor nos seguintes feitos:

Primeiro.- Denegación ó socio demandante da información sobor do domicilio dos outros socios da cooperativa.

O socio demandante, D. Luís Pablo, como interesado en concurrir ó proceso electoral, solicitou que se lle facilitase o listado de socios e os seus domicilios, a esta solicitude o Xerente da Cooperativa resposta que a lista dos socios está a súa disposición, pero que non se lle facilitan os domicilios

dos mesmos para protexer a súa intimidade persoal. A Audiencia entende na súa sentenza que esta negativa supón unha infracción dos artigos 35 a 36-1 de Ley General de Cooperativas (Ley 3/1987), en relación co artigo 90-I A), 90-2 e 11-2, xa que o dereito de información do socio non se limita a coñecer a identidade dos socios da Cooperativa, senón que tamén ten dereito a coñecer o seu domicilio. O domicilio terá que constar no Libro Rexistro de Socios, e non pode existir traba algunha para acceder a él. O feito de que no caso que nos ocupa D. Luís Pablo, fose privado de ese dereito motiva, segundo a Audiencia Provincial, a nulidade do posterior acordo de renovación regulamentaria dos cargos de Secretario, Vocal 1º, Vocal 3º, Vocal 4º e Vocal 5º do Consello Reitor.

Segundo.- Nulidade da convocatoria da Asemblea por non indicar a hora de apertura e peche da mesa electoral.

Asemade entende a Audiencia que procede declarar a nulidade da convocatoria para a renovación dos cargos do Consello Reitor por terse infrinxido o artigo 54 dos Estatutos, normas reguladoras das eleccións, punto 8, en relación cos artigos 37.2 e 56.2 da Ley Valenciana e Estatal, respectivamente, de cooperativa, xa que a convocatoria debe conter a indicación da hora de apertura e peche da mesa electoral, xerándose unha inseguridade xurídica cando se delega na Asamblea o xeito en que se inicie o proceso electoral.

Terceiro.- Votación de socios que non asistiron á Asemblea.

Por último, a Audiencia entenden que o proceso adolece ademáis dun vicio esencial de procedemento xa que se permitiu votar o día 30 a socios que non asistiron á reunión do día 29 contravindo o contido do artigo 33.1 da Ley Valenciana de Cooperativas, xa que debe confeccionarse un listado de socios asistentes, que son os únicos lexitimados para exercer o dereito de voto.

Os tres motivos anteriormente expostos levan á Audiencia a confirmar a decisión do Xuíz de Primeira Instancia sobre a nulidade do acordo de renovación de cargos do Consello Reitor.

Por último, recurrido en casación o fallo da Audiencia, o Alto Tribunal se pronuncia afirmando que non procede o motivo de casación, xa que a normativa xeral de cooperativas non prohibe expresamente coñecer o domicilio dos socios, ó constar no Libro dos Socios, podendo engadir que asemade tampouco se acreditou, no procedemento, como feito probado a expresa prohibición dos interesados de dar a coñecer os datos dos seus domicilios ós socios aspirantes a ocupar cargos no Consello Reitor.

Polo exposto o Tribunal Supremo falla que non procede o recurso de casación formalizado pola Cooperativa Valenciana del Campo Unión Cristiana contra a sentenza que pronunciou a Audiencia Provincial de Valencia o 29 de xullo de 1998.

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 139-141

DEVOLUCIÓN DAS ACHEGAS POR BAIXA VOLUNTARIA XUSTIFICADA NUNHA COOPERATIVA DE VIVENDAS

Isabel SÁNCHEZ CABANELAS

A sentenza da Audiencia Provincial de Burgos, número 299/2006 (Sección 3ª), de 22 de xuño, trae a súa causa no xuízo ordinario número 201/05, do Xuzgado de Primeira Instancia número 4 de Burgos, relativo a unha reclamación de cantidade. O xuízo ordinario foi promovido por D. Rogelio e Dª Melisa contra a cooperativa de vivendas “Sociedade Cooperativa Sierrazul”.

Os demandantes eran socios da cooperativa de vivendas Sierrazul, na súa condición de socios tiñan aportado para a obtención dunha vivenda na promoción “Jardín de Ubierna II” en Quintanilla Vivar a cantidade de 24.040,48 euros. O 16 de febreiro de 2004 causan baixa na cooperativa e solicitan a devolución das cantidades aportadas, a cooperativa non devolve voluntariamente as cantidades aportadas razón pola que interpoñen demanda en xuízo ordinario por reclamación de cantidade contra a cooperativa Sierrazul. O xuízo ordinario número 201/2006 remata ca sentenza de data 16 de febreiro de 2006 na que se estima parcialmente a demanda presentada por D. Rogelio e Dª Melisa contra a Cooperativa de Vivendas Sierrazul pois declara que os demandantes causaron baixa como socios cooperativistas o 16 de febreiro de 2004, calificando a baixa como baixa voluntaria xustificada, pola contra desestima a pretensión de que se condene á cooperativa a reintegrar as aportacións desembolsadas polo actor, xa que o xulgado entende que o demandante non acreditou que a vacante deixada por él tivera sido cuberta por outra persoa que asumise a condición de socio cós mesmos dereitos e obrigas. É polo tanto a falla de proba do demandante o que leva ó Xulgado a pronunciarse en senso

contrario ós seus intereses. Os fundamentos xurídicos do referido fallo atópanse nos artigos 89.5 da Lei 27/1999 Xeral de Cooperativas e no artigo 118.6 da Lei de Cooperativas de Castela e León 4/2002 de abril, os citados textos legais exixirían ó demandante e non á cooperativa a proba de que a vacante deixada na sociedade foi cuberta por outro socio cós mesmos dereitos e obrigas.

A decisión do xuíz de instancia é recurrida por D. Rogelio e D^a Melisa alegando no seu escrito de apelación que a carga da proba corresponde á cooperativa, é dicir, que corresponde á demandada probar que tódolos socios que entraron na Cooperativa Sierrazul, despois de causar baixa D. Rogelio e D^a Melisa optaron por outra promoción e que non hai ningún que substituíra ós demandantes nos seus dereitos e obrigas.

En resposta ó escrito de apelación a Audiencia Provincial de Burgos dicta a sentenza número 299/2006, de 22 de xuño, na sentenza se estima o recurso de apelación parcialmente ó entender que o apelante ten dereito a que se lle devolvan as aportacións ó capital no momento en que outro socio entre a formar parte da promoción concreta “Jardín Ubierna II” á que pertencía o apelante, reconece asemade que a carga da proba deste presuposto de feito recae sobor do actor pero estima que en todo caso a cooperativa debe devolver as achegas ó socio no prazo improrrogable de 5 anos dende que D. Rogelio e D^a Melisa causaron baixa na cooperativa.

Fundamentando o seu fallo a Audiencia entende que o artigo 89.5 da Lei Xeral de Cooperativas de 1999 dentro da sección adicada ás cooperativas de vivendas, establece que “as cantidades ás que se refire o parágrafo anterior, así como as achegas do socio ó capital social, deberán reembolsarse a este no momento no que sexa substituído nos seus dereitos e obrigas por outro socio”. No mesmo senso, se expresa o artigo 118.6 da Lei de Cooperativas de Castela e León de 2002 e o artigo 55.5 dos Estatutos da cooperativa demandada.

Entende a Audiencia que a xurisprudencia sostén, á hora de interpretar a acción de reembolso de achegas exercida por quen foi socio e causou baixa na cooperativa, que o prazo de reembolso que se lle concede á sociedade é un beneficio para evitar a descapitalización que se tería producido se a cooperativa tivese que restituir de inmediato ás achegas. Neste senso se pronuncian as sentencias do Tribunal Supremo de 12 de abril de 1994 e 22 de novembro de 1999.

Asemade entende a Audiencia que a cantidade achegada foi para participar nunha promoción de vivendas específica, denominada “Jardín de

Ubierna II”, polo que non é suficiente que o socio que causou baixa acredite que hai novos socios na cooperativa incorporados despois da referida baixa, senón que é necesario que o actor acredite que o novo socio entrou a formar parte da promoción concreta “Jardín de Ubierna II”. Polo tanto, é presuposto necesario para o éxito da acción de reembolso que se recolle no artigo 89.5 da Lei Xeral de Cooperativas, que o socio saliente acredite que foi substituído nos seus dereitos e obrigas polo socio entrante acudindo ó dereito de información e de obtención de copias que se lle recoñece nos artigos 16 da Lei Xeral de Cooperativas e no artigo 11 dos estatutos sociais. Pese as afirmacións aquí verquidas, a falla de proba polo actor non implica que a cooperativa deixe de estar obrigada ó reembolso das achegas, esa obriga persiste no tempo, de feito, a cooperativa deberá devolver as achegas no momento que se produza a substitución dun socio por outro, e en todo caso, no prazo xeral de cinco anos, dende a data da baixa tal e como establece o artigo 51.4 da Lei Xeral de Cooperativas de 1999.



ACTUALIDADE LABORAL

Coordinador: Jaime Cabeza Pereiro

- Nora María Martínez Yáñez
A ampliación da protección por desemprego dos socios de cooperativas de traballo asociado na reforma laboral de 2006



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 145-149

A AMPLIACIÓN DA PROTECCIÓN POR DESEMPREGO DOS SOCIOS DE COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO NA REFORMA LABORAL DE 2006

Nora María MARTÍNEZ YÁÑEZ

Tanto a Lei xeral da Seguridade Social coma a Lei xeral de cooperativas do 19 de decembro de 1974, ofrecéronlles aos socios das cooperativas de traballo asociado a posibilidade de gozaren dos beneficios da Seguridade Social contributiva e asimilouse así a traballadores por conta allea, coa conseguinte integración no réxime xeral ou no especial que lles correspondese. Extensión que, pola contra, non se produce cando o réxime polo que optan é o dos estatutos sociais e o dos traballadores autónomos¹. A devandita posibilidade constituíu a base para a posterior extensión da protección por desemprego a estes socios que, non obstante, se foi producindo gradadamente e ao longo dun dilatado período de tempo que non cabe dar por concluído.

Se houbese que destacar un trazo do réxime aplicable a este colectivo desde os seus inicios ata a actualidade, é que o alcance da protección por desemprego foi tradicionalmente menor á dispensada aos traballadores por conta allea, dando lugar a unha situación cualificada pola doutrina como discriminatoria, tendo en conta que a obriga de cotizar por desemprego, así coma o cálculo das cotizacións, son idénticos para ambos os dous grupos de traballadores². Malia a que as sucesivas reformas se dirixiron cara á

¹A este respecto véxase o artigo 7.c) e a disposición adicional cuarta, parágrafo primeiro, da Lei xeral da Seguridade Social.

²PAZ CANALEJO, N. e MERCADER UGUINA, J. R., *La desprotección relativa por desempleo de los socios de cooperativas de trabajo asociado (una discriminación normativa*

equiparación de dereitos entre os socios de cooperativas de traballo asociado e os traballadores por conta allea no plano do desemprego, a situación actual séguese caracterizando pola desigualdade.

O longo camiño cara á protección por desemprego deste colectivo iníciase coa Lei 31/1984, do 2 de agosto, de protección por desemprego, que de xeito novidoso incluía no seu ámbito de aplicación persoas que, en sentido estrito, non eran traballadores por conta allea, pero que quedaban asimiladas a eles para tales efectos. A falta de mención expresa na devandita lei aos socios de cooperativas de traballo asociado provocou a necesidade de publicar unha norma regulamentaria que contemplase a situación destes suxeitos e as súas especificidades, e así ve a luz o Real decreto 1043/1985, do 19 de xuño, polo que se lles amplía a protección por desemprego aos socios traballadores de cooperativas de traballo asociado. Ora ben, todos os supostos de feito previstos eran de cesamento definitivo na prestación de traballo, aínda que as causas ían desde a expulsión improcedente da cooperativa ata a decisión unilateral do consello reitor de extinguir a relación co aspirante a socio durante o período de proba pasando, por suposto, polo cesamento por causas económicas, tecnolóxicas ou de forza maior –artigo 2–.

Para todos estes casos, nos que se considera que o socio se atopa en situación legal de desemprego, o Real decreto engade unhas disposicións relativas á declaración da situación legal de desemprego e ao procedemento que se debe seguir cando o cesamento se produce por causas económicas, tecnolóxicas ou de forza maior, ao non ser de aplicación o procedemento específico de expedientes de regulación de emprego, posto que a do socio é unha relación de carácter asociativo e non laboral.

A protección contéplase máis adiante, ao se incorporar algunhas situacións de desemprego temporal e parcial a través do Real decreto 42/1996, do 19 de xaneiro, polo que se lles amplía a protección por desemprego aos socios traballadores de cooperativas de traballo asociado en situación de cesamento temporal ou redución temporal de xornada. Deste xeito, tamén se pasa a considerar que o socio se atopa na situación legal de desemprego cando cesa con carácter temporal, pero de forma completa, a súa prestación de traballo na cooperativa, e así deixar de percibir os anticipos laborais correspondentes; ou cando se reduce a súa xornada de traballo polo menos unha terceira parte, coa correspondente

no razonable), Ed. Vitoria: Federación de cooperativas de trabajo asociado de Euskadi (1993).

redución dos anticipos laborais, sempre que a xornada resultante non fose superior a vinte e seis horas semanais no cómputo anual. O artigo 2 do Real decreto 42/1996 vincula estas dúas novas situacións a causas económicas, tecnolóxicas ou de forza maior, que deberán quedar acreditadas ante a autoridade laboral a través dun procedemento regulado especificamente para iso na norma regulamentaria.

Por último, a disposición adicional sexta da Lei 45/2002, do 12 de decembro, de medidas urxentes para a reforma do sistema de protección por desemprego e mellora da ocupabilidade, retoca lixeiramente o réxime de protección por desemprego deseñado polo Real decreto 1043/1985, ao estender o seu ámbito de aplicación aos socios traballadores das cooperativas de explotación comunitaria da terra, así coma aos socios de traballo aos que se refire o artigo 13.4 de Lei 27/1999, do 16 de xullo, de cooperativas.

Esta era basicamente a situación xurídica da protección por desemprego dos socios traballadores das cooperativas de traballo asociado ata a publicación, primeiro, do Real decreto-lei 5/2006, do 9 de xuño, para a mellora do crecemento e do emprego e, despois, da Lei 43/2006, do 29 de decembro, que leva o mesmo título. Ambas as dúas normas constitúen un paso máis –o último, de momento–, cara a equiparación de dereitos en materia de desemprego dos socios traballadores das cooperativas de traballo asociado cos traballadores por conta allea.

O obxectivo das normas para a mellora do crecemento e do emprego neste punto é ampliar a protección por desemprego aos socios traballadores temporais dunha cooperativa. É dicir, trátase de novo de incorporar ao ámbito subxectivo do Real decreto 1043/1985 un grupo inicialmente excluído, que nesta ocasión son os socios que tivesen coa cooperativa un vínculo asociativo de duración determinada.

A vinculación asociativa temporal coas cooperativas, fosen estas de traballo asociado ou non, foi introducida con carácter xeral polo artigo 13.6 da Lei 27/1999, do 16 de xullo, de cooperativas. Desde logo, non se trata da opción máis común neste ámbito, en que a tendencia prioritaria é o establecemento de vínculos sociais de duración indefinida, que precisamente responden á finalidade de proporcionarlles emprego estable aos socios cando a cooperativa é de traballo asociado³. A propia lei de cooperativas parece ser consciente do forzado encaixe desta novidade na

³LÓPEZ GANDÍA, J., *Las cooperativas de trabajo asociado y la aplicación del Derecho del Trabajo*, Tirant Lo Blanch e Universitat de València, Valencia (2006) 91.

práctica, ao suxeitar o acceso deste tipo de socios a tres condicións: que o número de socios temporais non supere a quinta parte dos socios de carácter indefinido, que os estatutos sociais contemplan a posibilidade de establecer vínculos de carácter temporal, e que así se acorde no momento de admisión do socio traballador.

En calquera caso, a posibilidade de que algúns socios teñan vínculos de carácter indeterminado supón introducir a precariedade no núcleo do traballo asociado, máxime se se ten en conta que a novidosa medida disposta pola Lei 27/1999, de cooperativas, non veu acompañada da correspondente previsión en canto á protección por desemprego dos traballadores con vínculo temporal cando este conclúese e, con el, a súa relación de traballo coa cooperativa.

Era patente, aínda que o lexislador pareceu esquecelo, que a protección por desemprego se debería estender tamén a estes novos socios, sen que a incidencia minoritaria da vinculación temporal abondase para xustificar a ausencia de protección por desemprego. Tampouco serve para estes efectos argumentar que a vontade das partes é a que determina o cesamento na prestación de servizos pois, por unha banda, o mesmo razoamento pódese trasladar ao ámbito laboral en que, non obstante, os traballadores temporais poden contar con protección en caso de desemprego, e, por outra banda, a incorporación do socio está sometida a un proceso de admisión por parte da cooperativa en que a posición negociadora das partes non é equiparable, ao igual que sucede na relación de traballo por conta allea⁴. En definitiva, unha vez que se lle dá carta branca ao establecemento de vínculos asociativos temporais, faise tamén necesario garantir a cobertura por desemprego dos socios que ocupan esta posición.

Precisamente, isto é o que fixeron as disposicións para a mellora do crecemento e do emprego, que optaron por tratar esta situación de xeito semellante a como a normativa de desemprego aborda o cesamento no traballo por extinción dun contrato de duración determinada⁵. Para iso engádeselle ao Real decreto 1043/1985 unha nova situación legal de desemprego, que á súa vez impón a introdución de previsións relativas ao xeito de acreditar a súa existencia, e ao procedemento que se debe seguir

⁴PEDRAJAS MORENO, A., SALA FRANCO, T. e VALDÉS DAL-RE, F., *La reforma laboral 2006 (El acuerdo para la mejora del crecimiento y del empleo del 9 de mayo de 2006)*, Valencia, Tirant Lo Blanch (2006) 136.

⁵Artigo 16 do Real decreto-lei 5/2006, do 9 de xuño, para a mellora do crecemento e do emprego, que se repite sen ningunha alteración no artigo 16 da Lei 43/2006.

para que a entidade xestora recoñeza o dereito a prestacións. Iso supón a adición de varios enunciados aos artigos 2, 3, e 5.1 do citado real decreto.

Así, ao artigo 2.1 engádeselle unha letra c), a teor da cal se considera que se atopan en situación legal de desemprego os socios traballadores de cooperativas de traballo asociado que teñan cesado con carácter definitivo na prestación de traballo na cooperativa "por finalización do período ao que se limitou o vínculo asociativo de duración determinada".

Nestes casos, e seguindo o indicado na nova letra d) do artigo 3, a declaración da situación legal de desemprego requirirá certificación do consello reitor da baixa na cooperativa pola devandita causa e a súa data de efectos. E, finalmente, o prazo de quince días que o artigo 5.1 lles concede aos socios traballadores en situación legal de desemprego para solicitar da entidade xestora o recoñecemento do dereito ás prestacións, comezase a contar desde "a data en que finalizou o período ao que se limitou o vínculo asociativo de duración determinada".

A reforma laboral de 2006 vén así a dar un paso máis na extensión da cobertura por desemprego dos socios traballadores das cooperativas de traballo asociado que cotizan por esta continxencia. Mais, malia a todo, a equiparación cos traballadores por conta allea do réxime xeral ou doutros réximes especiais aínda está por chegar, pois aínda hai situacións que non se contemplan entre as situacións legais de desemprego do socio traballador da cooperativa de traballo asociado e que, non obstante, si que desencadean a protección por desemprego cando se trata de traballadores por conta allea. A doutrina apunta a este respecto o cesamento na prestación de servizos fundamentada nunha causa xusta que pode ser do máis variada, desde o non pagamento do soldo ata o quebrantamento dos dereitos fundamentais do traballador, pasando polo traslado ou outra modificación das condicións de traballo⁶. Iso apunta cara a onde se deben dirixir os futuros pasos necesarios para obter a completa equiparación de dereitos de cara ao desemprego, aínda que deica entón haxa que recoñecer o acerto do lexislador ao estender a cobertura por desemprego aos socios traballadores con vínculos de duración determinada.

⁶PEDRAJAS MORENO, A., SALA FRANCO, T. e VALDÉS DAL-RE, F., *La reforma laboral 2006 (O Acuerdo para la mejora del crecimiento y del empleo del 9 de mayo de 2006)*, cit., 135.



ACTUALIDADE FISCAL

Coordinadora: Ana María Pita Grandal

- Ana María Pita Grandal - Jaime Aneiros Pereira
Algúns apuntes sobre a reforma fiscal de 2007.
- Luis Miguel Muleiro Parada
O gasóleo bonificado no Imposto Especial sobre Hidrocarburos e a devolución extraordinaria do tributo aos agricultores e gandeiros



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 153-162

ALGÚNS APUNTES SOBRE A REFORMA FISCAL PARA 2007

Ana María PITA GRANDAL
Jaime ANEIROS PEREIRA

1.- Introducción.

O ano 2007 ven marcado pola aplicación de tres leis que conteñen disposicións tributarias que se comezan a aplicar neste período impositivo ou aos feitos impoñibles nados ou devengados durante este ano.

En primeiro lugar, a nova Lei do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas modifica algúns aspectos do imposto e, ademais, tamén afecta a outros tributos como o Imposto sobre Sociedades –o tipo de gravame, a redución e eliminación de determinadas deducións- o Imposto sobre o Patrimonio –nova redacción dalgunhas exencións-, e o Imposto sobre a Renda dos Non Residentes.

En segundo lugar, a Lei de Prevención da Fraude tamén modifica distintos textos legais en materia tributaria como a Lei Xeral Tributaria –novos supostos de responsabilidade e modificación dalgúns xa existentes, modificación no réxime de sancións-, o Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas –establecemento dunha retención do 1% para os pagos que se realicen a provedores en réxime de estimación obxectiva-, Imposto sobre Sociedades –domicilio fiscal, operacións vinculadas, etc.-, e outras normas relevantes.

Finalmente, a Lei de Orzamentos para Galicia introduce algunhas novidades nos impostos cedidos en uso das competencias normativas atribuídas á Comunidade Autónoma.

O estudio de todas e cada unha destas medidas implicaría unha obra monográfica, razón pola cal pasamos a expoñer algunhas das máis significativas e relevantes para a economía social.

2.- O imposto sobre a Renda das Persoas Físicas.

2.1. Cuestións xerais.

A Lei 35/2006, de 28 de novembro modifica diversos aspectos do imposto que, novamente, volve a someter a tributación toda a renda do contribuínte, eliminando a anterior configuración como imposto que gravaba a renda dispoñible, e substituindo ese modelo por outro no que as cantidades destinadas ao sostemento do suxeito beneficianse dun tipo cero de gravame e so tributan as restantes cantidades.

Ademais, para determinar a base imponible e realizar o cálculo do imposto, se clasifica a renda en xeneral e do aforro. Deste xeito, a renda xeral tributa en función da tarifa do imposto, que tamén se simplifica, e as rendas do aforro tributan ao tipo fixo do 18%.

Forman parte da renda xeral, os rendementos do traballo, os de capital inmobiliario, os de actividades económicas, as imputacións de rendas inmobiliarias (art. 85), a transparencia fiscal internacional (art. 91), dereitos de imaxe (art. 92), institucións de inversión colectiva constituídas en países ou territorios considerados como paraísos fiscais (art. 95) e as agrupacións de interés económico, españolas e europeas, así como as unións temporais de empresa.

Tamén se inclúen como na renda xeral, por exclusión, os rendementos do capital mobiliario incluídos no artigo 25.4 “Outros rendementos do capital mobiliario”, os intereses por operacións vinculadas por préstamos do socio á sociedade, os dividendos repartidos polas sociedades holding e as ganancias e perdas patrimoniais que se poñan de manifesto sen transmisión de elementos patrimoniais.

Pola súa banda, constitúen renda do aforro, os rendementos do capital mobiliario como dividendos, intereses e operacións de seguro e capitalización. Asemade, as ganancias e perdas de patrimonio que se poñan de manifesto con ocasión da transmisión de elementos patrimoniais.

2.2. Reforma e introducción de novas exencións.

No artigo 7 h) se cambia a denominación das prestacións familiares por fillo a cargo pola de prestacións familiares, co mesmo alcance e contido, e

inclúense dentro da exención as prestacións de orfandade e a favor de netos e irmáns, menores de vintedous anos ou incapacitados para todo traballo, percibidos dos rexímenes públicos da Seguridade Social e clases pasivas.

Tamén se inclúen dentro da exención as prestacións recoñecidas aos **profesionais non integrados no réxime especial da Seguridade Social** dos traballadores por conta propia ou autónomos polas mutualidades de previsión social que actúen como alternativas ao réxime especial da Seguridade Social, sempre que se trate de situacións idénticas ás previstas pola Seguridade Social para os profesionais integrados no réxime. A contía exenta terá como límite o importe da prestación máxima que recoñeza a Seguridade Social polo concepto correspondente.

O artigo 7 i) amplía a exención ás prestacións económicas percibidas de institucións públicas con motivo do **acollemento**, que pode ser simple, permanente ou preadoptiva, ou os equivalentes das Comunidades Autónomas, incluído o acollemento na execución da medida xudicial de convivencia do menor con persoa ou familia, previsto en la Lei Orgánica 5/2000, de 12 de xaneiro, reguladora da responsabilidade penal de menores.

Pola súa banda, as axudas económicas outorgadas para financiar **estancias en residencias ou centros de día**, adaptan o seu límite de exclusión ao dobre do indicador público de renda de efectos múltiples.

O artigo 7 v) establece a exención da rentabilidade acumulada durante a vida dos **plans individuais de aforro sistemático**, sempre que as rendas se poñan de manifesto no momento da constitución de rendas vitalicias aseguradas, que constitúen unha nova fórmula de aforro-previsión.

Estes plans son contratos de seguro que tratan de constituír cos recursos aportados unha renda vitalicia asegurada, pero as aportacións non dan dereito á redución na base imponible, sendo compatibles cos sistemas de previsión social que si reducen a base e, precisamente, teñen o seu atractivo na exención da rentabilidade acumulada ao longo da vida do contrato sempre que se perciban en forma de rendas vitalicias aseguradas.

Por razóns técnicas se inclúen nas rendas exentas do artigo 7 **os rendementos do traballo** derivados das prestacións obtidas en forma de renda e derivadas dos **sistemas de previsión social constituídos a favor de persoas con discapacidade** ás que se refire o artigo 53 da lei, así como os rendementos do traballo derivados das aportacións a **patrimonios protexidos dos discapacitados** a que se refire a disposición adicional decimoctava da lei, ata un **importe máximo anual conxunto de tres veces** o Indicador Público de Renda a Efectos Múltiples, como renda exenta.

Como consecuencia do apoio fiscal ás **situacións de dependencia** se consideran exentas as **prestacións económicas públicas**, por tanto, sexa cal sexa o ente público que as pague -Estado, Comunidades Autónomas ou Corporacións Locais, vinculadas ao servizo, para coidados no entorno familiar e de asistencia personalizada, que se derivan da Lei de promoción da autonomía persoal e atención ás persoas en situación de dependencia.

Finalmente, a desaparición da dedución por dobre imposición económica de los **dividendos** de fonte española, decláranse exentos os dividendos e participacións en beneficios co límite de 1.500 euros anuais.

2.3. Rendementos do traballo.

Nesta categoría de renda son poucas as modificacións experimentadas. En primeiro lugar, a redución do 40% para os rendementos cun período de xeración superior a dous anos o notoriamente irregulares no tempo se manteñen agás para as prestacións dos plans de pensións percibidas a través da modalidade de pago único (Plans de Pensións, Mutualidades de Previsión Social, Plans de Previsión Social Empresarial, Seguros Colectivos de Vida, Plan de Previsión Asegurado, Seguros de Dependencia).

Pola contra, sí se aplicará a redución do 40% cando se trate de prestacións a que se refire o artigo 17.2.a).1ª y 2ª, da lei, pensións e haberes pasivos da Seguridade Social, clases pasivas e demais prestacións públicas e as prestacións percibidas polos beneficiarios de mutualidades obrigatorias de funcionarios, colexios de orfos e outras entidades similares, cando se perciban en forma de capital.

A outra novidade se atopa en que as reducións no rendimento do traballo que, coa anterior regulación se incluían dentro das reducións da base imponible logo de integrar e compensar rendas, se inclúen agora tras o cómputo dos gastos deducibles.

2.4. Rendementos de capital.

Nos rendementos de capital inmobiliario establécese unha redución do 100 por 100 dos alquileres cobrados polo arrendador cando o arrendatario teña entre 18 e 35 anos e obteña uns rendementos netos do traballo ou de actividades económicas superiores ao Índice Público de Renda a Efectos Múltiples (IPREM). O arrendatario comunicará ao arrendador o cumprimento destes requisitos, na forma que regulamentariamente se determine. Si fosen varios os arrendatarios e non todos cumprisen estas

esixencias, farase o correspondente prorrateo do rendemento neto entre os que a cumbran.

Nos rendementos de capital mobiliario, en concreto, nos dividendos desaparece a eliminación da dobre imposición económica interna e xa non se multiplica por 140%; 125% o 100% o dividendo íntegro de fonte interna e, paralelamente, non se aplica a redución correspondente na cuota líquida. Este tratamento se acompaña coa xa referida exención para os primeiros 1.500 € de dividendos.

No segundo grupo -rendementos derivados da cesión a terceiros de capitais propios-, non se producen cambios no seu concepto. Na calificación e cuantificación destes rendementos as modificacións máis importantes a destacar son que o tipo fixo do 18% aplícase para calquera cuantía destes rendementos do capital mobiliario, sen que existan cuantías exentas e o período de xeración xa que desaparece a redución do 40%.

2.5. Rendementos de actividades económicas.

A regulación do réxime de estimación obxectiva modifícase en canto aos límites excluíntes da súa aplicación, tanto en relación co volume de rendementos íntegros como no de compras a ter en conta. Trátase de evitar estratexias de planificación sobre ditos límites.

Por iso, o ámbito de aplicación fíxase polo conxunto de actividades desenvolvidas polo contribuínte e, no seu caso, polo cónxuxe, descendentes e ascendentes, así como polas entidades en réxime de atribución de rendas nas que participen calquera deles. Este conxunto de medidas de exclusión xa entraron en vigor dende o día 1 de decembro de 2006 en virtude da Disposición Adicional Segunda da 36/2006, de 29 de novembro.

No réxime de estimación directa, introdúcese como novidade a aplicación dunha redución similar á prevista para os rendementos netos do traballo, redución que procederá no caso daqueles autónomos nos que concorran os seguintes requisitos:

- a) Que determinen o rendemento neto da súa actividade en estimación directa e, si o fan en directa simplificada, non poderán aplicar a dedución por gastos de difícil xustificación.
- b) Que a totalidade das entregas de bens e prestacións de servizos se realicen a unha única persoa, física ou xurídica, coa que non exista vinculación dacordo co artigo 16 de la Lei do Imposto sobre Sociedades.

- c) Que o conxunto dos gastos deducibles en todas as súas actividades non supere o 30 por 100 dos rendementos íntegros declarados.
- d) Que durante o período impositivo cumpran periodicamente todas as obrigacións formais e de información, control ou verificación que se determinen regulamentariamente.
- e) Que non perciban rendementos do traballo durante o período impositivo.
- f) Que polo menos o 70 por 100 dos ingresos do período estean suxeitos a retención ou ingreso a conta.

2.6. Ganancias patrimoniais.

Soamente están incluídas dentro da renda do aforro, con tributación ao 18%, as ganancias que se poñan de manifesto con ocasión da **transmisión** de elementos patrimoniais, según o artigo 46 b) de la Lei. Polo tanto, inclúense tanto as onerosas como as lucrativas, sexan a corto prazo ou a longo prazo, e proveñan do patrimonio persoal ou empresarial.

Para as ganancias e pérdidas de patrimonio introdúcese un réxime transitorio con efectos retroactivos para as operacións realizadas a partires do 20 de xaneiro de 2006. Así, para a determinación do importe das ganancias patrimoniais derivadas de elementos patrimoniais non afectos a actividades económicas que foran adquiridos con anterioridade ao 31 de decembro de 1994, contémplanse ata tres réximes distintos, a saber:

1. Transmisións realizadas durante o ano 2006.
 - 1.1. Transmisións efectuadas ata o 19 de xaneiro de 2006.
 - 1.2. Transmisións efectuadas dende o 20 de xaneiro de 2006
2. Transmisións realizadas a partires do 1 de xaneiro de 2007.

Como resumo, pode dicirse que os coeficientes de abatemento aplícanse exclusivamente á parte da ganancia de patrimonio xerada con anterioridade ao 20 de xaneiro de 2006.

2.7. Reduccions na base imponible e mínimo persoal e familiar.

A modificación máis importante refírese aos límites cuantitativos conxuntos para as reduccions por aportacións aos sistemas de previsión social, individuais ou de emprego, xa que se aplicará a menor das cantidades seguintes:

- a) 10.000 € con carácter xeral e 12.500 € para contribuíntes maiores de 50 anos.
- b) O 30 por 100 da suma dos rendementos netos do traballo e de actividades económicas percibidos individualmente (50% para maiores de 50 anos).

Deste modo, exclúese a aplicación deste incentivo fiscal para aqueles que so perciben rendementos de capital, xa que a única posibilidade de deducir as cantidades aportadas a un plan de pensións é a aportación realizada ao do cónxuxe pero co límite de 2.000 €

As aportacións non reducidas por insuficiencia de base imponible xeral ou por aplicación dos límites derivados das regras anteriores, pódense reducir nos cinco exercicios seguintes.

Outra novidade é a creación dos seguros privados de dependencia, de tal forma que se aplica a redución polas primas satisfeitas aos seguros privados que cubran exclusivamente o risco de dependencia severa ou de gran dependencia conforme ao disposto na Lei de promoción da autonomía persoal. As características que definen estes seguros son as seguintes:

- a) Ademais da persoa dependente tamén poderán reducirse as primas satisfeitas a estes seguros privados, as persoas que teñan co contribuínte unha relación de parentesco en liña directa ou colateral ata o terceiro grado inclusive, ou polo seu cónxuxe, ou por aquelas persoas que tivesen ao contribuínte a seu cargo en réxime de tutela ou acollemento.
- b) Estas primas non están suxeitas ao Imposto sobre Sucesións e Doazóns.
- c) O conxunto das reducións practicadas por todas as persoas que satisfagan primas a favor dun mesmo contribuínte non poderán exceder de 10.000 euros anuais, incluídas as do propio contribuínte.
- d) O contribuínte deberá ser o tomador, asegurado e beneficiario, aínda que en caso de falecemento pódese xerar dereito a prestacións nos termos previstos na Lei de plans de pensións.
- e) Este tipo de seguros ten que ofrecer obrigatoriamente unha garantía de interés e utilizar técnicas actuariais.

Por último defínese o mínimo persoal e familiar como a parte da base liquidable que, por destinarse a satisfacer as necesidades básicas persoais e familiares do contribuínte, non se somete a tributación. A novidade é que, a

diferencia da anterior Lei, na vixente vai a funcionar como un tipo cero de gravame no tramo da tarifa.

Deste xeito, cando a base liquidable xeral sexa superior ao mínimo persoal e familiar, éste formará parte da base liquidable xeral, co cal non tributará polo importe do mínimo e si pola diferenza. En cambio, cando a base liquidable xeral sexa inferior ao mínimo persoal e familiar, éste formará parte da base liquidable xeral polo importe desta última e da base liquidable do aforro polo resto e non haberá tributación polo imposto.

2.8. Aprobación dunha deducción autonómica para Galicia no caso de inicio de actividades económicas.

A Lei de Orzamentos para Galicia aproba unha deducción da cota íntegra autonómica do imposto sobre a renda, que consiste en que os homes menores de 35 anos e as mulleres, calquera que sexa a súa idade, que causen alta no censo de empresarios profesionais e retedores por primeira vez durante o período impositivo e manteñan a devandita situación durante un ano natural, poderán deducir 300 euros no período impositivo no que se produza a alta, sempre que desenvolvan a súa actividade no territorio da Comunidade Autónoma de Galicia.

3. A nova regulación das operacións vinculadas no Imposto sobre Sociedades.

A Lei 36/2006 de Prevención da Fraude modificou o artigo 16 do Texto Refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades, que regula as operacións vinculadas, establecendo a obriga de valorar as operacións entre persoas ou entidades vinculadas, no senso do artigo –por exemplo, unha sociedade e os seus socios ou dúas sociedades nas que os administradores sexan os mesmos- a valor de mercado e non a un prezo máis favorable.

Amplíase o ámbito de aplicación xa que se substitue o termo “sociedade” polo de “entidade” e se amplía a vinculación ás relacións que a entidade manteña cos seus cónxuxes ou persoas unidas por relacións de parentesco en liña directa ou colateral, por consanguinidade ou afinidade ata o terceiro grado dos socios ou partícipes, conselleiros ou administradores.

Deste xeito, as operacións efectuadas entre persoas ou entidades vinculadas valoraranse polo seu valor normal de mercado, polo que a Administración tributaria poderá comprobar que ditas operacións reflexan nos libros contables o citado valor. Na antiga redacción se sinalaba que a Administración podería valorar dentro do período de prescripción polo

valor normal de mercado. En cambio, agora se impón esta valoración ás partes vinculadas.

As persoas ou entidades vinculadas deberán manter a disposición da Administración tributaria a documentación que se estableza. Durante o ano 2007 aprobarase un Regulamento no que se concrete todo este tipo de documentación que, no caso de que no se aporte ou conserve, pode implicar a imposición dunha multa de 15.000 €.

4. Medidas fiscais no ámbito da adquisición de vivenda.

A Lei de Orzamentos de Galicia para o 2007 aprobou dúas medidas coas que alixeirar a carga fiscal nos casos de adquisición de vivenda.

Así, no Imposto sobre sucesións e doazóns, establécese que nas doazóns a fillos e descendentes de diñeiro destinado á adquisición da súa primeira vivenda habitual aplicarase unha redución do 95% da base imponible do imposto, sempre que se cumpran os seguintes requisitos:

- a) O donatario deber ser menor de trinta e cinco anos.
- b) O importe da doazón non poderá superar os 30.000 euros.

Este límite é único e aplícase tanto no caso dunha soa doazón como no caso de doazóns sucesivas, sempre que se outorguen a favor do mesmo donatario, proveñan do mesmo ou distintos ascendentes. Se pretende, así, evitar comportamentos en fraude que consistan en fraccionar o importe das cantidades doadas para evitar a tributación.

No caso de que o importe da doazóns ou doazóns supere esta cantidade, non haberá dereito a ningunha redución. Trátase dunha medida que debe interpretarse en termos de capacidade económica e, tamén, de evitar a fraude mediante a doazón encuberta dunha vivenda a través da doazón de diñeiro.

c) A suma da base imponible total menos o mínimo persoal e familiar para efectos do IRPF do donatario correspondente ao último período impositivo cuio prazo regulamentario de declaración estivese concluído á data do devengo da primeira doazón, non poderá ser superior a 30.000 euros.

d) A doazón debe formalizarse en escritura pública na que se exprese a vontade de que o diñeiro doado se destine á adquisición da primeira vivenda habitual do donatario. Esta declaración de vontade deberá ser simultánea a doazón.

e) O donatario deberá adquirir a vivenda nos seis meses seguintes a doazón. No caso de haber varias doazóns, o prazo computarase dende a data da primeira doazón. A redución non se aplicará a doazóns de diñeiro posteriores á compra da vivenda.

f) O concepto de vivenda habitual será o contemplado na normativa reguladora do imposto sobre a renda das persoas físicas.

Pola súa banda, na modalidade de transmisións patrimoniais onerosas o tipo de gravame aplicable ás transmisións de inmobles que vaian constituír a vivenda habitual do contribuínte cando este sexa unha persoa minusválida física, psíquica ou sensorial cun grao igual ou superior ao 65%, será do 4%.

No caso de que a vivenda sexa adquirida por varias persoas, o tipo aplicarase exclusivamente a parte proporcional que corresponda ao contribuínte minusválido.

O concepto de vivenda habitual será o contemplado na normativa reguladora do imposto sobre a renda das persoas físicas. No momento de presentación do imposto, o contribuínte debe achegar a xustificación documental axeitada e suficiente da condición de grao de minusvalía.

O GASÓLEO BONIFICADO NO IMPOSTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS E A DEVOLUCIÓN EXTRAORDINARIA DO TRIBUTO AOS AGRICULTORES E GANDEIROS

Luis Miguel MULEIRO PARADA

No presente estudio abordaremos cales son os principais requisitos que se esixen na nosa normativa e xurisprudencia para a aplicación do tipo reducido do Imposto Especial sobre Hidrocarburos para o gasóleo empregado como carburante. Neste senso, tomaremos coma referencia básica a recente sentenza do Tribunal Supremo de 19 de outubro de 2006. En segundo lugar, faremos alusión á devolución extraordinaria do gasóleo bonificado que foi prevista na Lei 44/2006, de 29 de decembro, de mellora da protección dos consumidores e usuarios.

A Lei 38/1992, de 28 de decembro, de Impostos Especiais determina os usos permitidos e prohibidos do gasóleo bonificado. En particular, a normativa prevé a aplicación dun tipo de gravame reducido para os gasóleos empregados como carburante en dous supostos de uso: para os motores de tractores e maquinarias utilizadas na agricultura (incluída a horticoltura, gandería e silvicultura) e para os motores fixos. Así, para acceder á bonificación do Imposto Especial sobre Hidrocarburos é esencial que o gasóleo se destine a algún destes usos. Pero ademais tamén se deben cumprir certas condicións que se estableceron regulamentariamente e que son de ineludible aplicación á hora de recoñecer a bonificación fiscal. Estes requisitos contéplanse no Regulamento Provisional de Impostos Especiais e a súa aplicación recibiu reiterado recoñecemento por parte dos nosos tribunais.

Recentemente o TS na Sentenza de 29 de outubro de 2006 considerou que non era posible a aplicación da bonificación do tributo porque non se

daban certas circunstancias básicas para acceder ao beneficio fiscal que se establecen no Regulamento Provisional de Impostos Especiais. Neste senso, o Tribunal recorda que a saída do gasóleo de fábricas ou depósitos fiscais con aplicación do tipo reducido, requirirá a previa incorporación dos trazadores ou marcadores establecidos polo Ministerio de Economía e Facenda e só poderá efectuarse con destino a un almacén, a un detallista (instalación de venda en surtidor) ou a un consumidor final que acrediten estar autorizados para a recepción de gasóleo con aplicación do tipo reducido. A condición de almacén fiscal ou detallista autorizado acredítase, conforme ao mencionado Regulamento provisional, mediante a tarxeta de inscrición no Rexistro territorial que non constitúe unha mera obrigaón formal senón unha condición ineludible de aplicación do tipo reducido. Así mesmo, a Lei 38/1992 acolle unha obrigaón de pago do tributo aos expendedores en tanto non xustifiquen a recepción de produtos polo destinatario facultado para recibilos. No caso de autos, os litros de gasóleo bonificado saíron dun Depósito Fiscal cara as instalacións dunha empresa que non estaba autorizada pola Administración para recibir gasóleo bonificado nas datas dos subministrados. O destinatario non tiña a condición de almacén fiscal nin a documentación oportuna que o acreditase. Como engadido o Tribunal reconece que o expedidor dos produtos ten un deber de comprobar se o destinatario deles estaba facultado para recibilos co beneficio fiscal do tipo reducido.

A Lei 38/1992 tamén regula que cando non se xustifique o uso ou destino dado aos produtos obxecto dos impostos especiais de fabricación polo que se aplicou unha exención ou tipo impositivo reducido en razón do seu destino, considerárase que tales produtos utilizáronse ou foron destinados en fins para os que non se establece nesta norma beneficio algún. No caso xulgado xirouse unha liquidación á empresa recorrente que era a expedidora e depositaria autorizada coma suxeito pasivo do imposto que, na medida en que non xustificou a recepción dos produtos polo destinatario facultado para recibilos, non perdeu a súa condición de suxeito pasivo. Neste ámbito, como indicou anteriormente a Sentenza do TS de 30 de setembro de 2005, convértese ao expedidor en suxeito pasivo do imposto cando entrega o produto á persoa non facultada para recibilo. Desta maneira, considérase unha reclamación dunha bonificación indebidamente obtida e que a liquidación practicada foi procedente. O Tribunal apunta que de xustificar a recepción do gasóleo por un destinatario facultado para recibilos a obrigaón de xustificar o uso e destino, e enfrontarse a abonar a diferenza resultante da aplicación do tipo reducido e o tipo xeral, correspondería ao destinatario facultado.

Dende o punto de vista da xustiza tributaria, o Tribunal estimou que a aplicación do tipo reducido esixe unha interpretación restritiva do beneficio que comporta mediante unha esixencia rigorosa dos requisitos previstos para xustificar a atribución dese tipo bonificado. O Regulamento provisional condiciona a aplicación do tipo reducido para o gasóleo utilizable coma combustible a que o destinatario do gasóleo estea facultado para recibilo e que ademais cumpra as condicións regulamentarias. Isto non é contrario á seguridade xurídica posto que as condicións esixidas no poden calificarse coma arbitrarias ou irracionais porque se persegue evitar que os produtos aos que se aplica un tratamento fiscal privilexiado por razón do seu destino se utilicen para outros fins diferentes. De igual xeito, non resultan conculcados os principios de xerarquía normativa e reserva de lei porque a obrigaçión de pago da diferenza entre o tipo ordinario e o tipo reducido resulta da propia Lei reguladora dos impostos especiais e do desenrolo regulamentario das condicións esixidas para ser “destinatario facultado” para recibir gasóleo suxeito ao tipo impositivo reducido. Nelas, entre outras, esíxese dispoñer dunhas instalacións material ou obxectivamente axeitadas para a recepción e ter o CAE (Código de Actividade e Establecemento) ou pertinente inscrición no rexistro que constitúe unha medida adecuada e proporcionada para garantir que o destino do produto e o uso previsto pola norma para o gasóleo bonificado.

Na xurisprudencia con relación ao gasóleo bonificado constatamos a relevancia que presenta que o gasóleo se destine aos usos para os que se prevé a aplicación dun tipo de gravame reducido. Pero máis alá disto, comprobamos que é esencial estar facultado para recibir os produtos (e distribuílos) co beneficio fiscal do tipo de gravame reducido. Así, canto menos, podemos falar dun dobre requisito referido ao gasóleo bonificado no Imposto Especial sobre Hidrocarburos; subxectivo (referido aos suxeitos que poderán acceder ao beneficio fiscal) e obxectivo (vencellado ao gasóleo e o uso que se lle debe dar ao mesmo para disfrutar do beneficio tributario).

Doutra banda, con relación a este gasóleo bonificado debemos ter en conta o Acordo, coñecido coma Acordo do Gasóleo, que firmaron os Ministerios de Agricultura, Pesca e Alimentación e de Economía e Facenda coas organizacións agrarias COAG (Coordinadora de Organizacións de Agricultores e Gandeiros) e UPA (Unión de Pequenos Agricultores e Gandeiros) sobre medidas para paliar o incremento dos custos na produción agraria. As medidas aprobadas consistían, entre outras, en melloras fiscais no réxime de estimación obxectivas por signos, índices ou módulos do IRPF, o incremento da porcentaxe de compensación do IVA na agricultura

e a posible devolución do Imposto Especial de Hidrocarburos para agricultores e gandeiros do ano 2007 e 2008. Neste último caso atopámonos cunha medida para a afrontar a situación continuada dos prezos elevados e o incremento dos prezos dos hidrocarburos.

Sobre esta base, a Disposición Adicional Primeira da Lei 44/2006, de 29 de decembro, de mellora da protección dos consumidores e usuarios prevé a devolución extraordinaria do Imposto sobre Hidrocarburos para agricultores e gandeiros. Devolveranse as cuotas do Imposto sobre Hidrocarburos, satisfeitas polos agricultores e gandeiros nas súas compras de gasóleo durante o período comprendido entre o 1 de outubro de 2005 e o 30 de setembro de 2006, sempre que fora empregado para a actividade agraria. Os requisitos para poder disfrutar desta devolución son: 1) que os agricultores e gandeiros estean en posesión das facturas xustificativas dos gastos e 2) que estiveran inscritos no Censo de Obrigos Tributarios para o exercicio de actividades agrarias durante o período referido. Os consumos de gasóleo que dan dereito a devolución serán, conforme á normativa xeral establecida para o gasóleo bonificado, aqueles consumos realizados en: a) motores de tractores e maquinaria agrícola autorizados ou non para circular por vías e terreos públicos utilizados na agricultura (incluída a horticoltura, gandería e silvicultura) ou b) en motores estacionarios dos aparatos e artefactos empregados en igual destino. A cantidade a devolver será o resultado de multiplicar o tipo de 78,71 euros por 1.000 litros sobre unha base constituída polo volume de gasóleo efectivamente empregado, expresado en miles de litros, polo coeficiente 0,998. Isto dá coma resultado 78,55 euros por cada 1.000 litros consumidos.

O procedemento para a devolución ven de ser regulado na Orde EHA/276/2007, de 12 de febreiro do Ministerio de Economía e Facenda¹. As solicitudes débense realizar de forma telemática a través de Internet, mediante unha aplicación informática situada no portal *web* da Axencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), directamente polos agricultores e gandeiros ou por mediación das entidades –organizacións agrarias– que teñen subscrito un convenio de colaboración coa AEAT. A solicitude débese presentar vía electrónica, antes do 30 de xuño², facendo constar: 1) o NIF, 2) as matrículas dos vehículos nos que se empregou o gasóleo bonificado, 3) designación e número de fabricación da maquinaria

¹ Publicada no BOE de 15 de febreiro de 2007.

² O prazo inicial era o 30 de abril pero a súa premura obrigou a ampliálo ao 30 de xuño a través da Orde EHA/963/2007, de 13 de abril, de acordo coa solicitude que, neste senso, realizaron algunhas organizacións de agricultores e gandeiros (BOE de 14 de abril de 2007).

ou artefacto cos que se efectuou o consumo de gasóleo bonificado, 4) o volume de litros e o seu importe, 5) en caso de adquisicións de gasóleo satisfeitas mediante cheques-gasóleo, o declarante deberá determinar a cantidade de litros adquiridos correspondentes ao importe satisfeito e consignar este dato na solicitude, 6) a data e número de factura de cada operación de subministro ou do conxunto de subministros de gasóleo bonificado amparados nunha mesma factura e 7) a identificación da entidade financeira e do Código de Conta Cliente á que se lle realizarán as transferencias das devolucións. A Oficina Xestora correspondente ao domicilio fiscal do beneficiario acordará a devolución e levará a cabo a correspondente transferencia bancaria. Os interesados poden facer un seguimento das súas solicitudes e devolucións consultando na páxina *web* da AEAT. Neste ámbito, observamos claramente coma nos últimos tempos o avance das tecnoloxías está permitindo unha redución dos custos indirectos que se derivan das obrigacións tributarias a través da introdución de avances tecnolóxicos na aplicación dos tributos.

É posible que unha normativa similar sexa establecida para o próximo ano, posto que segundo se contemplou no Acordo do Gasóleo se o nivel medio dos prezos de carburante, no período que comprende de outubro do 2006 a outubro do 2007, se incrementa por encima do prezo medio, sen IVE, dos anos 2004 e 2005 (considerando o período de 21 de xaneiro do 2004 a 31 de decembro de 2005), incrementado no índice de prezos de orixe percibidos polo agricultor, procederase á devolución do Imposto especial ata o tipo mínimo permitido pola Unión Europea conforme a Directiva 2003/96/CE³. A devolución, de ser o caso, efectuarase no primeiro trimestre do ano 2008, tomando coma referencia o consumo de gasóleo no período comprendido entre outubro de 2006 e outubro do 2007. En consecuencia, o coñecemento deste procedemento de devolución, que no seu caso será semellante no próximo ano, é moi interesante para os agricultores e gandeiros que deberán atender ao prazo establecido para acceder á devolución do Imposto.

Coma conclusión, dicirmos que o Imposto Especial sobre Hidrocarburos prevé un tipo de gravame reducido para o coñecido coma gasóleo bonificado pero a súa aplicación require do concurso de tódolos requisitos normativos, xa sexan subxectivos ou obxectivos, que a nosa xurisprudencia destacou en reiterados pronunciamentos. Doutra parte, froito do acordo do

³ Directiva 2003/96/CE do Consello, de 27 de outubro de 2003, pola que se reestrutura o réxime comunitario de imposición dos produtos enerxéticos e da electricidade (DOCE nº L 283, de 31 de outubro de 2003).

Gasóleo alcanzado cos diversos Ministerios posibilitouse neste ano, e tamén se posibilitará para o 2008, de concorrer as circunstancias establecidas, solicitar a devolución do imposto por parte dos agricultores e gandeiros. Para isto cómpre ter presente o procedemento que os interesados deberán seguir para que lle sexan devoltas as correspondentes cantidades.

ACTUALIDADE FINANCEIRA E CONTABLE

Coordinadora: María José Cabaleiro Casal

- Belén Fernández-Feijoo Souto
Instrumentos Financeiros para as sociedades cooperativas: o debate segue aberto
- Sonia M Rodríguez Parada y María José Cabaleiro Casal
Solidariedade, un valor en alza no sector financeiro
- Silvia Ruiz Blanco
Formación cooperativa (E- Learning) da Universidade de Vigo



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 171-174

INSTRUMENTOS FINANCEIROS PARA AS SOCIEDADES COOPERATIVAS: O DEBATE SEGUE ABERTO

Belén FERNÁNDEZ-FEIJOÓ SOUTO

A reforma das normas contables internacionais, como consecuencia do proceso do harmonización/normalización contable europea, leva consigo un importante cambio relacionado cos instrumentos financeiros que afectan a todo tipo de empresas, sen excluír polo tanto ás sociedades cooperativas.

Neste caso concreto, o debate sobre a caracterización do capital social como instrumento de débeda ou de patrimonio permanece aberto. A rotundidade na clasificación como instrumento de débeda, recollida inicialmente na NIC32, deu paso a unha dúbida razoable sobre tal carácter na interpretación CINIIF 2, para situarse na actualidade nun cuestionamento claro de tal tipoloxía no borrador de emendas á IAS32 do IASB.

A diferenciación entre pasivo e patrimonio neto non é unha cuestión sinxela, como se demostra no proxecto conxunto IASB-FASB, cuxo obxectivo é ofrecer criterios claros para tal clasificación, tendo en conta tanto o dereito do posuidor como a obrigación do emisor. A pesar do interese deste tema, ambos organismos recoñecen que tardarán algúns anos en completar este proxecto. Por iso, propóñense emendas á IAS32 para que determinados instrumentos poidan ser clasificados como patrimonio neto máis que como pasivo.

A evolución e situación actual respecto ao marco normativo contable é a seguinte:

IAS32 - Instrumentos financeiros

Coa súa revisión de 2003, esta norma, nos seus parágrafos básicos en relación coa clasificación dun instrumento como débeda ou patrimonio, presenta unha relación detallada e ampla dos instrumentos de pasivo e unha definición residual para os instrumentos de patrimonio.

En canto aos primeiros e respecto o que pode afectar ao capital das sociedades cooperativas, considéranse como instrumentos de pasivo aqueles que representen unha obrigaón futura de entrega dunha cantidade fixa dos instrumentos de patrimonio propio da entidade.

Polo que se refire aos segundos, os de patrimonio, non se especifican criterios de clasificación, o ser definidos como aqueles que permanecen logo de considerar os instrumentos de pasivo.

Posteriormente, este mesmo documento cita a modo de exemplo o caso das sociedades cooperativas que conceden os seus socios, posuidores de teóricos instrumentos de patrimonio, o seu dereito a recibir o reembolso das súas participacións en calquera momento.

Con iso, a norma identifica as achegas ao capital da sociedade cooperativa como un instrumento de pasivo. Con todo, a importancia das consecuencias desta clasificación, impulsou algunhas iniciativas posteriores para clarificar a situación.

IFRIC 2 - Achegas de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares

O debate aberto ante a escasa claridade dalgúns termos da inicial proposta da IAS32 e a súa importancia no ámbito cooperativo, obrigou ao EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) a elaborar unha interpretación da norma inicial, a IFRIC 2, a finais do ano 2004.

Este documento, no seu apartado de Alcance, establece a súa aplicación sobre un elemento patrimonial moi concreto, representativo da propiedade nas sociedades cooperativas, que desde a perspectiva do seu fondo económico e legal non é outro que un instrumento financeiro de patrimonio.

Posteriormente, no seu apartado de Cuestión, introduce unha certa incerteza para a clasificación, posto que afirma, por unha banda, que a característica de fondo propio vincúlase o dereito de voto e á participación no reparto de dividendos, mentres que por outra, resalta a súa condición de

esixible o existir un dereito do posuidor a solicitar o rescate da súa achega en efectivo ou mediante a entrega doutro instrumento financeiro.

Este dobre enfoque, contradictorio e obviando as particularidades dun instrumento financeiro en sociedades cooperativas, lonxe de ofrecer un criterio delimitador definitivo, puxo de manifesto a fragilidade da argumentación que soportaba a norma contable.

Borrador de reforma da IAS32.

En xuño de 2006, o IASB publicou o borrador de mellora da información financeira de determinados instrumentos financeiros. O obxectivo subxacente neste documento é a cautela na clasificación dos instrumentos de débeda e patrimonio, para o que han de ser consideradas, no caso de sociedades cooperativas, particularidades que limitan a aplicación do fondo económico ou o papel que desenvolven os socios na sociedade.

Así, o borrador da IAS32 propón a revisión da consideración de patrimonio neto de instrumentos financeiros que cumpran determinados criterios, como:

- Accións ordinarias que sexan reembolsables polo emisor o seu xusto valor.
- Accións ordinarias de entidades de duración limitada.
- Participacións dos socios nunha sociedade que deban liquidarse á saída dos socios (ex. xubilación ou morte).

A apertura desta liña argumental por parte do IASB é de gran importancia para as sociedades cooperativas por moitas razóns, entre as que se destacan as seguintes:

- Cuestiona a clasificación inicial da IAS32 referida ao capital social de sociedades cooperativas como elemento de débeda.
- Mantén aberto o debate sobre a mencionada clasificación, consecuencia da necesidade de revisar unha proposta difícil de soste no ámbito cooperativo.
- Rompe coa proposta de uniformidade total na aplicación da norma contable, o incorporar cuestións particulares consideradas como fundamentais na clasificación dos instrumentos financeiros.

A proposta de borrador do IAS32 ofrece unha liña argumental sólida para fortalecer a postura que defende o carácter de instrumento de patrimonio do capital das sociedades cooperativas.

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 175-179

SOLIDARIEDADE, UN VALOR EN ALZA NO SECTOR FINANCEIRO

Sonia M. RODRÍGUEZ PARADA
M^a José CABALEIRO CASAL

Deixando á marxe formulacións estratéxicas ou comerciais, que contemplan a responsabilidade social da empresa como unha oportunidade para incrementar o beneficio económico, evidenciase na actualidade en España, de xeito pausado pero progresivo, a reorientación solidaria dunha parte da oferta de servizos financeiros.

E non só dende o punto de vista de poñer a disposición dos seus clientes unha gama suficientemente ampla de produtos socialmente responsables, de aforro e de investimento, senón tamén pola diversidade de entidades cuxa vocación social agruparse baixo a denominación xenérica de Banca ética, solidaria, social ou alternativa. Entidades como Colonya Caixa Pollença, Triodos Bank, Fundació Un Sol Món, Fiare ou Coop57 son, entre outros, exemplos desta realidade financeira española, cunha maior difusión xeográfica que corresponde ó Nordeste peninsular.

A presenza da banca alternativa faise notar en España con certa demora respecto doutros países pioneiros, procedentes tanto de economías desenvolvidas como de países en vías de desenvolvemento (Alemana: GLS e Bank für Sozialwirtschaft; Bangladesh: Grameen Bank; Bélxica: Credal; Canadá: Citizens Bank; Dinamarca: Merkur Bank; Estados Unidos: Shore Bank; Francia: Caisse Solidaire Nord-Pas de Calais; Holanda: Oikocredit, ASN Bank e Triodos Bank; India: Sewa Bank; Italia: Banca Popolare Etica; Reino Unido: Unity Trust Bank e Charity Bank; Suecia: JAK; Suíza: Banque Alternative Suisse;...), e retoma, en boa medida, a filosofía que viu nacer ás primeiras caixas de aforros en Europa, combatendo a usura e financiando ás capas máis desfavorecidas da poboación europea; ou ás

iniciais cooperativas de crédito en España, co seu decidido apoio ao desenvolvemento rural.

En calquera caso, este camiño alternativo ó negocio bancario tradicional resulta coherente coas orixes da Economía como rama da Ética e supón revalorizar a importante función social que a intermediación financeira pode chegar a desempeñar nunha sociedade. Baixo este enfoque, os parámetros tradicionais de rendibilidade e risco resultan escasos ou incompletos e ceden o seu protagonismo á utilidade social da intermediación. É entón cando a prestación de servizos financeiros convértese en auténtico motor de transformación social.

Na práctica, a orientación socialmente responsable da intermediación financeira supón, para os seus axentes, captar fondos co compromiso adquirido de canalizalos cara a investimentos que, sendo viables economicamente, teñan un valor social positivo. Elúdese, por principio, todo destino que, con independencia da rendibilidade que proporcione, ocasione un impacto social negativo. En suma, renúnciase a unha parte da rendibilidade que podería chegar a obter a intermediación financeira de elixir un emprego máis lucrativo para o diñeiro. Procúrase, ademais, como estilo de xestión, a máxima transparencia informativa na aplicación dos recursos e unha participación democrática nas decisións de investimento que, en ocasións, suscítanse baixo a fórmula de autoxestión.

As entidades que, en España, apostan por priorizar o compromiso social da intermediación financeira respecto ó puramente económico, representan un conxunto heteroxéneo de institucións con diversas formas xurídicas e orixes ben dispares: desde a forma tradicional bancaria de sociedade anónima á natureza fundacional das caixas de aforros, con presenza de cooperativas de crédito, fundacións, institucións de microcrédito, cooperativas de servizos financeiros, ...; que presentan un grado de implicación diverso e non sempre quedan sometidas ó control de autoridades de supervisión. Quizais sexa este un dos aspectos máis delicados da súa flexible configuración.

En calquera caso, a aparición da banca alternativa representa a resposta financeira ás necesidades de determinados segmentos de clientela que non foron adecuadamente atendidos pola banca tradicional.

Dunha parte, aforradores que queren garantir para o seu diñeiro un destino específico e contractualmente explícito. Trátase, dun aforro máis selectivo e socialmente responsable que o aforro bancario tradicional, máis sensible ó interese social que ó económico. En resposta a esta demanda

emerxente do aforro xorden, como verdadeiros traxes a medida, depósitos finalistas que apoian iniciativas de desenvolvemento sostible e de impacto social positivo. Nestes depósitos identifícase, con total claridade, o destino solidario ou medioambiental dos fondos, sen descoidar, por iso, o aspecto financeiro. Cunha ampla variedade de prazos entre os que o depositante pode elixir, ofrécese condicións suficientemente competitivas fronte ós produtos bancarios tradicionais, con ausencia de comisións, inexistencia de franquías, importes accesibles ao pequeno aforro e rendibilidades explícitas aceptables, ás que indubidablemente habería que engadir a súa rendibilidade social. Os depósitos máis comprometidos permiten, ata, a autodeterminación do tipo de interese por parte do depositante, a partir dun límite máximo fixado pola entidade, con reinversión social da parte de rendibilidade que decide doar o depositante. Dous exemplos actuais son a Conta Xusta Triodos, cun 2,30% TAE para o depositante e un 0,7% TAE adicional para proxectos de sensibilización e desenvolvemento do Comercio Xusto, que se canalizan a través de tres organizacións: Ideas, Intermón Oxfam e Setem; e o Ecodepósito Triodos a un ano, cun 3,50% TAE para o depositante e a rentabilidade ambiental adicional de promover a plantación de árbores, co apoio de cinco organizacións de defensa do medio ambiente en España: WWF/Adena, Ecologistas en Acción, Amigos da Terra, SEO/BirdLife e Greenpeace.

Pero, xunto ós aforradores socialmente responsables, tamén son clientes da banca alternativa aqueles prestameiros que foron excluídos dos circuitos tradicionais de financiamento bancario pola súa escasa, cando non nula, calidade crediticia. Este tipo de banca representa unha oportunidade para combater o fenómeno da exclusión financeira que padecen determinados prestameiros que, ben por razóns xeográficas, sociais ou económicas, foron marxinados das canles tradicionais de financiamento bancario.

Por exemplo, en España a Fundación Un Sol Món leva máis de cinco anos financiando proxectos de inserción laboral, con liñas de actuación dirixidas a mozos que teñen dificultades para acceder ao mundo profesional, desenvolvendo programas formativos orientados a cualificar á persoa nun determinado sector; a facilitar o acceso laboral a persoas en situación ou en risco de exclusión sociolaboral, mediante o deseño de itinerarios de inserción personalizados con seguimento desde a fase de acolleita; dirixidas a persoas en risco de exclusión con vontade de emprender o seu propio negocio, a través de programas de asesoramento e acompañamento cara á autoocupación; e, tamén, destinadas a fomentar as empresas de inserción, con contratación laboral de empregados en risco de exclusión.

O microcrédito é a ferramenta de financiamento máis utilizado pola banca alternativa. Neste caso, ó carecer de garantías reais, o principal aval do prestameiro é a súa capacidade emprendedora e a calidade social do proxecto financiado, que debe ser viable economicamente aínda que necesita dun impulso financeiro inicial. De forma paradoxal, pese a atender a segmentos de alto resgo, as taxas de morosidade que se rexistran na banca alternativa non son superiores ás da banca tradicional.

Agora ben, a fórmula máis xenuinamente solidaria de banca alternativa é aquela na que os propios depositantes son, á vez, propietarios da entidade e usuarios dos préstamos que se conceden.

Esta formulación, que elimina eslavóns na cadea de intermediación financeira, ten un dos seus exemplos máis populares no Grameen Bank ou Banco dos Pobres. Tras unha traxectoria, non exenta de dificultades, que se inicia nunha aldea de Bangladesh fai agora tres décadas, a institución recibiu o Premio Nobel da Paz 2006, conxuntamente co seu máximo referente, o profesor Yunus. Algúns datos serán suficientemente reveladores da súa utilidade social: salvo unha mínima presenza estatal, o 95% do banco é propiedade das súas 6.908.704 prestameiros, na súa maioría mulleres (97%); o 100% dos préstamos concedidos fináncianse con fondos dos seus depósitos; non se esixe ningunha garantía de devolución ao prestameiro, nin é preciso a firma en ningún documento legal; o índice de devolución dos préstamos é do 98,82%; cobra un xuro menor que o goberno polos microcréditos que concede, carentes de xuro para esmoleiros e indixentes; os seus depósitos ofrecen xuros remuneratorios; os seus préstamos para vivenda permitiron construír, dende o inicio da súa actividade, 641.096 vivendas; os préstamos a microempresas financian a adquisición de arados, bombas de rego, embarcacións para transporte e pesca, ...; a través das súas 2.319 sucursais fómense servizos financeiros a 74.462 localidades de Bangladesh; cada ano, as súas becas financian a case 20.000 escolares (especialmente a nenas) e concédense préstamos para cursar estudos superiores a case 10.000 estudantes; máis de 60.000 esmoleiros beneficiáronse do seu programa especial de axuda; dota reservas para débedas de dubidoso cobro; introduciu un programa para a creación dun fondo de pensións para a terceira idade; ...; máis do 58% das familias dos prestameiros do Grameen Bank superaron o limiar da pobreza. Outros exemplos desta concepción bancaria mutualista, inspirada intelectualmente por Proudhon, son Oikocredit en Holanda, Banca Popolare Etica en Italia, co seu axente español Fiare, xurdida especificamente en España, Coop57.

A Cooperativa de prestación de servizos financeiros Coop57 leva funcionando dende 1995 en Barcelona, cando un grupo de traballadores indemnizados pola creba da súa empresa decidiu poñer a disposición de proxectos cooperativos o diñeiro conxunto do despedimento.

Baixo a rúbrica de servizos financeiros éticos e solidarios Coop57 funciona con criterios de autonomía e xestión democrática, destinando os seus recursos propios á concesión de préstamos que xeren emprego, promovan os principios cooperativos, o asociacionismo e a economía social. En concreto, dende os seus inicios conseguiu axuntar 1,6 millóns de euros de recursos propios, concedendo préstamos, convenios ou subvencións por valor de máis de 2 millóns de euros.

Basicamente, os principais servizos financeiros fornecidos aos seus socios son préstamos que se destinan ó financiamento de circulante, ó investimento en inmovilizado, á concesión de créditos ponte para atender ó pago de salarios pola demora de subvencións públicas e á concesión de avais. En calquera caso, só se financian actividades de interese social que resultan viables técnica e economicamente. Existe un período de carencia para poder percibir financiamento e, como regra xeral, solicítanse garantías persoais mancomunadas.

A través de dúas comisións, unha técnica e outra social, garántese unha correcta xestión dos investimentos, de acordo cos principios de coherencia, compatibilidade, participación, transparencia, solidariedade, reflexión e proximidade.

Sen dúbida, os valores cooperativos de autoaxuda, autoresponsabilidade, democracia, igualdade, xustiza e solidariedade resultan especialmente idóneos para desenvolver esta forma solidaria de prestar servizos financeiros, tan distante do modelo bancario convencional e tan próxima a unha progresiva concienciación cívica da nosa sociedade, que tamén afecta á Economía e ó uso do diñeiro.



Cooperativismo e Economía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 181-184

FORMACIÓN COOPERATIVA (E-LEARNING) DA UNIVERSIDADE DE VIGO

Silvia RUIZ BLANCO

1. A necesidade de formación en cooperativas

Unha das responsabilidades que deben asumir os socios dunha sociedade cooperativa (a través dos distintos órganos de goberno establecidos legalmente) é a de asumir a súa xestión e administración. En ocasións, estas tarefas suscitan certas dificultades xa que, con carácter xeral e, sobre todo nas súas orixes, estas sociedades adoitan ser de pequeno (principalmente) e mediano tamaño, polo que resulta difícil a súa profesionalización.

Por iso, unha das necesidades básicas sentidas neste ámbito foi a formación especializada en materias relacionadas coa dirección e administración de empresas por parte dos socios cooperativos, ben porque nalgúns casos, os responsables da xestión posúen unha formación noutras áreas diferentes ou, porque aínda posuíndo esta formación, consideren necesario actualizar os seus coñecementos.

Esta demanda de formación entre os socios das cooperativas foi unha das prioridades na definición das accións a desenvolver no INTERREG III A, PROXECTO DESQOOP. Acción que asumiu A Universidade de Vigo, a través do Departamento de Economía Financeira e Contabilidade. Partindo da experiencia acumulada na dirección e docencia en cursos relacionados coa dirección e xestión de sociedades cooperativas, así como a experiencia en cursos en formato *e-learning* (aprendizaxe utilizando as tecnoloxías da información), desenvolveuse un proxecto formativo ofrecendo os seguintes cursos, independentes entre si:

	Horas	Tipo	Calendario
Curso especialista “Xestión de Sociedades cooperativas”	210	Semipresencial	21/9/06 a 31/11/07
Curso formación “Contabilidade en soc. cooperativas	68	Non presencial	1/3/07 a 27/7/07
Curso formación “Xestión financeira en soc. cooperativas”	68	Non presencial	1/3/07 a 27/7/07
Curso formación “Responsabilidade social corporativa e sociedades cooperativas”	68	Non presencial	28/7/07 a 31/11/07

Todos eles impartidos a través do servizo de teledocencia desenrolado e xestionado por la Universidad de Vigo¹.

Estes cursos están destinados a profesionais directamente relacionados coa especialidade do título que reúnan os requisitos legais para cursar estudos universitarios e cuxa actividade se desenrole ou vaia ser desenrolada na área transfronteiriza Galicia e norte de Portugal, zona de actuación do INTERREG III A, PROXECTO DESQOOP.

Considerando que nunha porcentaxe significativa os alumnos compaxinan esta formación coa súa actividade profesional, suscitáronse os cursos *e-learning*. A elección desta canle de comunicación se fundamenta nas vantaxes que ofrece (Lens, s/f):

- Posibilidade de ofrecer unha educación que facilita as contornas colabourativas, permitindo suplir o traballo en solitario que implica a educación a distancia tradicional, ata, que na formación presencial. Para iso, o sistema establece unhas canles de comunicación entre profesor-alumno, alumno e o resto dos alumnos e profesor e todos os alumnos, a través de mensaxerías, foros ou chats.

- Posibilidade de que os formadores accedan ás novas tecnoloxías que enriquecen a formación. Por outra banda, nestes cursos esíxese que todos os

¹ Para más información se puede consultar:

http://fatic.uvigo.es/index.php?option=com_content&task=view&id=35&Itemid=53&lang=gl

elementos (contidos, materiais complementarios, avaliacións) estean claramente definidos previamente, redundando na calidade xa que se evitan as improvisacións.

- Posibilidade de ofrecer unha formación sen fronteiras espaciais ou temporais. Por outra banda, o curso desenvólvese no intervalo temporal que, dentro duns límites, o alumno decida, o que facilita compatibilizar formación e traballo.

- Posibilidade de ofrecer unha formación personalizada, posto que a cada alumno, en función dos seus coñecementos e titulación previa, íraselle conducindo secuencialmente a través dos distintos módulos que deba realizar, podendo levar o ritmo de aprendizaxe que mellor se adapte ás súas circunstancias.

Para levar á práctica este formato, defínense as seguintes funcións académicas que dependerán directamente do equipo director:

- A elaboración dos contidos para ser transmitidos a través do ordenador que inclúen as explicacións teóricas e as cuestións prácticas para cada un dos temas, así como o seu permanente actualización.

- A tutorización e seguimento dos alumnos. Esta función implica o seguimento de cada alumno, respondendo ás cuestións que se lle poidan suscitar sobre os contidos, corrixindo os exames parciais para avaliar os seus progresos e elaborando os informes correspondentes que serán remitidos á secretaría académica periodicamente.

- A elaboración, control e corrección dun exame presencial final.

2.- Propostas de futuro

A partir da experiencia acumulada na formación destes cursos, parece lóxico seguir o camiño iniciado para ofrecer estes cursos a dous colectivos moi importantes: os profesionais do ámbito das cooperativas, dando resposta a unha demanda social en liña coas propostas de educación ao longo da vida (UNESCO, 1999) e os alumnos universitarios que queiran completar a súa formación, por ser estes os profesionais do futuro nas cooperativas.

Bibliografía

Lens, J.L. (s/f): “De la educación a distancia tradicional al E-learning”.
Encuentro taller Desde el Aula a la Escuela Virtual, CASER-Escuela
Virtual Distance Educational Network (DEN).

UNESCO (1999): Informe Delors de la Comisión Internacional sobre la
educación para el siglo XXI. Disponible en Internet:

http://www.unesco.org/delors/delors_s.pdf

Fecha de consulta 11/5/07.

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 analizase 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 no práctica xorden en torno as relación da cooperativa cos seus socios e cos terceiros.

M^a Rocío QUINTÁNS EIRAS

PITA GRANDAL, A.M^a. (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 eloxiables 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 constituí, 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^a Cruz BARREIRO CARRIL

Luis Miguel MULEIRO PARADA

