

ECONOMÍA APLICADA • 12

**Fdo. Ignacio Fernández Fernández.
M^a Milagros Sieiro Constenla**

Departamento de Economía Aplicada
Universidade de A Coruña

**LA INCIDENCIA DE LA LEY DE COOPERATIVAS DE GALICIA EN EL
RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE ESTAS ENTIDADES**

CONSELLO EDITOR:

Xoaquín Alvarez Corbacho,
Economía Aplicada. UC;
Manuel Antelo Suárez,
Fundamentos da Análise Económica. USC;
Juan J. Ares Fernández,
Fundamentos da Análise Económica. USC;
Xesús Leopoldo Balboa López,
Historia Contemporánea. USC;
Xosé Manuel Beiras Torrado,
Economía Aplicada. USC;
Joam Carmona Badía,
Historia e Institucións Económicas. USC;
Luis Castañón Llamas
Economía Aplicada. USC;
Xoaquín Fernández Leiceaga,
Economía Aplicada. USC;
Lourenzo Fernández Prieto,
Historia Contemporánea. USC;
Ignacio García Jurado,
Estatística e Investigación Operativa. USC;
Mª do Carmo García Negro,
Economía Aplicada. USC;
Xesús Giraldez Rivero,
Historia e Institucións Económicas. USC.
Wenceslao González Manteiga,
Estatística e Investigación Operativa. USC;
Manuel Jordán Rodríguez,
Economía Aplicada. USC;
Rubén C. Lois González,
Xeografía. USC;
Edelmiro López Iglesias,
Economía Aplicada. USC;
José A. López Taboada,
Historia e Institucións Económicas. USC.
Alberto Meixide Vecino,
Fundamentos da Análise Económica. USC;
Emilio Pérez Touriño,
Economía Aplicada. USC;
Miguel Pousa Hernández
Economía Aplicada. USC;
Albino Prada Blanco,
Economía Aplicada. UV;

Carlos Ricoy Riego,
Fundamentos da Análise Económica. USC;
José Mª da Rocha Alvarez,
Fundamentos da Análise Económica. UV;
Xavier Rojo Sánchez,
Economía Aplicada. USC;
José Santos Solla,
Xeografía. USC;
Juan Surís Regueiro,
Economía Aplicada. UV;
Manuel Varela Lafuente,
Economía Aplicada. UV;

COORDENADORES DA EDICIÓN:

- **Área de Análise Económica**
Juan J. Ares Fernández

- **Área de Economía Aplicada**
Manuel Jordán Rodríguez

- **Área de Historia**
Lourenzo Fernández Prieto

- **Área de Xeografía**
Rubén C. Lois González,

ENTIDADES COLABORADORES

Fundación Caixa Galicia
Consello Económico e Social de Galicia
Fundación Feiraco
Instituto de Estudos Económicos de
Galicia Pedro Barrié de la Maza

Edita: Servicio de Publicacións da Universidade de Santiago de Compostela

ISSN: 1138 - 2686

D.L.G.: C-1689-97

LA INCIDENCIA DE LA LEY DE COOPERATIVAS DE GALICIA EN EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE ESTAS ENTIDADES

Fdo. Ignacio Fernández Fernández.
M^a Milagros Sieiro Constenla¹

I.- CARACTERÍSTICAS DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES COOPERATIVAS.

El régimen fiscal especial de las entidades cooperativas mantiene su singularidad formal tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, texto legal que integró a partir del 1 de enero de 1996 en su Título VIII múltiples regímenes especiales cuya regulación hasta esta fecha discurría paralela a la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. La especialidad fiscal de estas entidades, recogida formalmente en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, se construyó con referencia a dos marcos normativos básicos:

- En primer término, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, a la que el artículo 1.3. de la Ley 20/1990 efectúa una importante mención a su carácter supletorio. En efecto, este texto legal no tiene una aspiración globalista sobre la fiscalidad cooperativa, sino meramente especialista, lo que se concreta en la definición de unas normas técnicas específicas para la determinación de la base imponible de la imposición societaria y en el reconocimiento de determinados beneficios fiscales con repercusión en diferentes figuras impositivas. La entrada en vigor de la Ley 43/1995 ha supuesto, por una lado, una necesaria adaptación de determinados preceptos de la Ley 20/1990 en materia de compensación de pérdidas o de imputación de subvenciones de capital, al tiempo que ha profundizado las diferencias entre el régimen general y este régimen especial en determinados aspectos, como sucede con el tratamiento de las operaciones vinculadas, probablemente por la implicación que en este ámbito tiene el cumplimiento del principio mutua, y el mantenimiento de la clasificación de rentas, susceptibles de integrar la base imponible, como consecuencia del peculiar esquema liquidatorio de las sociedades cooperativas.

- La Ley 3/1987, General de Cooperativas, cuya complejidad y casuismo es en gran parte responsable de la complicada configuración del régimen fiscal especial contenido en la Ley 20/1990². Resulta evidente que la derogación de este texto legal con al entrada en vigor de la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia, se rompe la

¹ Profesores de Economía Aplicada de la Universidad de A Coruña.

² SANZ GADEA, Eduardo: Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos. Tomo III. Madrid. 1991. Pág. 1.533

armonización entre la disposición general y fiscal, siendo esta circunstancia posible fuente de conflictos en la valoración del cumplimiento de los requisitos necesarios para alcanzar la deducibilidad de determinadas partidas o cualquiera de los dos niveles de protección fiscal

II.- RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS COOPERATIVAS.

El régimen fiscal que esta norma legal prevé para las entidades Cooperativas puede analizarse a partir de la diferenciación de dos tipos de normas:

- Por un lado, un conjunto de disposiciones que suponen el establecimiento de unas reglas especiales aplicables a todas las Cooperativas regularmente constituidas, aún cuando incidan en alguna de las causas de pérdida de la condición de Cooperativas fiscalmente protegidas. Esto dota a estas entidades, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, de singularidad desde el punto de vista de la valoración de determinadas operaciones y del esquema liquidatorio.
- El reconocimiento, por otra parte, de determinados beneficios fiscales, cuyo ámbito excede del Impuesto sobre Sociedades, fijándose a un doble nivel, de protección y especial protección.

Las reglas fiscales especiales aplicables a toda Cooperativa regularmente constituida tienen un denominador común: su incidencia exclusiva en el Impuesto sobre Sociedades. Siguiendo el esquema liquidatorio de la imposición societaria podemos destacar las siguientes:

II.1.- Reglas especiales en la determinación de la base imponible

La determinación de la base imponible de una sociedad cooperativa requiere normas especiales por tres causas fundamentales:

- La diferenciación de los resultados cooperativos y extracooperativos a los efectos de la posible aplicación de diferentes tipos de gravamen.
- El establecimiento de un criterio de valoración en las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus socios. Lo que para los sujetos pasivos en régimen general del Impuesto sobre Sociedades son, con carácter general, operaciones esporádicas, para este tipo de entidades se convierte, en cumplimiento del principio mutual, en operaciones habituales.
- La calificación de determinadas partidas controvertidas.

a)- Distinción de resultados.

Si bien estamos ante una distinción instrumental a efectos de la posible aplicación de un doble tipo de gravamen, cuando la Ley 20/1990 obliga a diferenciar entre resultados cooperativos y extracooperativos, está efectuando una distinción que procede de la derogada Ley General de Cooperativas de 1987. Este mandato actualmente está recogido en los artículos 8.4 y 66.3 de la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, aunque con un alcance más limitado que aquella, al prever la contabilización separada e independiente para una de las categorías de renta englobadas bajo la denominación extracooperativa: los beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios³.

Partiendo de esta obligada distinción, puede afirmarse que el criterio delimitador entre ambos tipos de rentas reside en el principio mutuo. Son resultados cooperativos, básicamente, los derivados de la realización de actividades cooperativizadas con los socios, más aquellos otros que se hallan en una relación de accesoriedad. El resto tendrá complementariamente naturaleza extracooperativa.

Más concretamente el artículo 17 de la Ley 20/1990 relaciona un conjunto de partidas comprensivas del resultado cooperativo:

- Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.
- Las cuotas periódicas satisfechas por los socios. El artículo 65.1. de la Ley de Cooperativas de Galicia prevé que estatutariamente o por la Asamblea General puedan establecerse cuotas de ingreso y/o periódicas las cuales no se integrarán en el capital social ni serán reintegrables, “aportaciones” que, sin embargo, reciben muy diferente trato fiscal: mientras que las primeras son renta no sujeta, las segundas se integran en la base imponible a través del resultado cooperativo⁴.
- Las subvenciones corrientes y de capital en la parte imputable que resulte de la aplicación de las normas contables⁵. En ausencia de especialidad fiscal, en

³ El artículo 57. 3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, en idéntica línea a la de su predecesora, establece que figurarán en contabilidad separadamente los resultados extracooperativos derivados de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades no cooperativas, o los extraordinarios procedentes de plusvalías que resulten de enajenación de elementos de activos de inmovilizado no destinados al cumplimiento del fin social”.

⁴ La calificación fiscal de las cuotas de ingreso como renta no sujeta no se encuentra de forma categórica en la Ley 20/1990. Sin embargo, parece desprenderse, por un lado, de su no inclusión entre los resultados cooperativos y su no consideración, por otra parte, como incremento patrimonial conforme a lo establecido en su artículo 22.2. a).

⁵ Nueva redacción del artículo 17.4 de la Ley 20/90 por la Disposición Final 2ª de la Ley 43/1995.

cumplimiento del mandato contenido en el artículo 10.3. de la Ley 43/95, la reversión de las subvenciones a la base imponible se efectuará conforme a los criterios contables, contenidos a este respecto en la Norma de Valoración Vigésima comprendida en la Parte Quinta del Plan General de Contabilidad de 1990.

- Los intereses y retornos derivados de la participación de la cooperativa en otra cooperativas.

- Los productos financieros de la tesorería ordinaria.

Complementaria y consecuentemente el artículo 21 enumera como resultados extracooperativos las siguientes partidas:

- Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con terceros.

- Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.

- Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

- Los incrementos y disminuciones de patrimonio, comprendiéndose una delimitación de carácter negativo de esta categoría de rentas en el apartado 2 del artículo 22 de la Ley 20/1990.

b)- Valoración de operaciones.

Establece el artículo 15.1 de la Ley 20/1990 que las operaciones realizadas por la cooperativa con sus socios se computarán por su valor de mercado, regla entonces ya contenida en el artículo 16.2 Ley 61/1978.

No obstante, la entrada en vigor de la Ley 43/1995 implica una ruptura importante en hasta ese momento idéntico tratamiento de las operaciones vinculadas para las Cooperativas y para los sujetos pasivos sometidos plenamente a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Frente a esta regla general de valoración aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre Cooperativa y socio, el artículo 16 .1. de la Ley 43/1995 restringe notablemente el ámbito de actuación de este instrumento de corrección del importe efectivo de las operaciones realizadas entre partes vinculadas:

- Mientras que en el ámbito cooperativo nos enfrentamos a una regla de valoración aplicable por el sujeto pasivo, en el régimen general nos encontramos con idéntica norma de valoración pero exclusivamente aplicable en el marco de una actuación comprobadora por la Administración Tributaria.

- Dicha corrección valorativa debe efectuarse en el marco de un prolijo procedimiento desarrollado por el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el cual está presidido por el principio de bilateralidad.

- Finalmente, la aplicación del precio normal de mercado únicamente procede cuando la tributación en conjunto por la imposición societaria para las partes vinculadas de acuerdo con dicho criterio fuese superior a la efectivamente soportada por las mismas.

El ámbito de aplicación de la regla de valoración de operaciones según precio o valor de mercado se restringe subjetivamente al no resultar de aplicación a las Cooperativas de Consumidores y Usuarios, Cooperativas de Viviendas, Cooperativas Agrarias⁶ y a las Cooperativas que tienen por objeto prestación de servicios o suministros a los socios. En estos supuestos, las operaciones efectuadas por la cooperativa con sus socios se valorarán por el precio que efectivamente se hubieren realizado "siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la Entidad"⁷.

c)- Calificación de partidas controvertidas.

El peculiar funcionamiento de las entidades cooperativas se manifiesta en una serie de partidas cuya influencia en la determinación de la base imponible hace preciso su previa calificación fiscal.

- Desde el punto de vista de su deducibilidad.

Partiendo de que la individualización de los ingresos cooperativos y extracooperativos exigen idéntica diferenciación entre los gastos producidos, atribuyéndose a unos y otros los específicos necesarios para su obtención y la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la Cooperativa, desde esta perspectiva son destacables las siguientes partidas:

1) Intereses a las aportaciones al capital social.

Considerados expresamente como gastos deducibles para la determinación del resultado contable del ejercicio por el artículo 66.2. de la Ley 5/1998, el artículo 18.3. de la Ley 20/1990 declara la deducibilidad, a efectos de la determinación del resultado cooperativo, de los intereses devengados por los socios por sus aportaciones al capital social, sin que dicho importe pueda exceder el que resultaría de aplicar el tipo de interés básico del Banco de España incrementado en tres puntos. Los artículos 60 y 61

⁶ Supuesto incorporado por la D. Final 2ª de la Ley 43/1995.

⁷ Artículo 15.3. de la Ley 20/1990, de 9 de diciembre.

de la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de cooperativas de Galicia establecen que las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social pueden devengar un interés en la cuantía establecida, el cual no podrá exceder del legal del dinero en más de tres puntos y en más de seis puntos respectivamente⁸. Siendo la fijación o acreditación de un tipo de interés superior al legalmente establecido causa de pérdida de la protección fiscal, resulta evidente que es posible una retribución legal de las aportaciones voluntarias al capital social que alcanzando plenamente la cuenta de resultados, sin embargo, parcialmente, no revierta negativamente en la base imponible.

II- Fondo de Formación y Promoción⁹.

Con fundamento en la afectación exclusiva a finalidades específicas y a su carácter irrepartible¹⁰, el artículo 18 de la Ley 20/1990 declara la deducibilidad de las aportaciones al Fondo de Formación y Promoción, condicionándose por el artículo 19 al cumplimiento de los siguientes requisitos¹¹:

- Es necesario que se trate de dotaciones obligatorias al Fondo de Formación¹². El artículo 67. 1. de la Ley 5/1998 establece que “anualmente, de los excedentes netos del ejercicio económico se destinará: a) Al fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Formación y Promoción una cuantía global mínima del 30 %, destinándose un 5% de los excedentes como mínimo al Fondo de Formación y Promoción y por lo menos un 20

⁸ El artículo 48 de la Ley 27/1999 condiciona la remuneración de las aportaciones al capital social al cumplimiento de dos requisitos: la existencia de resultados positivos previos y que, en ningún caso, exceda de 6 puntos el interés legal del dinero

⁹ Denominado Fondo de Educación y Promoción por la Ley 27/1999 y Fondo de Formación y Promoción Cooperativa por la Ley 5/1998.

¹⁰ Artículos 67. 2 y 93. 2. a) de la Ley 5/1998.

¹¹ El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se ha pronunciado sobre el carácter contable de la dotación al Fondo de Educación y Promoción Social a las Sociedades Cooperativas en sentido diferente: “El artículo 83 de la Ley 3/1987 de 2 de abril general de Cooperativas, establece que las partidas que se considerarán como gasto en la determinación de los resultados del ejercicio económico, no figurando entre ella la dotación al Fondo de Educación y Promoción.

Por su parte, el artículo 84 de la misma Ley señala los fines a que deben o pueden aplicarse los excedentes netos del ejercicio económico, entre los que se encuentra la dotación al Fondo de Educación y Promoción.

Por tanto, la citada Ley configura la dotación al Fondo de Educación y Promoción Social como un reparto del resultado del ejercicio y así habrá de reflejarse contablemente, debiendo lucir dicho Fondo en el pasivo del balance de una agrupación independiente, distinta de los Fondos propios.

¹² Los artículos 56 y 58 de la Ley 27/1999 establecen que se destinará necesariamente al Fondo de Educación y Promoción los porcentajes del excedente cooperativo o de los resultados que establezcan los estatutos o fije la Asamblea General, el cual no podrá ser inferior al 5 por 100 de los resultados cooperativos antes de impuestos, y las sanciones económicas que imponga la cooperativa a sus socios.

% de estos excedentes al Fondo de Reserva Obligatoria...”. Añade el precepto siguiente que se destinarán necesariamente a dicho Fondo “las sanciones económicas que les imponga la Cooperativa a sus socios”. Surgen en relación a este primer requisito dos cuestiones:

- ¿Qué se entiende por dotación obligatoria a tenor de lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley 5/98?. ¿El 5 por 100 fijado como mínima dotación a este Fondo o el mayor porcentaje, hasta un 10 por 100, que pueda resultar necesario para completar la dotación mínima conjunta del 30 por 100, en el supuesto de que la dotación al Fondo de Reserva Obligatoria quede comprendida entre el 20 y 25 por 100?. Se trata de definir el tratamiento fiscal de ese 5 por 100 de los excedentes netos de libre asignación por la entidad Cooperativa entre ambos Fondos. Resulta difícilmente sostenible rechazar la incidencia de dicha dotación, de acuerdo con el régimen propio de cada Fondo, bajo el pretexto de su posible y, por tanto, “libre” incorporación al “otro” Fondo.

- Cuestión diferente es la relativa a la incidencia en el resultado cooperativo de la dotación al Fondo de Formación con origen en una posible sanción económica impuesta por la Cooperativa a sus socios¹³. El mecanismo arbitrado por la Ley 20/1990, con idéntico resultado a las restantes dotaciones, es, sin embargo, técnicamente diferente: dicha renta no se incorpora a la base imponible, al integrarse como componente positivo en la cuenta especial representativa del Fondo prevista en su artículo 19.5., cuyo saldo se llevará al mismo, no afectando, consecuentemente, dicho traspaso al resultado cooperativo.

- La cuantía deducible de la dotación al Fondo de Formación no podrá exceder del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo. Referida la dotación legalmente obligatoria y el límite fiscal a la misma magnitud – excedente neto de cada ejercicio -, es evidente la nula operatividad de este requisito en cuanto superior a la aportación preceptiva al Fondo.

- Las dotaciones no invertidas deberán materializarse provisionalmente en cuentas de ahorro o Deuda Pública, requisito fiscal que encuentra su paralelismo en el último párrafo del artículo 68. 2. de la Ley 5/1998

- Individualidad contable: Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo”¹⁴.

¹³ Establece el artículo 25 de la Ley de Cooperativas de Galicia que “...Las sanciones que puedan imponerles a los socios por cada tipo de faltas deberán estar establecidas en los estatutos y podrán ser económicas, de suspensión de derechos sociales o de expulsión”.

¹⁴ Artículo 19.2. de la Ley 20/1990. La ley de Cooperativas de Galicia es menos exigente a este respecto que la norma fiscal: limita la individualidad contable a las dotaciones las cuales “deberán figurar en el pasivo del balance con separación de otras partidas”.

Como colorario se prevé que los gastos e ingresos derivados de las actividades financiadas con el Fondo de Educación se llevarán a una cuenta de resultados del Fondo, que no se tendrá en cuenta para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades de la cooperativa.

III- El Fondo de Reserva Obligatorio

De la conjunción de los mandatos contenidos en los artículos 8.3., 62 , 66.3., 67 y 68 de la Ley 5/1998 se derivan las siguientes dotaciones mínimas al Fondo de Reserva Obligatorio:

- El 30 por 100 como mínimo del excedente neto, de cuyo porcentaje un mínimo del 5 y un máximo del 10 por 100 deberá destinarse al Fondo de Formación de Formación y Promoción.
- Los beneficios obtenidos en las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios
- El 50 por 100 como mínimo de los beneficios procedentes de plusvalías por la enajenación de elementos de activo inmovilizado, los obtenidos de otras fuentes ajenas a las fines específicos de la Cooperativa y los derivados de inversiones o participaciones en sociedades de naturaleza no cooperativas.
- Las deducciones por aportaciones obligatorias al capital social en el caso de expulsión o baja no justificada de los socios.
- El 50 por 100 como mínimo de la plusvalía derivada de la regularización de balances autorizada legalmente.
- Las cuotas de ingreso¹⁵.

En relación a estas dotaciones, el artículo 15.5 de la Ley 20/1990 establece que la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio, tratamiento fiscal que sugiere tres consideraciones:

- En cuanto a su fundamento, estamos, posiblemente, ante una solución salomónica cuya razón reside en el carácter irrepartible del Fondo de Reserva Obligatorio entre los

¹⁵ Los artículos 55 y 58 de la Ley 27/1999 establece que se destinarán obligatoriamente el Fondo de Reserva Obligatorio un porcentaje mínimo del 20 por 100 de los excedentes cooperativos y del 50 por 100 de los beneficios extracooperativos y extraordinarios, las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social en el caso de baja no justificada de los socios y las cuotas de ingreso de los socios

socios, de acuerdo con lo que establece el artículo 68 de la Ley 5/1998.¹⁶ Sin duda, en la exclusión de la base imponible de la mitad de las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio late, por un lado, la natural aspiración del legislador fiscal a gravar el excedente cooperativo y, por otro, el rechazo que le ocasiona someter al impuesto un resultado que, en último extremo, no incremente la capacidad económica de los socios cooperativistas.

- Es palmario que únicamente pueden ambicionar la deducibilidad aquellas dotaciones con origen en rentas integradas previamente en la Base Imponible, condición no concurrente en las tres últimas aportaciones posibles mencionadas.

- Parece, finalmente, evidente que la preceptividad habilitante para alcanzar la deducibilidad ha de tener su origen en la norma legal, esto es, en las dotaciones mínimas fijadas por la Ley 5/1998, extremo a partir del cual responderán a un mandato estatutario o al acuerdo de la Asamblea General, o lo que es lo mismo, a la autoregulación de la propia entidad en la que difícilmente la Ley fiscal residencia la requerida obligatoriedad. La liberalización parcial en la aplicación de los resultados extracooperativos tiene, por tanto, un “peaje” fiscal: no formarán parte de la base de deducción a efectos de la aplicación del 50 por 100 las dotaciones, antes obligatorias, ahora acordadas por la propia Cooperativa¹⁷.

IV.- Remuneraciones de los miembros del Consejo Rector.

Los miembros del Consejo Rector, órgano de gobierno de la entidad cooperativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 5/1998¹⁸, pueden recibir remuneraciones conforme a lo establecido en el artículo 47 de dicho texto legal.

El estatuto fiscal de estas remuneraciones puede definirse a partir de las siguientes dos notas caracterizadoras:

- Partiendo de una definición estricta del beneficio como magnitud representativa de la retribución de los fondos propios, puede afirmarse que las retribuciones de los miembros del Consejo Rector constituyen gasto en la determinación del resultado contable, siendo indiferente la forma – fija, variable, participación en los beneficios...- a

¹⁶ Este precepto encuentra su simetría en el artículo 55 de Ley 27/1999, de Cooperativas del Estado.

¹⁷ El artículo 83.2. de la derogada Ley 3/1987 ordenaba que destinasen obligatoriamente el Fondo de Reserva Obligatorio los beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, los beneficios procedentes de las plusvalías en la enajenación de los elementos de activo inmovilizado, los beneficios obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa y los beneficios derivados de inversiones o participaciones en sociedades de naturaleza no cooperativa.

¹⁸ Artículo 40 de la Ley 27/1999.

través de la cual aquellas se manifiesten¹⁹. A tenor de lo dispuesto en el artículo 14.1. y 10.3. de la Ley 43/1995, la norma fiscal sigue en relación a esta partida el criterio contable.

- Esta remuneración tiene para los miembros, personas físicas, del órgano de gobierno la consideración de rendimiento del trabajo personal²⁰, debiendo practicar la entidad pagadora de dicha renta la retención correspondiente, la cual debe determinarse al tipo fijo y especial del 40 por 100²¹.

- Desde el punto de vista de su no deducibilidad

I.- Cantidades distribuidas a cuenta del excedente y el llamado “retorno anticipado”.

Siendo el excedente el objeto del gravamen societario, toda distribución del mismo no ha de tener la consideración de partida deducible. Consecuentemente, el artículo 20 de la Ley 20/1990 declara la no deducibilidad de las “cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes ni el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios y suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la Cooperativa, sobre su valor de mercado”, colorario de la regla de valoración contenida en el artículo 15 de dicho texto legal.

- Desde el punto de vista de su no integración en la base imponible.

La Ley 20/90 comprende sendos preceptos en los que efectúa una delimitación negativa del ámbito del gravamen societario. En primer término, el artículo 22.2 en el que se describen determinados supuestos que no se consideran incrementos de patrimonio²²:

- Aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social.

¹⁹ El Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas se ha pronunciado en este sentido en relación con las retribuciones de los administradores de las Sociedades Anónimas indicando que “...la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de Pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de una sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa”.

²⁰ Art. 16. 2. e) de la Ley 40/1998, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²¹ Artículo 75.1. del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²² La Ley 43/95 ha suprimido la clasificación de rentas presente en la derogada Ley 61/78, no individualizando, por tanto, los incrementos de patrimonio

- Cuotas de ingreso de los socios, las cuales, conforme a lo previsto en el artículo 65. 2. de la Ley 57/1998 no pueden ser superiores al 50 por 100 de la aportación obligatoria mínima al capital social vigente en cada momento para adquirir la condición de socio. El fundamento de su no sujeción estriba en este supuesto, a diferencia de lo que sucede con las cuotas periódicas, en su preceptiva afectación al Fondo de Reserva Obligatorio.

- Deduciones en las aportaciones obligatorias²³ con motivo de la baja del socio, destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio, mandato recogido en el artículo 68. 1. b. de la Ley 5/1998, de cooperativas de Galicia²⁴. Admite el artículo 64 deducciones sobre las aportaciones obligatorias, con un límite del 30 por 100 en el caso de expulsión y del 20 por 100 en el supuesto de baja no justificada²⁵. Estas deducciones significan para la cooperativa la transformación parcial de la cifra de capital en Fondo de Reserva Obligatorio, lo que, en modo alguno, podrá reputarse incremento de patrimonio, pues, en rigor, lo único que se produce es una variación cualitativa en la composición del neto patrimonial.

- Compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas. Resulta evidente la simetría de esta calificación con la de la no deducibilidad del retorno cooperativo: De igual forma que no es factible, a efectos de la determinación de la base imponible, deducir la cantidad entregada a los socios cooperativistas en concepto de distribución del excedente neto, no se integrarán en dicha magnitud la imputación de pérdidas efectuadas a los mismos, teniendo en cuenta, además, que una y otra atribución se efectúa “en proporción a las operaciones, los servicios o las actividades realizadas por cada uno de ellos (socios) con la cooperativa”.

- Resultados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la ley especial que la autorice.

Los apartados 5 y 6 del artículo 19 contienen, en segundo lugar, una relación de partidas de gastos, al tratarse de aplicaciones del Fondo de Formación y Promoción, y de ingresos, al consistir en rentas que han de quedar afectadas al mismo, que no repercuten en la base imponible de la sociedad. Consecuentemente, la Ley fiscal ordena que unos y otros reviertan en una cuenta específica de resultados que se llevará a la cuenta representativa de dicho Fondo.

²³ La Ley de Cooperativas de Galicia y del Estado coinciden al admitir deducciones únicamente sobre las aportaciones obligatorias al capital.

²⁴ Artículo 55. 1. b. de la Ley 27/1999

²⁵ El artículo 51.3 de la Ley 27/1999 prevé que en el caso de baja no justificada se pueden acordar deducciones sobre el reembolso de las aportaciones obligatorias hasta los límites del 30 por 100

II.2.- Normas para la determinación de la cuota íntegra.

La distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos responde a la indicada posible aplicación de tipos de gravamen diferenciados, lo que obliga a efectuar en el proceso liquidatorio un fraccionamiento de la base imponible, en función del tipo de resultado del que proceda:

- Base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, que tributará al 20 por 100, si la cooperativa goza de cualquiera de los dos niveles de protección fiscal.
- Base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos que tributará al tipo general, conforme al artículo 33.2 Ley 20/1990.

La suma de las cantidades resultantes de aplicar las alícuotas a cada parte de base imponible es la cuota íntegra, la cual puede ser positiva o negativa habida cuenta que el tipo de gravamen se aplica, conforme a lo establecido en el artículo 23 de la Ley 20/1990, sobre "las bases imponibles, positivas o negativas".

La técnica liquidatoria descrita puede conducir a cargas tributarias superiores a las que procederán según el régimen general: una cooperativa que en las actividades cooperativizadas con los socios pierda una suma igual a la que gana en las actividades cooperativizadas con los no socios soportará una determinada cuota que, en régimen general de imposición, no se hubiera obtenido.

II.3.- Compensación de pérdidas.

Frente al régimen general del Impuesto sobre Sociedades en el que la compensación de pérdidas se efectúa a nivel de base imponible, el régimen especial de las entidades Cooperativas prevé la compensación a nivel de cuotas, obligada consecuencia de la técnica de determinación de la cuota íntegra: Cuando ésta resulte negativa "su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los diez ejercicios siguientes"²⁶, plazo cuya concreción precisa de cuatro consideraciones:

- Se trata de un plazo que rige para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2000, a diferencia de lo que ha sucedido con los sujetos pasivos en régimen general en el que el plazo de compensación de 10 años se aplica a partir del 1 de enero de 1999.
- En consecuencia, entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 1999 resulta de aplicación el plazo de compensación de 7 años²⁷.

²⁶ Artículo 24.1 Ley 20/1990, según redacción de la Ley 55/199, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

²⁷ Artículo 24.1 Ley 20/1990, según redacción de la D. Final 2ª de la Ley 43/1995.

- A diferencia del régimen general, la prolongación del período de compensación para las entidades cooperativas no prevé un régimen transitorio, esto es, si el nuevo plazo afecta a las cuotas íntegras negativas generadas con anterioridad al 1 de enero de 2000, pero pendientes de compensar a dicha fecha.

- Se prevé., al igual que en el régimen general, que dado el desfase temporal entre el plazo de compensación y el de prescripción, y a los solos efectos de determinar los importes compensables, la Administración Tributaria pueda “comprobar las declaraciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo al que se refiere el artículo 64 de la Ley General Tributaria”.

II.4.- Bonificaciones y deducciones

El paso siguiente en el esquema liquidatorio del Impuesto sobre Sociedades consiste en la determinación de la cuota líquida a cuya magnitud se llega desde la cuota íntegra a través de las bonificaciones y deducciones, a cuya regulación la Ley 20/90 dedica los artículos 25 y 26.

Las deducciones y bonificaciones que procedan se practicarán conforme a lo establecido en el régimen general del impuesto, teniendo en cuenta que las deducciones por doble imposición de dividendos y retornos cooperativos y, en su caso, de la doble imposición internacional, se aplican mediante la utilización del tipo de gravamen cooperativo o extracooperativo que corresponda a la naturaleza de los rendimientos sobre los que se practica la deducción.

No obstante, respecto a la deducción por doble imposición de los retornos cooperativos percibidos, se han de aplicar las normas establecidas para los socios de las cooperativas, esto es, una deducción en cuota del 10 por 100 del importe percibido por este concepto o del 5 por 100 cuando, por tratarse de una cooperativa especialmente protegida dichos rendimientos se hayan beneficiado de la bonificación prevista en el artículo 34.2. de la Ley 20/1990.

II.5.- Retenciones e ingresos a cuenta.

Las cooperativas están obligadas a efectuar las retenciones oportunas, tanto a sus socios como a terceros, conforme al régimen general, si bien con las especialidades indicadas a continuación, válidas también, en su caso, para los ingresos a cuenta:

a) Las retenciones a efectuar a los socios de cooperativas de trabajo asociado o a los socios de trabajo de cualquier otra clase de cooperativa, han de practicarse a partir de la diferenciación de los rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario.

A estos efectos, los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calcularán conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad como si fueran trabajadores por cuenta ajena. Dichos anticipos tendrán la consideración de rendimientos de trabajo y de gastos deducibles en la base imponible de la cooperativa. Consecuentemente, los excesos de dichos anticipos se consideraran rendimientos del capital mobiliario²⁸. Se trata, en definitiva de una solución fiscal, contenida en el artículo 28.1. de la Ley 20/1990, perfectamente compatible con lo establecido a este respecto en el artículo 105 de la Ley 5/1998.

b) Se asimila a dividendos la parte del excedente disponible del ejercicio económico que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo definido por el artículo 67. 2. de la Ley 5/1998 como “la parte del excedente disponible que la Asamblea General acuerde repartir entre los socios, que les acreditará e proporción a las operaciones, a los servicios, o a las actividades realizadas por cada socio con la cooperativa, sin que en ningún caso pueda acreditarse en función de las aportaciones al capital social”²⁹. Su tratamiento fiscal viene definido por las siguientes notas características:

- Como rendimiento del capital mobiliario y, particularmente, como retribución derivada de la participación en fondos propios, esta sometida a retención, al tipo fijo del 25 por 100 hasta el 31 de diciembre de 1999 y del 18 por 100 a partir de esta fecha³⁰.

- Las cantidades satisfechas por tal concepto no tienen la consideración de partida fiscalmente deducible a efectos de la determinación de la base imponible de la entidad cooperativa pagadora del mismo.

- Tienen la consideración de retorno anticipado las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta señalados como no deducibles.

- No se consideran rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no están sujetos a retención, el retorno cooperativo que se aplique a los siguientes fines:

- Incorporación al capital social, incrementando las aportaciones del socio,
- Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

²⁸ A mayor abundamiento, la Dirección General de Tributos (16-10-91) ha señalado que en una cooperativa de trabajo asociado, si los socios trabajan durante un ejercicio un número de horas efectivas superior a las fijadas en el convenio colectivo del sector, su remuneración debe considerarse como anticipo laboral, es decir, rendimientos del trabajo, al tratarse de conceptos retributivos por prestaciones del trabajo.

²⁹ Artículo 58. 4. de la Ley 27/1999.

³⁰ Redacción dada al artículo 83 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero, por el artículo 11 del R.D. 1968/1999, de 23 de diciembre.

- “Cuando se incorporen a un Fondo Especial, regulado por la Asamblea General”. En este caso, la retención no tiene lugar hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social. Se trata de un Fondo regulado en el artículo 85. 2. c. de la derogada Ley 3/1987, no previsto en la Ley 5/1998.

III.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS PROTEGIDAS Y ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

La Ley 20/1990 dispensa diverso grado de protección a uno y otro tipo de cooperativas, lo que deriva en el necesario establecimiento de criterios de delimitación entre ambos. El régimen fiscal de las cooperativas protegidas y especialmente protegida se aplica automáticamente, sin precisar autorización administrativa previa.

III.1. Ámbito de la protección y especial protección fiscal de las entidades Cooperativas.

De acuerdo con el artículo 6 de la Ley 20/1990 son cooperativas protegidas todas aquellas que se hayan constituido regularmente, esto es, de acuerdo con la Ley de Cooperativas del Estado o de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas y no incurran en alguna de las causas de pérdida de dicha condición enumeradas en el artículo 13.

Son cooperativas especialmente protegidas todas las cooperativas protegidas que cumplan sendos requisitos:

- Desde una perspectiva subjetiva, que del elenco de Cooperativas que se contemplan en el Título III de la Ley 5/1998³¹, pertenezcan a alguna de las clases que se enumeran en el artículo 7 de la Ley 20/1990: Cooperativas de Trabajo Asociado, Agrarias, de Explotación Comunitaria de la Tierra, del Mar y de Consumidores y Usuarios³².

- Objetivamente, es necesario, además, cumplir con una serie de requisitos que se establecen de manera particularizada para cada clase de cooperativas, los cuales se pueden estructurar de la forma siguiente:

³¹ Artículo 6 de la Ley 27/1999, de Cooperativas.

³² Estas cooperativas eran fiscalmente protegidas en el marco del Estatuto Fiscal de 1969, pero, junto a ellas, había otras que ahora se deslizan hacia la simple protección fiscal: Vivienda y Escolares; y una que conserva un grado muy reducido de protección: la Cooperativa de Crédito.

a) Que asocien exclusivamente a personas físicas, si bien en el caso de las Cooperativas Agrarias, de Explotación Comunitaria de la Tierra y del Mar se admite la participación de determinados tipos, en cada caso tasados, de entidades

b) Cumplimiento del principio mutual, el cual atendiendo a cada clase de cooperativa se manifiesta de forma distinta.

c) Nivel económico moderado de los socios cooperadores, estableciéndose de acuerdo con parámetros dispares. Así, para las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra se establece, básicamente, en función de la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los bienes de naturaleza rústica de cada socio o de la cooperativa dividido por el número de sus socios. En el caso de las Cooperativas de Trabajo Asociado y de Consumidores y Usuarios se fija atendiendo al importe total de retribuciones efectivamente devengadas, las cuales incluirán, en su caso, a los anticipos laborales y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos. Finalmente, en el supuesto particular de cooperativas Agrarias dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos en el que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente y de cooperativas del Mar se establece en términos del límite cuantitativo previsto para la extinguida Estimación Objetiva Singular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, límite de difícil articulación actual pues difícilmente puede asimilarse al fijado para la vigente Estimación Objetiva, salvo que pretendamos seguir refiriéndolo, como parece necesario, al establecido a los efectos del derogado régimen.

III.2.- Causas de pérdida de la protección fiscal.

Contenidas en el artículo 13 de la Ley 20/1990, su concurrencia es causa de pérdida de cualquiera de los niveles de protección que distingue el legislador fiscal: protegidas y especialmente protegidas. Las consecuencias de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y especialmente protegida por alguna de las causas previstas en dicho precepto son las siguientes:

- La cooperativa tributará al régimen común del Impuesto sobre Sociedades, gravándose al tipo de gravamen general del impuesto la totalidad de resultados que obtenga;

- Privación de los beneficios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca la citada pérdida, con exigencia de los intereses de demora correspondientes.

- Imposición de las sanciones tributarias que procedan³³.

Las dieciséis causas de pérdida de protección fiscal contenidas en el artículo 13 Ley 20/1990 pueden ser agrupadas en tres categorías:

³³ Artículo 37 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre.

a) Comisión de determinadas faltas graves o muy graves previstas en el artículo 139 de la Ley 5/1998, de 18 de diciembre³⁴.

- No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Formación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.

- Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter irrepartibles durante la vida de la sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.

- Aplicar cantidades del Fondo de Formación y Promoción a finalidades distintas de las previstas en la Ley.

- Retribuir las aportaciones de los socios al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolsos de dichas aportaciones.

- Acreditar a los socios retornos cooperativos en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o a terceros no socios. Como derivación inmediata del principio mutual, el excedente obtenido por la entidad cooperativa no puede repartirse en función a la participación en el capital social, sino atendiendo a la actividad cooperativizada realizada con sus socios. Consecuentemente, el reparto del excedente en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa por los socios y, con mayor motivo, distribuir el excedente a favor de terceros es causa de pérdida de la protección fiscal.

- No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea general. La observancia del requisito fiscal comprendido en esta causa de pérdida de la protección fiscal supone el cumplimiento del mandato contenido en el artículo 69 de la Ley 5/1998, en cuanto al plazo de compensación, el orden de prelación y el criterio de asignación de las mismas en el supuesto de imputación a los socios cooperativistas.

- Emplear trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación. En el marco de la Ley 5/1998 tal previsión existe respecto de las cooperativas de Trabajo Asociado, de Explotación Comunitaria de la Tierra, de Transportistas y de Explotación de Recursos Acuícolas.

- La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales. Conforme al artículo 55 de la Ley 5/1998 “las sociedades cooperativas estarán obligadas a auditar las cuentas anuales³⁵ en los mismos supuestos, forma y procedimiento exigidos para

³⁴ Artículo 114 de la Ley 27/1999

³⁵ De acuerdo con el artículo 73.2 de la Ley 5/1998, las cuentas anuales de la cooperativa están constituidas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

cualquier otro tipo de sociedad por la Ley de Auditoría de cuentas y normas de desarrollo, o por cualquier otra norma legal aplicable, o cuando lo establezcan los estatutos, lo acuerde la Asamblea general o el órgano de administración...” y “...cuando lo soliciten por escrito el 15 % de los socios de la cooperativa”. Particularmente, la propia Ley 5/98, en su precepto 123 impone dicha obligación a las cooperativas de Viviendas.

b) Inclusión en alguna de las causas de disolución previstas en el artículo 86 de la Ley 5/1998, de 18 de diciembre³⁶.

- La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses, fijado, sin perjuicio del establecimiento de un mínimo diferente para determinadas clases particulares de cooperativas, en cuatro socios y para las cooperativas de segundo grado en dos sociedades cooperativas³⁷.

- La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses³⁸.

- La paralización de la actividad cooperativa o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.

- La conclusión de la empresa que constituye su objeto social o la imposición manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

c) Incumplimiento del principio mutuo e incumplimiento de requisitos derivados de las excepciones del principio mutuo.

- La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios fuera de los casos permitidos por las Leyes. El legislador fiscal descansa en la Ley de Cooperativas lo que ha de entenderse por actividad cooperativizada y, además, en ella se tipifican los casos en que se permite la realización de operaciones con terceros. En consecuencia, la realización de la actividad cooperativizada con terceros no socios dentro de los límites establecidos por la Ley de Cooperativas no es causa de pérdida de la protección fiscal, a pesar de que, evidentemente, el principio mutuo, en parte, no se cumple.

Sin embargo, el legislador pone un límite al quebranto del principio mutuo, a efectos fiscales, al establecer que "ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del

³⁶ Artículo 70 de la Ley 27/1999

³⁷ Artículo 7 de la Ley 5/1998.

³⁸ Artículo 5 de la Ley 5/1998.

total de las de la cooperativa, sin perder la condición de fiscalmente protegida", límite que se aplicará únicamente en defecto de un límite más riguroso establecido para la cooperativa de que se trate por la Ley de Cooperativas. Tal frontera es, no obstante, de escasa operatividad en el marco de la Ley 5/1998, pues resulta coincidente con la establecida para las cooperativas Agrarias y las de Consumidores y Usuarios, siendo en los demás casos más exigente la limitación impuesta por este texto legal.

Sin embargo, las Cooperativas de Trabajo Asociado merecen una mención particular desde el punto de vista del cumplimiento de este requisito necesario para alcanzar la protección fiscal, dado que en este supuesto la actividad cooperativizada consiste en la prestación de trabajo, de aquí que la contratación de trabajadores asalariados suponga, por si misma, realizar con terceros no socios la actividad cooperativizada. Por esta razón, el Artículo 110. 1. de la Ley 5/1998 establece que "la cooperativa podrá contratar trabajadores por cuenta ajena, sin que su número pueda exceder del 30 por 100 del total de sus socios..."³⁹. En consecuencia, toda Cooperativa de Trabajo Asociado que rebase el límite indicado perderá la protección fiscal simple, siendo necesario para disfrutar del nivel superior de protección que cumpla con el más exigente y mencionado límite establecido en el 10 por 100 de trabajadores asalariados con contrato de trabajo indefinido respecto del total de los socios por el artículo 8.3. de la Ley 20/1990⁴⁰.

- El incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios. Esta causa de pérdida de la protección fiscal sugiere tres cuestiones:

- ¿Por qué se exige para estas operaciones la contabilización separada?. Se trata, sin duda, de una obligación contable impuesta al servicio del control del cumplimiento del principio mutuo o de las excepciones admitidas al mismo y de la afectación preceptiva de los beneficios derivados de tales operaciones al Fondo de Reserva Obligatorio.

- Surge, en segundo término, la cuestión relativa a la definición del ámbito objetivo de este requisito registral. La derogada Ley 3/1987 en su artículo 83.2. refería tal deber contable a " los beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, los beneficios procedentes de plusvalías en la enajenación de los elementos de activo inmovilizado o los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones en Sociedades de naturaleza

³⁹ Con criterio diferente el artículo 80. 7 de la Ley 27/1999, establece que "el número de horas/año realizadas por trabajadores con contrato de trabajo por cuenta ajena no podrá ser superior al 30 por 100 del total de horas/año realizadas por los socios trabajadores"

⁴⁰ Añade este precepto que las Cooperativas de Trabajo Asociado pierden la especial protección fiscal, además de por la contratación de terceros en la forma expuesta, por "emplear a trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios".

no cooperativa”, línea definitoria que mantiene su continuidad en el artículo 57.3. de la Ley 27/1999. Sin embargo, la Ley 5/1998, de cooperativas de Galicia limita la contabilización separada a los “beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios”. Aún conociendo la construcción coordinada con aquella disposición legal de la Ley 20/1990, a este resultado parece ceñir la norma fiscal el requisito analizado: “la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios”, dicción literal del número 10 del artículo 13 de dicha Ley, se corresponde con una de las categorías de renta integrantes del resultado extracooperativo enumeradas en su artículo 21 y a ellas pretende referirse dicha condición pues son tales operaciones las que se limitan exclusivamente en el marco del quebranto del principio mutual.

- La referencia a este requisito contable se cierra con una segunda delimitación. Coherentemente con su afectación neta al Fondo de Reserva Obligatorio, la Ley 5/1998 establece la contabilización separada en términos de resultado⁴¹. Pudiendo consistir tales operaciones en adquisiciones, ventas o incluso contratación de asalariados, se hace preciso una imputación analítica y reflejo autónomo de los ingresos y gastos correspondientes a las mismas. No obstante, la literalidad de la disposición fiscal limita el registro independiente a las operaciones con terceros.

- La tenencia de una cartera de valores compuesta por títulos representativos de participación en el capital de entidades no cooperativas, la cual no es causa de pérdida de la protección fiscal siempre que se mantenga dentro de los siguientes límites: 10 por 100 sobre el capital de la sociedad participada o 40 por 100 cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa, siendo posible una autorización para participaciones superiores mediando causa justificada.

- Exceso de las aportaciones al capital social de los socios o asociados sobre los límites legalmente autorizados. Establece el artículo 58.5. de la Ley 5/98 que el importe total de las aportaciones de cada socio en las cooperativas de primer grado no podrá exceder de un tercio del capital social⁴².

III.4.- Régimen fiscal de las cooperativas fiscalmente protegidas.

Los beneficios fiscales de que disfrutaban estas cooperativas afectan a distintos conceptos impositivos, rigiéndose, además, por las reglas especiales del Impuesto sobre Sociedades anteriormente indicadas

a). Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁴¹ Al igual que la derogada Ley 3/1987, la Ley 27/1999 impone la contabilización separada de los beneficios derivados de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios.

⁴² Igual límite se prevé en el artículo 45.6. de la Ley 27/1999.

Mantenida expresamente por el artículo 45. 1. c. del R. D. Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se prevé por el artículo 33. 1 de la Ley 20/1990 la exención por todos los conceptos del impuesto -salvo por el de actos jurídicos documentados que afecte a documentos notariales, matrices, testimonios y las copias de las escrituras y actas notariales- respecto de:

- Los actos de constitución, ampliación de capital fusión y escisión.
- La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren para el cumplimiento de sus fines en el Fondo de Formación y Promoción a que se refería el artículo 89 Ley 3/1987.

b) Impuesto sobre Sociedades.

En el ámbito de la imposición societaria el primer nivel de protección fiscal se concreta en el reconocimiento de dos beneficios fiscales:

- Tipos de gravamen. La aplicación de un tipo preferente al resultado cooperativo, del que surge la necesidad de fraccionamiento de la base imponible:
 - Base imponible correspondiente a los resultados cooperativos gravada al tipo del 20 por 100.
 - Base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos gravada al tipo del 35 por 100.

Surge en esta materia la cuestión relativa al posible solapamiento del referido doble tipo de gravamen con la escala de tipos prevista, para las empresas de reducida dimensión, por el artículo 127. bis de la Ley 43/1995, esto es, la posibilidad de aplicar al resultado extracooperativo hasta 15 millones de pesetas el tipo de gravamen del 30 por 100 cuando la cifra de negocios en el período impositivo anterior fuese inferior a 3 millones de euros⁴³. Dos son los argumentos en sentido contrario a tal pretensión:

- El primero, con base en la propia Ley 20/1990, dada la especialidad del mandato contenido en el artículo 33 2. B) que establece que “a la base imponible, positiva o

⁴³ El límite de 3 millones de euros (499.158.000 pesetas) ha sido establecido, en sustitución del anterior fijado en 250 millones de pesetas, por la nueva redacción dada al artículo 122 de la Ley 43/95 por el artículo primero del Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.

negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general”

- En segundo término, con origen en la Ley 43/1995, en cuanto el mencionado artículo 127 bis establece que la escala de tipos será de aplicación a las entidades no incluidas en las que de acuerdo con el artículo 26 de dicha Ley deban tributar a un tipo diferente del general, cuyo apartado tres efectúa una mención expresa a las sociedades cooperativas.

- Libertad de amortización. Procede en relación con los elementos del activo que reúnan las siguientes características:

- Ser activos fijos, amortizables y nuevos;

- Haber sido adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas del Ministerio de Trabajo o, en su caso, de la Comunidad Autónoma competente.

Se trata, no obstante, de una libertad de amortización limitada: una vez practicada contablemente la amortización normal de cada ejercicio, la cooperativa puede revertir a la base imponible una cantidad adicional en concepto de libertad de amortización, la cual se considera fiscalmente deducible siempre que no exceda del saldo de la cuenta de resultados cooperativos del periodo disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y las participaciones del personal asalariado. De lo anterior se desprende que es condición necesaria para poder practicar la libertad de amortización que los resultados de la actividad cooperativa sean positivos.

c) Tributos locales.

Gozan de una bonificación del 95% de la cuota y posibles recargos de los tributos siguientes:

- Impuesto sobre Actividades Económicas.

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles que grave a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y las de explotación comunitaria de la tierra.

III.5.- Régimen fiscal de las Cooperativas especialmente protegidas.

A los beneficios fiscales otorgados a las cooperativas protegidas, se incorporan en el ámbito de este superior nivel de protección los incentivos adicionales que se concretan a continuación:

a) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Están exentas las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios⁴⁴.

b) Impuesto sobre Sociedades.

Bonificación del 50% de la cuota íntegra, integrada por la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles los tipos de gravamen correspondientes. No obstante, hay que destacar dos supuestos particulares:

- Cooperativas de trabajo asociado, las cuales gozan de una bonificación del 90% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades durante los 5 primeros años de actividad social si cumplen durante dicho período los requisitos siguientes:

- Que integren, al menos, un 50 por 100 de socios minusválidos.

- Que dichos socios se encuentren en situación de desempleo en el momento de constituirse la cooperativa⁴⁵.

- Explotaciones agrarias asociativas prioritarias. Las explotaciones así calificadas conforme al artículo 5 Ley 19/1995, de 4 de julio, que adopten la forma jurídica de cooperativas agrarias⁴⁶ y se hagan acreedoras del nivel especial de protección fiscal, necesariamente, por tanto, cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra y de Trabajo Asociado, gozan de una bonificación del 80 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades⁴⁷.

IV.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO O ULTERIOR GRADO.

A las cooperativas de segundo o ulterior grado, formadas por más cooperativas de la misma o distinta clase, al objeto del cumplimiento y desarrollo de fines económicos

⁴⁴ Este beneficio fiscal se mantiene expresamente en vigor por el artículo 45.1.c) R.D. Legislativo1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto.

⁴⁵ Disposición Adicional 3ª de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre.

⁴⁶ La Sociedad Cooperativa constituye una de las formas jurídicas alternativas que puede adoptar las explotaciones asociativas prioritarias conforme al artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

⁴⁷ Artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

comunes, se les reconoce los beneficios fiscales mencionados en función del tipo de cooperativas que asocien⁴⁸. Del tenor del artículo 35 de la Ley 20/1990, pueden diferenciarse las siguientes situaciones:

- Cuando asocian exclusivamente a cooperativas protegidas, disfrutan de los mismos incentivos fiscales que ellas.
- Cuando asocian exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas, disfrutan de sus mismos beneficios.
- Cuando asocian a cooperativas protegidas y especialmente protegidas, los beneficio aplicables son los de las protegidas, más la bonificación del 50 por 100 sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades que corresponda a los resultados obtenidos de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.

V.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS UNIONES, FEDERACIONES Y CONFEDERACIONES DE COOPERATIVAS⁴⁹.

El régimen tributario de estas entidades, asociaciones de cooperativas, adoptadas libre y voluntariamente, cuyo objeto es la defensa y promoción de sus intereses cuanto sociedades cooperativas, viene definido por las siguientes notas caracterizadoras, contenidas en el artículo 36 de la Ley 20/1990:

- Tributación por el Impuesto sobre Sociedades conforme al régimen fiscal especial contenido en el Título VIII Capítulo XV de la Ley 43/1995 referido a las entidades parcialmente exentas⁵⁰.
- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los mismos términos las cooperativas especialmente protegidas.
- Bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos del Impuesto sobre Actividades Económicas⁵¹.

⁴⁸ Definidas en el artículo 130 de la Ley 5/1998 y en el artículo 77 de la Ley 27/1999.

⁴⁹ El asociacionismo cooperativo esta regulado en el Título IV de la Ley 5/1998 y en el Título III de la Ley 27/1998.

⁵⁰ Artículo 36 b) de la Ley 20/1990, según redacción dada por la Disposición Final 2ª de la Ley 43/1995.

⁵¹ Letra c) del artículo 36 de la Ley 20/1990 incorporada por la Disposición Adicional 29ª de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

VI.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS DE CRÉDITO⁵².

Son cooperativas de crédito fiscalmente protegidas aquellas que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley 13/1989, de 26 de marzo, inscritas en los Registros del Banco de España, Mercantil y en el correspondiente de Cooperativas y no incurran en ninguna de las circunstancias enumeradas en el artículo 13 de la Ley 20/1990, si bien tres de las causas de pérdida de la protección fiscal relacionadas en dicho precepto resultan matizadas en su aplicación a las Cooperativas de Crédito:

- Distribución del excedente. Se permite la acreditación del retorno cooperativo a los socios de trabajo en proporción a los anticipos laborales percibidos durante el ejercicio económico.
- Quebranto del principio mutuo. Establecido en concordancia con la Ley 13/1989 y en términos de operaciones con terceros no socios en el 50 por 100 de los recursos totales de la cooperativa⁵³, se matiza que “no se computarán en el referido las operaciones realizadas...con los socios de las cooperativas asociadas, las de colocación de los excesos de tesorería en el mercado interbancario, ni la adquisición de valores y activos financieros de renta fija para la cobertura de los coeficientes legales o para la colocación de los excesos de tesorería”.
- Reducción de capital. El plazo de restablecimiento del capital mínimo fijado, con carácter general, en seis meses es sustituido por “el plazo reglamentario”.

El régimen de protección fiscal de este tipo de entidades, definido en el artículo 40 de la Ley 20/1990, esta presidido por las siguientes especialidades:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD. Tienen las mismas exenciones que las reconocidas a las cooperativas protegidas, en la medida en que les sean aplicables por su especial naturaleza y actividades.
- Impuesto sobre Sociedades. Su peculiaridad en el Impuesto sobre Sociedades consiste en el tipo de gravamen. Dependiendo de la procedencia de la base imponible cabe distinguir⁵⁴:
 - La base correspondiente a los resultados cooperativos se grava al 25 por 100. Son resultados cooperativos de estas entidades los indicados con carácter general y, además los procedentes de las operaciones de:

⁵² Tanto la Ley 5/1998 en su artículo 127. 2, como la Ley 27/1998, en su artículo 104, efectúan en esta materia una remisión a su norma específica: Ley 13/1989 de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito.

⁵³ Artículo 4.2. de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito.

⁵⁴ Artículo 26.2. de la Ley 43/1995.

- Colocación de los excesos de tesorería en el mercado interbancario.
- Las realizados con los socios de las cooperativas asociadas.
- Adquisición de valores y activos financieros de renta fija para la cobertura de los coeficientes legales o para colocar los excesos de tesorería.
- La base derivada de los resultados extracooperativos, al tipo general (35 por 100).

VII.- LAS ENTIADAS COOPERATIVAS Y LOS RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES

VII.1.- Régimen fiscal especial de transparencia fiscal.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 20/1990 quedó sin efecto la disposición que permitía optar a las cooperativas fiscalmente protegidas por el régimen de transparencia fiscal⁵⁵.

VII.2.- Régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial

En base al art.33.6 de la Ley 20/1990, las operaciones de esta índole realizadas por cooperativas al amparo de la Ley 76/1980 disfrutaban de los beneficios fiscales previstos en dicha norma en su grado máximo. A partir del 1 de enero de 1992, la Ley 29/1991 derogó expresamente aquel artículo, por lo que el régimen fiscal de las cooperativas que intervengan en estas operaciones es el general regulado en la Ley 43/1995, bien en aplicación de lo dispuesto en su artículo 15 o en el régimen fiscal especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VIII.

VII.3.- Grupos de Sociedades Cooperativas⁵⁶ .

Las peculiaridades de las sociedades cooperativas han hecho preciso la adaptación a las mismas de las normas generales de la tributación sobre el beneficio consolidado Las

⁵⁵ El artículo 19. 3. de la Ley 61/78, en la redacción dada por la Ley 48/85, de 27 de diciembre, disponía que podrían optar por el régimen de transparencia fiscal las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas. Este precepto, en lo que a las entidades cooperativas se refiere, fue derogado por la Disposición Final 1ª de la Ley 20/1990.

⁵⁶ Las disposiciones que regulan la materia son el RD 1345/1992 y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre en lo que no sea incompatible con la disposición anterior.

diferencias fundamentales en uno y otro régimen se centran, en tres aspectos básicos en la aplicación de este régimen especial:

- La delimitación del grupo societario cooperativo. A estos efectos, se entiende como grupo de sociedades cooperativas, a efectos del régimen de declaración consolidada, el conjunto formado por una cabeza de grupo y las cooperativas socios o asociadas de aquella sobre las que ejerza poderes de decisión, conforme a sus reglas estatutarias. Los requisitos que han de cumplir son los siguientes:

- La sociedad dominante puede ser una sociedad cooperativa, o bien cualquier otra entidad, en cuyo caso su objeto social exclusivo tiene que ser el de planificar y coordinar el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las demás cooperativas del grupo, y no estar participada más que por otras cooperativas.

- Todas las sociedades han de estar vinculadas por un pacto o compromiso de redistribución del excedente neto obtenido por cada una de ellas, que ha de constar en escritura suscrita por todas y en sus estatutos respectivos. La redistribución tiene que ser directamente proporcional al importe de las operaciones, actividades y servicios cooperativizados realizados por los socios de las cooperativas miembros del grupo, y por una cuantía mínima del 25% del excedente neto, deducidos los impuestos y las cantidades legalmente obligatorias que se destinen a los fondos de reserva.

- La concesión del régimen. Aún cuando la Ley 43/1995 Ley suprime la intervención administrativa respecto de la solicitud y concesión del régimen de consolidación, siendo el propio grupo quien decide o no optar por dicho régimen, el expreso mantenimiento de la vigencia de esta disposición reglamentaria tras la entrada en vigor de aquel texto legal⁵⁷, impide obviar el la especialidad sobrevenida de los grupos de cooperativas a este respecto: la necesaria solicitud y concesión por parte del Ministerio de Economía y Hacienda.

- Sistema de consolidación. El específico sistema liquidatorio de las entidades cooperativas obliga a adaptar la integración de los resultados cooperativos en términos de cuotas en lugar de la consolidación, bajo el régimen general, de bases imponibles.

⁵⁷ Disposición Final 2.3. de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

DOCUMENTOS DE TRABAJO YA PUBLICADOS

ÁREA DE ANÁLISE ECONÓMICA:

1. *Experimentación y estructura de mercado en la relación de licencia de patentes no drásticas. El caso de información simétrica.* (Manuel Antelo Suárez).
2. *Experimentación y estructura de mercado en la relación de licencia de patentes no drásticas. El caso de información asimétrica.* (Manuel Antelo Suárez).
3. *Modelos empíricos de oligopolio: una revisión.* (María Consuelo Pazó Martínez).
4. *El Análisis económico de los procesos de urbanización.* (Olga Alonso Villar).
5. *Optimal Tariffs When Production is fixed.* (José Méndez Naya; Luciano Méndez Naya).
6. *Reglas de clasificación discriminante: aplicación a la vivienda.* (Raquel Arévalo Tomé).
7. *Estructura demográfica y sistemas de pensiones. Un análisis de equilibrio general aplicado a la economía española.* (María Montero Muñoz).
8. *Spatial distribution of production and education.* (Olga Alonso-Villar).
9. *Diferencias salariales y comportamiento no competitivo en el mercado de trabajo en la industria española.* (Víctor Manuel Montuenga, Andrés E. Romeu Santana, Melchor Fernández Fernández).
10. *GPs' Payment Contracts and their Referral Policy.* (Begoña García Mariñoso e Izabela Jelovac).
11. *Una nueva matriz de contabilidad social para España: la SAM-90.* (Melchor Fernández e Clemente Polo).
12. *Money and Business Cycle in a Small Open Economy.* (Eduardo L. Giménez e José María Martín-Moreno).
13. *Endogenous Growth With Technological Change: A Model Based On R&D Expenditure.* (M^a Jesús Freire-Serén).
14. *Productive Public Spending in a Balassa-Samuelson Model of Dual Inflation.* (Jóse María Martín-Moreno e Jorge Blázquez).
15. *Efficient Allocation of Land between Productive Use and Recreational Use.* (Eduardo L. Giménez, Manuel González Gómez).
16. *Funcional Forms, Sampling Considerations and Estimation of Demand for Protected Natural Areas: The Cíes Islands Case Study in Galicia (Spain).* (Manuel González Gómez, Philippe Polomé e Albino Prada Blanco).
17. *Innovación e Comercio: Estimación dun Modelo Dinámico de Datos de Panel con Coeficientes Heteroxéneos.* (Xulia Guntín Araujo).
18. *Disparidades regionales en la tasa de paro: el papel del mecanismo de determinación salarial.* (Roberto Bande e Melchor Fernández, Víctor M. Montuenga).
19. *Restructuring or delegating: which is better?* (Manel Antelo, and Lluís Bru)
20. *Ajustes Dinámicos en las Tasas de Paro: España Vs. Portugal.* (Roberto Bande).

ÁREA DE ECONOMÍA APLICADA:

1. *Economía de Mercado e Autoxestión: Sociedades Anónimas Laborais do Sector Industrial en Galicia.* (Xosé Henrique Vázquez Vicente).
2. *Fecundidade e Actividade en Galicia, 1970-1993.* (Xoaquín Fernández Leiceaga).
3. *La reforma de la financiación autonómica y su incidencia en Galicia.* (Xoaquín Álvarez Corbacho).
4. *A industria conserveira: Análise económica dunha industria estratéxica en Galicia. 1996.* (José Ramón García González).
5. *A contabilización física dos fluxos de enerxía e materiais.* (Xoan Ramón Doldán García).
6. *Indicadores económico-financieiros estratificados do sector industrial conserveiro en Galicia. 1993-1996.* (José Ramón García González).

7. *A desigualdade relativa na distribución persoal da renda en Galicia. Análise cuantitativa a partir dos datos da EPF 90/91.* (Ángela Troitiño Cobas).
8. *O benestar-renda en Galicia. Análise cuantitativa a partir dos datos da EPF 90/91.* (Ángela Troitiño Cobas).
9. *El fraccionamiento del periodo impositivo en el IRPF Español y la decisión temporal de casarse.* (Jaime Alonso, Xose C. Álvarez, Xose M. González e Daniel Miles).
10. *Análise dos inputs intermedios, primarios e da formación bruta de capital fixo no sector mitícola galego.* (Gonzalo Rodríguez Rodríguez).
11. *Un algoritmo genético versus técnicas tradicionais para la validación teórica en valoración contingente.* (Manuel González Gómez y Marcos Álvarez Díaz).
12. *La incidencia de la ley de cooperativas de Galicia en el régimen fiscal especial de estas entidades.* (Fdo. Ignacio Fernández Fernández, M^a Milagros Sieiro Constenla)

ÁREA DE HISTORIA:

1. *Aproximación ao crédito na Galiza do S. XIX. Os casos da terra de Santiago e da Ulla.* (Francisco Xabier Meilán Arroyo).
2. *Aspectos do comercio contemporáneo entre España e Portugal.* (Carmen Espido Bello).
3. *Pensamento económico e agrarismo na primeira metade do século XX.* (Miguel Cabo Villaverde).
4. *Civilizar o corpo e modernizar a vida: ximnasia, sport e mentalidade burguesa na fin dun século. Galicia 1875-1900.* (Andrés Domínguez Almansa).
5. *Las élites parlamentarias de Galicia (1977-1996).* (Guillermo Márquez Cruz).
6. *Perfil do propietario innovador na Galicia do século XIX. Historia dun desencuentro.* (Xosé R. Veiga Alonso).
7. *Os atrancos do sector pecuario galego no contexto da construción do mercado interior español, 1900-1921.* (Antonio Bernárdez Sobreira).
8. *Los estudios electorales en Galicia: Una revisión bibliográfica (1876-1997).* (Ignacio Lago Peñas).
9. *Control social y proyectos políticos en una sociedad rural.* Carballo, 1880-1936. (Silvia Riego Rama).
10. *As Primeiras Eleccións do Estatuto Real na Provincia de Lugo.* (Prudencio Vivero Mogo).
11. *Galicia nos tempos de medo e fame: autarquía, sociedade e mercado negro no primeiro franquismo, 1936-1959.* (Raúl Soutelo Vázquez).
12. *Organización e mobilización dos traballadores durante o franquismo. A folga xeral de Vigo do ano 1972.* (Mario Domínguez Cabaleiro, José Gómez Alén, Pedro Lago Peñas, Víctor Santidrián Arias).
13. *En torno ó elduyenismo: reflexións sobre a política clientelista na provincia de Pontevedra. 1856-1879.* (Felipe Castro Pérez).

ÁREA DE XEOGRAFÍA:

1. *A industria da lousa.* (Xosé Antón Rodríguez González; Xosé M^a San Román Rodríguez).
2. *O avellentamento demográfico en Galicia e as súas consecuencias.* (Jesús M. González Pérez; José Somoza Medina).
3. *Estructura urbana da cidade da Coruña, os barrios residenciais: o espacio obxetivo e a súa visión a través da prensa diaria.* (M^a José Piñeira Mantinián; Luis Alfonso Escudero Gómez).
4. *As vilas e a organización do espacio en Galicia.* (Román Rodríguez González).
5. *O comercio nas cabeceiras do interior de Galicia.* (Alejandro López González).
6. *A mortalidade infantil no noroeste portugués nos finais do século XX.* (Paula Cristina Almeida Remoaldo).

7. *O casco histórico de Santiago de Compostela, características demográficas e morfolóxicas.* (**José Antonio Aldrey Vázquez; José Formigo Couceiro**).
8. *Mobilidade e planificación urbana en Santiago de Compostela: cara a un sistema de transportes sustentable.* (**Miguel Pazos Otón**).
9. *A produción de espacio turístico e de ocio na marxe norte da ría de Pontevedra.* (**Carlos Alberto Patiño Romarís**).
10. *Desenvolvemento urbano e difusión xeolingüística: algúns apuntamentos sobre o caso galego.* (**Carlos Valcárcel Riveiro**).

ÁREA DE XESTIÓN DA INFORMACIÓN

1. *Estudio Comparativo das Bases de Datos: Science Citation Index, Biological Abstracts, Current contents, Life Science, Medline.* (**Margarida Andrade García; Ana María Andrade García; Begoña Domínguez Dovalo**).
2. *Análise de satisfacción de usuarios cos servicios bibliotecarios da Universidade na Facultade de Filosofía e CC. da Educación de Santiago.* (**Ana Menéndez Rodríguez; Olga Otero Tovar; José Vázquez Montero**).

XORNADAS DO IDEGA

1. *Pobreza e inclusión social en Galicia.* (**Coral del Río Otero; Santiago Lago Peñas**).

❖ *Tódolos exemplares están dispoñibles na biblioteca do IDEGA, así como na páxina WEB do Instituto (<http://www.usc.es/idega/>)*

NORMAS PARA A REMISIÓN DE ORIXINAIS:

Deberán ser remitidos tres exemplares do traballo e unha copia en diskette ao Director do IDEGA: Avda. das ciencias s/nº. Campus Universitario Sur. 15706 Santiago de Compostela, cumprindo coas seguintes normas:

1. A primeira páxina deberá incluír o título, o/s nome/s, enderezo/s, teléfono/s, correo electrónico e institución/s ás que pertence o/s autor/es, un índice, 5 palabras clave ou descriptors, así como dous resumos dun máximo de 200-250 palabras: un na lingua na que estea escrita o traballo e outro en inglés.
2. O texto estará en interlineado 1,5 con marxes mínimas de tres centímetros, e cunha extensión máxima de cincuenta folios incluídas as notas e a bibliografía.
3. A bibliografía se presentará alfabeticamente ao final do texto seguindo o modelo: Apelidos e iniciais do autor en maiúsculas, ano de publicación entre paréntese e distinguindo a, b, c, en caso de máis dunha obra do mesmo autor no mesmo ano. Título en cursiva. Os títulos de artigo irán entre aspas e os nomes das revistas en cursiva. lugar de publicación e editorial (en caso de libro), e, en caso de revista, volume e nº de revista seguido das páxinas inicial e final unidas por un guión.
4. As referencias bibliográficas no texto e nas notas ao pé seguirán os modelos habituais nas diferentes especialidades científicas.
5. O soporte informático empregado deberá ser Word(Office 97) para Windows 9x, Excell ou Acces.
6. A dirección do IDEGA acusará recibo dos orixinais e resolverá sobre a súa publicación nun prazo prudencial. Terán preferencia os traballos presentados ás Sesións Científicas do Instituto.

O IDEGA someterá tódolos traballos recibidos a avaliación. Serán criterios de selección o nivel científico e a contribución dos mesmos á análise da realidade socio-económica galega.