





Cooperativismo e Economía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 3-6

CONTIDO

DOCTRINA

- Deolinda Aparicio Meira, *O Direito ao retorno cooperativo* 7
- Maria Elisabete Gomes Ramos, *Da responsabilidade dos dirigentes e gestores das cooperativas – Uma introdução* 35
- Luis Miguel Muleiro Parada, *Os módulos dos bateiros no IRPF* 55
- Ángel Martínez Gutiérrez y José Ramón Sánchez Jaraba, *Algunos apuntes sobre el ejercicio económico, documentación y resultados económicos en las sociedades cooperativas* 101
- Ana Maria Gomes Rodrigues, *Os novos desafios da contabilidade para organizações da economia social que aplicam o SNC as cooperativas* 115

ACTUALIDADE XURÍDICA

(Coordinador: Manuel José Vázquez Pena)

- Manuel José Vázquez Pena, *Comisión do cooperativismo agrario valenciano: estrutura, funcionamento e composición* 143
- Pablo Fernández Carballo-Calero, *Notas sobre el Consejo de la economía social y del cooperativismo de las Illes Balears* 147
- Maria Luisa Cabello López, *Creación e regulación do Consello rexional de economía social de Castela e León* 151
- Anxo Tato Plaza, *Imposibilidade de reactivación tácita da sociedade cooperativa galega disolta por transcurso do prazo para o cal foi constituída* 157
- Fernando García Cachafeiro, *Arquivo do expediente por fixación dos prezos do transporte do peixe no porto da Coruña* 165
- Xacobo Izquierdo Alonso, *Non necesidade de obtención na asemblea xeral da maioría cualificada de 2/3 para acordar o cese da entidade de xestión dunha cooperativa de vivendas [anotación a sentenza da Audiencia Provincial da Coruña de 20 de febreiro de 2009]* 169

- Rafael García Pérez, *Nota a Sentenza da Audiencia Provincial de Burgos de 6 de novembro de 2009: Dereito de información na adopción de acordos de contido económico* 181
- Jose Antonio Rodríguez Míguez - María Jesús Rodríguez Míguez, *Incumprimento das obrigas do cooperativista: comentario da SAP de León do 16 de novembro de 2009* 187
- Isabel Sánchez Cabanelas, *A cesión de bens e dereitos a terceiros nas cooperativas de vivendas* 195
- Francisco Torres Pérez, *Comentario a Sentencia do Tribunal Supremo de 26 de febreiro de 2009* 203
- Elena Salgado André, *El levantamiento del velo. Acción de responsabilidad social: prescripción de la acción. Acción de reembolso (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 2009)* 211

ACTUALIDADE LABORAL

(Coordinador: Jaime Cabeza Pereiro)

- Marta Fernández Prieto, *Relación dos convenios colectivos de sector de ámbito autonómico o inferior publicados no diario oficial de Galicia ou nos boletíns oficiais provinciais entre o 16 de maio de 2009 e o 02 de xullo de 2010* 219

ACTUALIDADE FISCAL

(Coordinadora: Ana María Pita Grandal)

- Ana María Pita Grandal – Carmen Ruiz Hidalgo, *Lei Orgánica 3/2009, do 18 de decembro de modificación da Lei Orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de financiamento das Comunidades Autónomas* 233
- Ana María Pita Grandal – Carmen Ruiz Hidalgo, *Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das CC.AA. de réxime común e cidades con estatuto de autonomía e se modifican determinadas normas* 237
- Ana María Pita Grandal – Carmen Ruiz Hidalgo, *Normas tributarias incorporadas na Lei das SOCIMI: Lei 11/2009, do 26 de outubro, pola que se regulan as sociedades anónimas cotizadas de investimento no mercado inmobiliario* 241
- Roberto I. Fernández López, *Novedades introducidas no ordenamento financeiro e tributario de Galicia en 2009* 243
- Jaime Aneiros Pereira – Mónica Siota Álvarez, *As medidas de axuste fiscal e de incentivo nos principais impostos do sistema tributario estatal* 249

- Luis Miguel Muleiro Parada, *O tratamento no IVE dos negocios xurídicos realizados entre as cooperativas de vivendas e os cooperativistas: Comentario a propósito da STS de 24 de setembro de 2009....* 255

ACTUALIDADE COOPERATIVA EM PORTUGAL

(Coordinadora. Deolinda Aparício Meiral)

- Eduardo Graça, *A Cooperativa António Sérgio para a economia social* . 261
- Alexandre Soveral Martins, *O Crédito Agrícola em mudança: reforma do «regime jurídico do crédito agrícola mútuo e das cooperativas de crédito agrícola mútuo»* 265
- Deolinda Aparício Meira, *A Bolsa de Valores Sociais – Breve apresentação* 273
- André Almeida Martins, *Breve nótula sobre a alteração da taxa contributiva das cooperativas introduzida pelo novo Código Contributivo Português* 279
- Deolinda Aparício Meira, *A repartição de reservas não obrigatórias decorrente da demissão de cooperador (Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 1 de Junho de 2009)* 285
- Ana Afonso, *O problema da responsabilidade de cooperativa de habitação pelos defeitos de construção de fogo vendido a cooperador (Anotação ao Acórdão da Relação de Lisboa de 1 de Outubro de 2009)* 293
- Paulo Vasconcelos, *Numa cooperativa de habitação o pedido de restituição da fracção autónoma entregue ao cooperador incumpridor equivale à pretensão de o excluir, pelo que é de exigir a prévia observância do procedimento previsto no art. 37.º do Código Cooperativo (Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 27 de Outubro de 2009)* 307

BIBLIOGRAFÍA

- *Recensións* 313



DOCTRINA

- Deolinda Aparicio Meira
O Direito ao retorno cooperativo
- Maria Elisabete Gomes Ramos
*Da responsabilidade dos dirigentes e gestores das cooperativas –
Uma introdução*
- Luis Miguel Muleiro Parada
Os módulos dos bateiros no IRPF
- Ángel Martínez Gutiérrez y José Ramón Sánchez Jaraba
*Algunos apuntes sobre el ejercicio económico, documentación y
resultados económicos en las sociedades cooperativas*
- Ana Maria Gomes Rodrigues
*Os novos desafios da contabilidade para organizações da economia
social que aplicam o SNC as cooperativas*



Cooperativismo e Eonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 7-34

O DIREITO AO *RETORNO* COOPERATIVO

Deolinda APARÍCIO MEIRA

Professora Adjunta da Área Científica do Direito do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto

Resumo:

Neste estudo procede-se a uma análise das principais notas do regime jurídico do direito ao *retorno* cooperativo no ordenamento português. Reflectir-se-á sobre a sua noção, destacando-se o facto de este direito só existir a partir da deliberação da assembleia geral que aprova a distribuição dos excedentes repartíveis. Esta distribuição será proporcional às operações feitas por cada um dos cooperadores com a cooperativa e não em função da participação no capital social, o que constitui uma das notas distintivas mais relevantes entre o direito ao *retorno* e o direito ao dividendo. Contudo, o cooperador não terá um direito subjectivo ao *retorno*, mas uma simples expectativa condicionada quer pela existência de resultados disponíveis, quer pelo que dispõem as normas estatutárias, quer pelas deliberações sociais.

Abstract:

This study proceeds to an analysis of the key notes of the right to cooperative return in Portuguese cooperative law. It will reflect on the concept, highlighting the fact that this right exists only from the decision of the general meeting approving the distribution of surplus. This distribution will be proportional to the transactions performed by each of the cooperators with the cooperative and not in terms of equity participation in the legal capital, which is one of the most important distinctive notes between the right to cooperative return and the dividends. However, the cooperador will not have a subjective right to return, but a mere

expectation conditional to the existence of available results, to the statutory norms and to company's decisions.

Palavras-chave:

retorno, excedente, cooperativa, deliberação social

Key words:

return, surplus, cooperative, company decision

1. A noção de *retorno*

Nas cooperativas, a figura do *retorno* corresponde ao chamado excedente distribuível ou repartível, distinguindo-se do excedente de exercício (a que o legislador chama de excedente anual líquido). Este último será o acréscimo patrimonial que se verificará entre o início do exercício social e o respectivo encerramento — no que se refere ao balanço entre as receitas, e os custos e despesas registadas.

Uma percentagem desse excedente de exercício, resultante das operações com os cooperadores, reverterá para a *reserva legal* [art. 69.º, n.º 2, al. b), do *Código Cooperativo Português*¹ (CCoop²)] e para a *reserva para educação e formação cooperativa* [art. 70.º, n.º 2, al. b), do CCoop]; assim como para o eventual pagamento de juros pelos títulos de capital (art. 73.º, n.º 1, do CCoop).

Só depois de efectuadas estas reversões e pagamentos se estará em condições de apurar o *retorno*. A ele se reporta o art. 73.º, n.º 1, do CCoop, quando dispõe que «os excedentes anuais líquidos, com excepção dos provenientes de operações com terceiros, que restarem depois do eventual pagamento de juros pelos títulos de capital e das reversões para as diversas reservas, poderão retornar aos cooperadores»³.

¹ - Aprovado pela Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro.

² - Doravante, quando for referido o Código Cooperativo Português, será usado o acrónimo CCoop.

³ - Na *Ley Estatal de Cooperativas* espanhola (*Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, BOE, número 170, de 17 de Julho), o art. 58.º dispõe que os excedentes e benefícios extra-cooperativos e extraordinários disponíveis, uma vez satisfeitos os impostos exigíveis, aplicar-se-ão, conforme estabeleçam os estatutos ou deliberações da assembleia geral em cada exercício: ao *retorno* cooperativo aos sócios; à dotação de fundos de reserva voluntários; ou a incrementar os fundos de

Do preceito resulta de forma inequívoca que apenas os excedentes resultantes de operações da cooperativa com os cooperadores poderão retornar a estes. Já os benefícios⁴ provenientes de operações com terceiros não poderão retornar aos cooperadores. O fundamento deste regime legal está no facto de, nas cooperativas, os resultados das operações com terceiros serem juridicamente encarados como lucros e não como verdadeiros excedentes cooperativos, uma vez que não foram realizados no âmbito de uma actividade mutualista⁵.

Acresce que não se poderá proceder à distribuição de excedentes «antes de se terem compensado as perdas dos exercícios anteriores ou, tendo-se utilizado a reserva legal para compensar essas perdas, antes de se ter reconstituído a reserva ao nível anterior ao da sua utilização» (art. 73.º, n.º 2, do CCoop). Por outras palavras, o legislador impede a distribuição de excedentes quando e na medida em que forem necessários para cobrir prejuízos transitados ou para reconstituir a reserva legal. Os excedentes entregues aos cooperadores em contravenção desta regra serão designados de «excedentes fictícios». A eles se reporta o art. 65.º, n.º 1, al. d), do

reserva obrigatórios. No ordenamento italiano, o art. 2 545 *quater* do *Codice Civile* dispõe que uma quota dos excedentes (*utili*) líquidos anuais se destinará ao *Fundo de reserva legal* (30%) e ao *Fundo mutualístico para a promoção e o desenvolvimento da cooperação*, acrescentando o art. 2 545 *quinques* que o acto constitutivo indicará a modalidade e a percentagem máxima de repartição dos excedentes entre os sócios cooperadores. No *Estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia* [Regulamento (CE) n.º 1 435/2003, do Conselho, de 22 de Julho de 2003], o art. 67.º, n.º 1, estabelece que «o saldo dos excedentes disponíveis após a dotação para a reserva legal, eventualmente deduzido dos montantes dos reembolsos e das perdas transitadas e acrescidos dos excedentes transitados e dos montantes retirados das reservas, constitui o resultado susceptível de distribuição».

⁴ - Acolhemos, nesta matéria, a distinção adoptada pela *Ley Estatal de Cooperativas* espanhola, a qual reserva o termo «excedente» para os resultados positivos derivados de actividades cooperativas com sócios e o termo «benefício» para os demais casos de resultados positivos. Sobre esta distinção, ver FERNANDO L. DE LA VEJA GARCÍA, «Cuentas anuales y auditoria», in: *La Sociedad Cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas* (coord. de FRANCISCO J. ALONSO ESPINOSA), Editorial Comares, Granada, 2001, pág. 262.

⁵ - Para uma análise desenvolvida desta questão, ver DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, «As operações com terceiros no Código Cooperativo Português (Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18 de Dezembro de 2007)», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 17, 2010, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, págs. 81 e ss..

CCoop, norma que responsabiliza os membros dos órgãos de administração responsáveis por tal infracção. Os cooperadores que receberam excedentes fictícios serão obrigados a restituí-los, a menos que estivessem de boa fé no momento do recebimento [art. 34.º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais (CSC⁶), aplicável por força do art. 9.º do CCoop⁷].

2. A deliberação de distribuição

O *retorno* designará, assim, a parte do excedente repartível que a assembleia geral decida distribuir entre os cooperadores, sendo essencial ao seu pagamento que haja uma deliberação que tenha por finalidade promover a respectiva distribuição, deliberação esta que deverá ser precedida da prévia aprovação das contas. Com efeito, as normas não determinam uma distribuição automática dos excedentes a título de *retorno* e, por isso, a distribuição não se operará sem uma deliberação social nesse sentido. No silêncio dos estatutos, tal deliberação de repartição deverá ser tomada por maioria dos votos emitidos, dado que é esta a regra para a aprovação da generalidade das deliberações (art. 51.º, n.º 2, do CCoop⁸; e art. 386.º do CSC, aplicável por força do art. 9.º do CCoop)⁹.

⁶ - Doravante, quando for referido o Código das Sociedades Comerciais, será usado o acrónimo CSC.

⁷ - O art. 9.º do CCoop, relativo ao direito subsidiário aplicável a situações não previstas no CCoop, determina o recurso à «legislação complementar aplicável aos diversos ramos do sector cooperativo» e, se esta via não se mostrar satisfatória, estabelece a possibilidade do recurso, «na medida em que se não desrespeitem os princípios cooperativos, ao CSC, nomeadamente aos preceitos aplicáveis às sociedades anónimas». Esta remissão para o CSC deverá, contudo, preencher duas condições: por um lado, a solução a que se chegue não poderá desrespeitar os princípios cooperativos; e, por outro, dentro do espaço constituído pelo CSC deverá dar-se prioridade aos preceitos aplicáveis às sociedades anónimas. Esta norma levanta algumas questões complexas sobre a problemática da relação entre o Direito Cooperativo e o Direito das Sociedades Comerciais. Para uma análise desenvolvida desta questão, ver MANUEL CARNEIRO DA FRADA / DIOGO COSTA GONÇALVES, «A acção *ut singuli* (de responsabilidade civil) e a relação do Direito Cooperativo com o Direito das Sociedades Comerciais», *Revista de Direito das Sociedades*, Ano I (2009) – Número 4, Almedina, págs. 888-904.

⁸ - Resulta deste preceito que apenas será exigida maioria qualificada, de pelo menos dois terços dos votos expressos, na aprovação das matérias constantes das alíneas g), h), i), j) e n) do art. 49.º do CCoop ou de quaisquer outras para cuja votação os estatutos prevejam uma maioria qualificada. A matéria relativa à

Só com a deliberação social de distribuição é que o excedente se converte em *retorno*, tornando-se o cooperador titular de um direito de crédito sobre a cooperativa¹⁰. Sendo certo que o direito ao *retorno* só existe a partir da deliberação da assembleia geral que aprova a distribuição dos excedentes, tal implicará que, após essa aprovação, uma eventual deliberação da assembleia geral no sentido de condicionar, restringir ou revogar a referida distribuição será considerada nula. Na esteira do que defende PAULO DE TARSO DOMINGUES a propósito do direito ao dividendo nas sociedades comerciais, também consideramos que o direito ao *retorno*, tendo origem na qualidade de cooperador, autonomiza-se dela, assumindo o carácter de direito extra-corporativo, pelo que não poderá ser afectado contra a vontade do cooperador¹¹.

deliberação de aprovação da forma de distribuição dos excedentes [(al. f)] ficará, por isso, sujeita à regra geral.

⁹ - Neste sentido ver PAULO DE TARSO DOMINGUES, *Variações sobre o capital social*, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 262, em especial a nota 986. Na jurisprudência, defendendo que, para a aprovação desta deliberação, bastará maioria simples, a menos que os estatutos prevejam diferentemente, refira-se o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 3 de Fevereiro de 1998 [Proc. n.º 9 721 016, ITIJ – Bases Jurídico-documentais (www.dgsi.pt)].

¹⁰ - No âmbito do Direito das Sociedades, esta condição tem levantado algumas divergências na doutrina. Alguns autores, nomeadamente MANUEL ANTÓNIO PITA [*Direito aos lucros*, Almedina, Coimbra, 1989, págs. 134 e ss.] e FILIPE CASSIANO DOS SANTOS [*A posição do accionista face aos lucros de balanço. O direito do accionista ao dividendo no Código das Sociedades Comerciais*, Coimbra Editora, Coimbra, 1996, págs. 103 e ss.], têm sustentado que a deliberação de distribuição é dispensável, argumentando que, após a aprovação do balanço, o direito aos lucros distribuíveis se constitui independentemente de qualquer deliberação de distribuição. Ficaria, no entanto, dependente da verificação da condição negativa da não deliberação em sentido contrário. Diversamente, ANTÓNIO PEREIRA DE ALMEIDA [*Sociedades Comerciais e Valores Mobiliários*, 5.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, págs. 146 e ss.], PAULO OLAVO CUNHA [*Direito das Sociedades Comerciais*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 274] e PAULO DE TARSO DOMINGUES [*Variações sobre o capital social*, cit., págs. 266 e ss.] consideram que a aprovação do balanço, ainda que seja uma condição necessária, não será suficiente para uma lícita distribuição de resultados. Esta dependerá sempre de uma deliberação da assembleia geral.

¹¹ - Ver, neste sentido, PAULO DE TARSO DOMINGUES, *Variações sobre o capital social*, cit., pág. 269.

Tratar-se-á, contudo, de um direito extra-corporativo *sui generis* podendo ser objecto de limitações¹², destacando-se, desde logo, a hipótese de o cooperador não ter pago integralmente a sua entrada¹³ e estar em mora, caso em que o *retorno* não lhe será pago, podendo, todavia, haver compensação pela dívida de capital (art. 27.º, n.ºs 4 e 5, do CSC, aplicável subsidiariamente à cooperativa por força do art. 9.º do CCoop).

3. A questão do vencimento e da prescrição do direito ao *retorno* enquanto direito de crédito do cooperador perante a cooperativa

Este crédito do cooperador vencer-se-á no prazo de 30 dias a contar da deliberação de distribuição. Nessa data, a cooperativa terá de pôr à disposição do cooperador os bens que serão distribuídos a título de *retorno*. Mas pode acontecer que a assembleia delibere prorrogar esse prazo por mais 60 dias com fundamento na situação excepcional da cooperativa, podendo tal prorrogação de prazo de vencimento constar da própria deliberação de distribuição, ou ser deliberada posteriormente, antes de decorridos os 30 dias¹⁴. Pode, ainda, suceder que o próprio cooperador consinta em que o crédito não se vença imediatamente (ou seja, decorridos os referidos 30 dias), aceitando o seu diferimento (art. 294.º, n.º 2, do CSC, aplicável por força do art. 9.º do CCoop¹⁵).

¹² - Ver, neste sentido, FILIPE CASSIANO DOS SANTOS, «O direito aos lucros no Código das Sociedades Comerciais (à luz de 15 anos de vigência)», in: *Problemas do Direito das Sociedades*, IDET, Almedina, Coimbra, 2003, págs. 190-191.

¹³ - A possibilidade do diferimento das entradas em dinheiro está prevista no art. 21.º, n.º 3, do CCoop. Para uma análise desenvolvida desta questão, ver DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, *O regime económico das cooperativas no direito português: o capital social*, Vida Económica, Porto, 2009, págs. 187-191.

¹⁴ - Ver, neste sentido, ANTÓNIO PEREIRA DE ALMEIDA, *Sociedades Comerciais e Valores Mobiliários*, cit., págs. 152 e ss..

¹⁵ - Dispõe o n.º 2 do art. 294.º do CSC que «o crédito do accionista à sua parte nos lucros vence-se decorridos que sejam 30 dias sobre a deliberação de atribuição de lucros, salvo diferimento consentido pelo sócio e sem prejuízo de disposições legais que proíbem o pagamento antes de observadas certas formalidades, podendo ser deliberada, com fundamento em situação excepcional da sociedade, a extensão daquele prazo até mais 60 dias, se as acções não estiverem admitidas à negociação em mercado regulamentado». Ver, sobre esta questão, e no que tange às sociedades comerciais, PAULO OLAVO CUNHA, *Direito das Sociedades Comerciais*, cit., pág. 275.

Em caso de incumprimento por parte da cooperativa destes prazos, poderão colocar-se problemas de eventual responsabilidade civil da própria cooperativa perante o cooperador e dos órgãos de administração perante a própria cooperativa.

Por aplicação, a título subsidiário, do disposto na al. d) do art. 310.º do *Código Civil*, o direito ao *retorno* prescreve no prazo de cinco anos. Por regra, o prazo de prescrição começa a correr a partir do momento em que o direito puder ser exercido (art. 306.º, n.º 1, do *Código Civil*).

O cooperador poderá exercer este direito de crédito por si mesmo ou por representação, podendo transmiti-lo a terceiros, os quais, enquanto credores do cooperador, poderão igualmente penhorá-lo, mediante a oportuna ordem de retenção do pagamento dirigida pelo Juiz à cooperativa¹⁶.

4. A distribuição do *retorno*

A distribuição do *retorno* entre os cooperadores será proporcional às operações feitas por cada um deles com a cooperativa, no referido exercício¹⁷. Sendo os excedentes, resultantes de operações da cooperativa com os seus cooperadores, gerados à custa dos próprios membros da cooperativa, compreende-se, assim, que, quando ocorra o *retorno*, ele corresponda ao volume dessas operações e não ao número de títulos de capital que cada um detenha.

A distribuição na proporção das operações feitas com a cooperativa e não em função da participação no capital social terá, então, a sua razão de ser na circunstância de que esses excedentes serão as vantagens cooperativas que o cooperador obteve precisamente ao fazer uso dos

¹⁶ - Ver, neste sentido, FRANCISCO VICENT CHULIÁ, *Ley General de Cooperativas*, Tomo XX, Vol. 3.º, Editorial Revista de Derecho Privado / Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1994, pág. 354.

¹⁷ - Cite-se, a este propósito, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), de 17 de Outubro de 2002 (*Colectânea de Jurisprudência*, Ano X, Tomo III, pág. 101), no qual se afirma que «cada cooperador apenas poderá receber excedentes caso existam — tão-só na proporção do trabalho que produziu, de tal forma que, quer o trabalho de cada cooperador, quer os eventuais excedentes que venham eventualmente, findo o exercício, a verificar-se, têm necessariamente que se reportar a cada exercício em que o cooperador participou, não havendo, pois, direito, por parte de cada cooperador, de receber excedentes de um qualquer exercício anterior, ainda que existentes».

serviços que lhe presta a cooperativa, pelo que a proporção que lhe será atribuída estará em relação directa com o uso feito desses serviços¹⁸.

Para além da orientação genérica consagrada no art. 3.º, no sentido de uma repartição dos excedentes em «benefício dos membros na proporção das suas transacções com a cooperativa», não encontramos no CCoop qualquer critério substancial explícito que regule a distribuição dos excedentes. O art. 73.º, que se ocupa da distribuição dos excedentes, limita-se a afirmar que estes poderão «retornar aos cooperadores». Na legislação aplicável aos diferentes ramos, também não encontramos qualquer critério explícito de repartição, mas meras orientações genéricas. Assim, quanto às cooperativas culturais (Decreto-Lei n.º 313/81, de 19 de Novembro), dispõe-se, no seu art. 8.º, que aquela distribuição será «proporcional ao trabalho de cada membro» e que deverá obedecer «aos critérios definidos nos estatutos ou regulamentos internos». Quanto às cooperativas de produção operária (Decreto-Lei n.º 309/81, de 16 de Novembro), o art. 9.º estabelece que, após a determinação dos excedentes, se deduzirão «os levantamentos dos membros recebidos por conta dos mesmos». Finalmente, o diploma que regula as cooperativas de serviços (Decreto-Lei n.º 323/81, de 4 de Dezembro), estipula, no seu art. 9.º, que a distribuição dos

¹⁸ - Para avaliar da lógica e razoabilidade do *Princípio da distribuição de excedentes* entre os sócios cooperadores, em função da participação na actividade cooperativizada e não em função da proporção da entrada para o capital social, atenda-se ao exemplo apontado por ANXO TATO PLAZA [«Concepto e características da Sociedade Cooperativa (com especial referencia à Sociedade Cooperativa Galega)», *Cooperativismo e Economía Social*, n.º 23 (2000/2001), Universidade de Vigo, págs. 52-53] e que se reporta a uma cooperativa agrícola. Normalmente, este tipo de cooperativas realiza uma actividade de intermediação que consiste em receber as colheitas dos seus sócios e em comercializá-las, teoricamente, em melhores condições do que as que obteriam aqueles se procedessem directamente a esta comercialização. Assim, no momento em que a cooperativa recebe a colheita de um sócio, poderá optar por não esperar pelo momento da sua comercialização para lhe entregar o seu preço. Para este efeito, poderá realizar um cálculo prévio, atribuindo um valor à colheita, deduzindo do mesmo os gastos previstos para a sua comercialização e entregando a diferença ao sócio. Nesta decorrência, se, no final do exercício, o conjunto das operações realizadas com os sócios reflectir um resultado positivo, esse resultado positivo significa que no momento em que os sócios entregaram as suas colheitas na cooperativa, essas colheitas foram avaliadas por um montante inferior ao que finalmente se obteve com a sua comercialização. Nestas circunstâncias, conclui TATO PLAZA, o lógico e razoável é que esses resultados se distribuam em função da actividade desenvolvida pelos sócios (isto é, em função do volume das colheitas entregues pelo sócio) e não em função do capital social.

excedentes, nas cooperativas de prestação de serviços, será feita «proporcionalmente ao trabalho de cada membro, segundo critérios definidos nos estatutos e/ou regulamentos internos da cooperativa, nos termos do art. 73.º do Código Cooperativo, deduzindo-se após a sua determinação, os levantamentos dos membros recebidos por conta dos mesmos».

Segundo RUI NAMORADO, de todos estes preceitos resulta que o legislador se limitou a consagrar uma «orientação genérica», remetendo a sua concretização «à esfera de liberdade das cooperativas e dos cooperadores»¹⁹. Quer os estatutos²⁰, quer os regulamentos internos²¹, quer as assembleias gerais das cooperativas poderão definir critérios de repartição dos excedentes²².

Ora, a definição destes critérios poderá assentar numa repartição do *retorno* efectuada em proporção, não só à quantidade, mas também à qualidade do intercâmbio mutualístico²³.

¹⁹ - RUI NAMORADO, *Cooperatividade e Direito Cooperativo. Estudos e pareceres*, Almedina, Coimbra, 2005, pág. 189.

²⁰ - Esta possibilidade de, estatutariamente, se definirem normas de distribuição dos excedentes resulta também da al. a) do n.º 2 do art. 15.º do CCoop, quando estabelece que os estatutos poderão, ainda, incluir «as condições de admissão, suspensão, exclusão e demissão dos membros, bem como os seus direitos e deveres».

²¹ - Nos termos do art. 90.º, n.ºs 1 e 2, do CCoop, «os regulamentos internos das cooperativas vinculam os cooperadores se a sua existência estiver prevista nos estatutos» e, para obrigarem os cooperadores, «terão de ser propostos pela direcção para serem discutidos e aprovados em assembleia geral convocada expressamente para esse fim».

²² - Poderão apontar-se outros ordenamentos em que o legislador cooperativo se fica, igualmente, pela definição de orientações genéricas. Assim, no ordenamento espanhol, o art. 58.º, n.º 4, da *Ley Estatal de Cooperativas*, acolhe a regra da participação nos excedentes na proporção da actividade desenvolvida na cooperativa. No ordenamento francês, o art. 15.º, parágrafo 1.º, do *Statut de la Coopération* [*Portant statut de la coopération (Journal officiel du 11 septembre 1947)*], dispõe que a repartição dos excedentes entre os cooperadores será feita na proporção das «operações estabelecidas com cada um deles ou do trabalho por eles prestado». O *Estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia* determina, no art. 66.º, uma distribuição entre os membros «na proporção das operações por eles realizadas com a SCE ou dos serviços prestados a esta última».

²³ - A este propósito, cumpre destacar o art. 2 545 *sexies* do *Codice Civile* italiano que estabelece que «o acto constitutivo determina os critérios de repartição

Assim, a determinação do *retorno* numa cooperativa de trabalho poderá ter como base, quer o trabalho prestado, quer o tipo de prestação laboral exigida. RUI NAMORADO destaca que, à semelhança do que acontece nas actividades económicas exteriores ao âmbito cooperativo, a introdução de «critérios qualitativos na valorização do tempo de trabalho parece ser inquestionável». Esta diferenciação, em função não apenas da quantidade, mas também da qualidade do trabalho prestado, revelar-se-á essencial para permitir «a fixação nessas cooperativas de trabalhadores especializados e de quadros técnicos»²⁴. É claro que nada impedirá que uma cooperativa de trabalho decida pagar igualmente a todos os que nela trabalham, independentemente do tipo de tarefas de que estejam incumbidos.

Este critério da qualidade do intercâmbio mutualístico será, contudo, de difícil aplicação em alguns tipos de cooperativas, como é o caso das cooperativas de consumo, nas quais o cooperador limita a sua participação na actividade cooperativizada à efectivação de aquisições na cooperativa. Nestes casos, o critério possível de repartição do *retorno* será o baseado em parâmetros do tipo quantitativo²⁵. Daqui resulta um espaço de discricionariedade atribuído à cooperativa quanto aos critérios de atribuição do *retorno*, cabendo a cada cooperativa a definição das regras que deverão presidir à sua atribuição, sempre com a observância da orientação geral resultante da lei, segundo a qual o *retorno* deverá reportar-se aos intercâmbios mutualísticos e não à medida da entrada para o capital social.

O *retorno*, entendido como o instrumento técnico de atribuição ao sócio cooperador da vantagem cooperativa, surge, assim, como uma «distribuição diferida» da mesma, significando «a devolução ou a restituição que se faz ao sócio de uma cooperativa, ao fazer o balanço e a liquidação do exercício económico, daquilo que já é seu desde o início da actividade»²⁶. Devolve-se

do retorno aos sócios proporcionalmente à quantidade e qualidade dos intercâmbios mutualísticos».

²⁴ - RUI NAMORADO, *Cooperatividade e Direito Cooperativo. Estudos e pareceres*, cit., págs. 191-192.

²⁵ - Ver, neste sentido, MARZIA BALZANO, «La destinazione dei risultati», in: *Le cooperative prima e dopo la riforma del Diritto Societario* (a cura di GIORGIO MARASA), CEDAM, Padova, 2004, pág. 178.

²⁶ - JUAN JOSÉ SANZ JARQUE, *Cooperación. Teoría general y régimen de las sociedades cooperativas. El nuevo Derecho Cooperativo*, Editorial Comares, Granada, 1994, pág. 107.

ao cooperador «o que já é seu *a priori*. Não se trata de uma liberalidade ou de uma filantropia, mas de um acto de equidade»²⁷.

A este propósito, FRANCESCO GALGANO, partindo da distinção entre vantagens mutualistas imediatas e diferidas, destaca que as cooperativas podem, teoricamente, atribuir aos cooperadores a vantagem mutualista de duas maneiras: directamente e, tratando-se por exemplo de cooperativas de consumo, praticar preços próximo dos de custo ou, tratando-se de cooperativas de trabalho, pagar aos cooperadores salários correspondentes a todo o proveito líquido da empresa; ou atribuir a vantagem mutualista de modo indirecto, praticando relativamente aos cooperadores preços iguais aos correntes no mercado ou fazendo corresponder aos cooperadores um salário igual ao que é pago pelas empresas capitalistas, para depois lhes pagar, periodicamente, somas de dinheiro —o chamado *retorno*— correspondentes à diferença entre os preços praticados e os custos ou à diferença entre as receitas líquidas e os salários pagos²⁸.

Em suma, o *retorno* de excedentes funciona como uma correcção *a posteriori*, através da qual se devolverá, a quem formou o excedente, a diferença entre o preço praticado e o custo, ou a diferença entre as receitas líquidas e os adiantamentos laborais pagos, diferença esta determinada com exactidão no final de cada exercício.

5. Distinção entre *retorno* e dividendo

A adequada compreensão das especificidades do direito ao *retorno* impõe que se faça uma distinção entre *retorno* e dividendo.

Efectivamente, apesar de *retorno* e dividendo²⁹ terem em comum a característica de serem somas de dinheiro periodicamente repartidas entre

²⁷ - JAIME R. DALY GUEVARA, *Derecho Cooperativo*, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1967, pág. 318.

²⁸ - Ver FRANCESCO GALGANO, *Diritto commerciale. Le società. Contratto di società. Società di persone. Società per azioni. Altre società di capitali. Società cooperative*, Quattordicesima edizione, aggiornata al febbraio 2004, Zanichelli, Bologna, págs. 477-478.

²⁹ - Sobre a noção de dividendo ver FILIPE CASSIANO DOS SANTOS, *A posição do accionista face aos lucros de balanço. O direito do accionista ao dividendo no Código das Sociedades Comerciais*, cit., págs. 61 e ss..

os sócios, não são figuras equivalentes, apresentando diferenças relevantes³⁰.

Assim, enquanto que os dividendos são uma parte dos lucros sociais que se distribuem entre os sócios, os *retornos* não são lucros sociais distribuíveis, mas excedentes, isto é, vantagens mutualistas geradas pela gestão cooperativa, directamente a favor dos cooperadores.

Nas sociedades comerciais, os dividendos distribuem-se entre os sócios na proporção da participação de cada um na sociedade, ou seja, na proporção da participação no capital social³¹. Na cooperativa, o excedente que cada cooperador gerou foi consequência da actividade que desenvolveu com a cooperativa e na mesma proporção do intercâmbio mutualístico, pelo que a cada cooperador corresponderá um *retorno*, proporcional também a esse intercâmbio.

Os lucros destinam-se a remunerar o investimento que foi feito e, por isso, serão distribuídos proporcionalmente à parte do capital social pertencente a cada sócio. Por sua vez, os excedentes não se destinam a remunerar o capital, mas apenas a compensar os cooperadores, na mesma medida em que estes contribuíram para que se gerassem os excedentes em causa, pelo que estes se limitam a ser «o resultado de uma renúncia tácita dos cooperadores a vantagens cooperativas imediatas»³².

³⁰ - Sobre a distinção entre dividendo e *retorno* pode ver-se: AMEDEO BASSI, «Dividendi e ristorni nelle società cooperative», *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, Giuffrè Editore, Milano, 1979, págs. 10 e ss., FRANCISCO VICENT CHULIÁ, *Ley General de Cooperativas*, Tomo XX, Vol. 3.º, cit., pág. 350, e FRANCESCO GALGANO, *Diritto commerciale. Le società. Contratto di società. Società di persone. Società per azioni. Altre società di capitali. Società cooperative*, cit., pág. 477 e ss..

³¹ - De acordo com o art. 22.º, n.º 1, do CSC, os sócios participam nos lucros da sociedade segundo a proporção dos valores nominais das respectivas participações no capital. Este princípio pode ser livremente derogado pelos sócios, por unanimidade, uma vez que a alteração da regra se traduzirá, em princípio, na atribuição de um direito especial a um sócio. Sobre este critério, ver PAULO DE TARSO DOMINGUES, «Capital e património sociais. Lucros e reservas», in: *Estudos de Direito das Sociedades* (coord. de JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU), 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2008, págs. 224 e ss..

³² - RUI NAMORADO, *Cooperatividade e Direito Cooperativo. Estudos e pareceres*, cit., pág. 183.

Ao contrário do que acontece com as cooperativas, as sociedades comerciais não se constituem para negociar com os sócios, mas para tentar obter benefícios, através do estabelecimento de relações com pessoas que lhe são alheias. Logo, nas sociedades comerciais, os lucros são obtidos no mercado, nas transacções com os clientes, fora do universo dos sócios. Ora, nas cooperativas, como muito bem lembra HANS-H. MÜNKNER, «no fim de cada exercício, os excedentes realizados nas transacções com os cooperadores clientes não são o resultado de esforços que procuram acumular um lucro na empresa cooperativa, à custa dos cooperadores clientes, porque nesse caso os cooperadores estariam a tentar realizar lucros à custa deles próprios»³³. Assim, nas sociedades comerciais a vantagem económica é gerada à custa de terceiros, enquanto que nas cooperativas é gerada à custa dos próprios associados³⁴.

Acresce que as vantagens inerentes ao funcionamento das cooperativas se projectam, à partida, na esfera jurídica de cada cooperador, enquanto que os benefícios auferidos por uma sociedade se projectam, em primeira linha, no património desta, para só depois serem repartidos pelos sócios³⁵.

³³ - HANS-H. MÜNKNER, *Principes coopératifs et droit coopératif*, Friedrich-Ebert-Stiftung, Bona, 1986, pág. 75 — citado por RUI NAMORADO, *Cooperatividade e Direito Cooperativo. Estudos e pareceres*, cit., pág. 181.

³⁴ - Sobre esta nota distintiva, ver MANUEL ANTÓNIO PITA, *Direito aos lucros*, cit., págs. 44-45.

³⁵ - Há doutrina e jurisprudência que negam o carácter de sociedade à cooperativa apoiando-se no argumento de que o lucro social, tal como está concebido na noção geral de sociedade desenhado no ordenamento português (art. 980.º do *CCivil*), exige a sua prévia aquisição pela sociedade, ou seja, o ingresso do benefício no património social como *præius* operativo para a sua posterior repartição entre os sócios. Assim, fica excluída, quer a poupança de despesas (que, em princípio, não parece susceptível de repartição), quer aqueles casos em que o sócio recebe directamente (sem a aparente mediação do património social) o possível ganho ou benefício. Como defensores desta posição, ver VASCO DA GAMA LOBO XAVIER [*Sociedades Comerciais. Lições aos alunos de Direito Comercial do 4.º Ano Jurídico*, Ed. policopiada, Coimbra, 1987, págs. 21-23] e JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU [*Da empresarialidade. As empresas no Direito*, Almedina, Coimbra, 1999, págs. 174 e ss.]. Em sentido contrário, ver MANUEL CARRASCO CARRASCO [«La empresa cooperativa actual: ni mutualidad ni ausencia de lucro. La justificación de una protección fiscal», *CIRIEC España - Cuadernos de trabajo*, n.º 14, Publicación del Centro de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa, Valencia, 1991, pág. 14.], para quem a diferença entre excedente e lucro é de carácter meramente formal, defendendo um conceito de lucro em sentido amplo e a sua plena

Sublinhe-se, ainda, uma outra nota distintiva entre dividendo e *retorno*: a atribuição do *retorno* não está sujeita a limites quantitativos, nem a nenhum coeficiente de estabilidade e de equilíbrio financeiro do património social, o que já acontece com o direito ao dividendo³⁶. Com efeito, relativamente ao direito ao dividendo haverá sempre que atender às limitações resultantes dos arts. 32.º e 33.º do CSC.

Finalmente, na cooperativa, também não poderemos falar de lucros finais ou de liquidação³⁷, como nas sociedades comerciais, porque uma parte do património cooperativo será irrepartível. De facto, os activos correspondentes à reserva legal, à reserva para a educação e formação cooperativas, e mesmo os correspondentes às reservas não obrigatórias (estes últimos, na hipótese de os estatutos serem omissos quanto ao seu reembolso, em caso de liquidação da cooperativa), nunca poderão ser apropriados individualmente³⁸. Em caso de

compatibilidade com os princípios e ideais do cooperativismo. No mesmo sentido, ver ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO [*Manual de Direito das Sociedades, Vol. I – Das Sociedades em geral*, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 352], defendendo que economicamente o excedente é um lucro, ainda que a sua captação e distribuição sejam feitas «por técnicas específicas e sob reconversões linguísticas» e DEOLINDA APARÍCIO MEIRA [«A natureza jurídica da cooperativa. Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 5 de Fevereiro de 2002», *RCEJ (Estudos sobre os Direitos Cooperativos Galego, Português e Comunitário)*, n.º 7, 2006, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, págs. 154-157]; idem [«A Natureza jurídica da cooperativa. Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12 de Novembro de 2008», *Revista Cooperativismo e Economia Social*, Universidade de Vigo, n.º 31 (2008-2009), págs. 286-288], considerando que as cooperativas são autênticas sociedades (na base de uma concepção ampla de lucro), ainda que diferenciando-as, dentro do universo societário, das sociedades civis e das sociedades comerciais, tendo em conta a presença de fins especiais.

³⁶ - Nota distintiva apontada por FRANCESCO CASALE, «Scambio e mutualità nella Società Cooperativa», *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, 271, Giuffrè Editore, Milano, 2005, págs. 105-106.

³⁷ - Os lucros finais ou de liquidação são aqueles que resultam de se apurar, no termo da liquidação da sociedade, um excesso do activo sobre o passivo (arts. 156.º e ss., do CSC). Considerando que um dia a sociedade pode ter um fim, no direito a quinhão nos lucros, que resulta do art. 21.º, n.º 1, al. a), do CSC, está englobado o direito dos sócios a participarem nos lucros finais ou de liquidação. Para uma análise desenvolvida deste conceito, pode ver-se PAULO OLAVO CUNHA, *Direito das Sociedades Comerciais*, cit., pág. 280.

³⁸ - Ver, sobre esta questão, DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, *O regime económico das cooperativas no direito português: o capital social*, cit., págs. 170-174.

dissolução da cooperativa, o cooperador só terá direito a recuperar as suas entradas para o capital social (actualizadas, se for o caso) e os juros que lhe correspondam (art. 79.º do CCoop).

Estas diferenças entre *retorno* e dividendo evidenciam as distintas funções que o capital social desempenha na cooperativa e na sociedade comercial. Em ambas as figuras, deparamos com um conjunto de pessoas que se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de uma certa actividade económica.

Todavia, numa e noutra é diversa a função da empresa.

Na sociedade comercial, a empresa é concebida como «um instrumento de valorização do capital, de multiplicação da riqueza dos sócios»³⁹. A repartição de dividendos surge como o instrumento graças ao qual o capital social, formado pelas entradas dos sócios, será remunerado.

Nas cooperativas, pelo contrário, o capital formado pelas entradas dos cooperadores surge, não como um investimento que irá proporcionar um lucro, mas como uma contribuição que irá possibilitar o gozo de um determinado serviço — não constituindo o *retorno* dos excedentes o resultado de uma lógica de remuneração do capital, limitando-se a ser o resultado de uma renúncia a vantagens mutualistas imediatas, por parte dos cooperadores⁴⁰.

6. A natureza jurídica do direito ao retorno

6.1. A inexistência de um direito subjectivo ao retorno

A doutrina discute se o cooperador tem ou não um autêntico direito subjectivo perante a cooperativa que lhe permita exigir que, existindo excedentes disponíveis, parte dos mesmos se distribuam entre os cooperadores sob a forma de *retornos* cooperativos.

³⁹ - FRANCESCO GALGANO, *Diritto commerciale. Le società. Contratto di società. Società di persone. Società per azioni. Altre società di capitali. Società cooperative*, cit., pág. 478.

⁴⁰ - Ver, neste sentido, ASSOCIAZIONE DISIANO PREITE [*Il nuovo diritto delle società. Società di capitali e cooperative* (a cura di GUSTAVO OLIVIERI / GAETANO PRESTI / FRANCESCO VELLA), Il Mulino, Bologna, 2003, pág. 308], os quais sustentam que o *retorno* não representa a remuneração do capital investido, no que se distingue do dividendo da sociedade lucrativa, reflectindo unicamente a relação (quantidade de bens e serviços adquiridos ou cedidos) que o sócio estabelece com a cooperativa.

Entendemos que não existe propriamente um direito do cooperador ao *retorno*, mas uma simples expectativa condicionada pela existência de resultados disponíveis, pelas normas estatutárias⁴¹ e pelas deliberações sociais⁴². A inclusão, entre os direitos do cooperador, do direito ao *retorno* cooperativo (art. 73.º, n.º 1, do CCoop) não supõe o reconhecimento, a favor do cooperador, de um direito subjectivo a exigir a aplicação de parte dos excedentes disponíveis como *retorno*. A utilização, pelo legislador, da expressão «poderão retornar aos cooperadores» evidencia a possibilidade

⁴¹ - Destacando o papel da autonomia estatutária quanto à atribuição do direito ao *retorno*, ver RENZO COSTI [«Autonomia statutaria e finanziamento delle imprese cooperative: prime note esegetiche», in: *Atti del Convegno di Bologna di 7 febbraio 2003 «Gli statuti delle imprese cooperative dopo la riforma del diritto societario»* (www.associazionepreite.it), pág. 3], o qual sustenta que os estatutos poderão estabelecer, designadamente, se os sócios terão um direito à distribuição integral do *retorno* ou se o montante do *retorno* a distribuir será remetido a deliberação da assembleia.

⁴² - Afirmando a inexistência de um direito subjectivo ao *retorno*, ver FRANCISCO VICENT CHULIÁ [*Ley General de Cooperativas*, Tomo XX, Vol. 3.º, cit., págs. 352 e ss.], MANUEL PANIAGUA ZURERA [«Determinación y distribución de resultados en la sociedad cooperativa», *Derecho de los Negocios*, n.º 66, Año 7, marzo 1996, pág. 9], EMANUELE CUSA [«I ristorni nella nuova disciplina delle società cooperative», in: *La riforma del Diritto Cooperativo. Atti del Convegno, Università di Genova, Facoltà di Giurisprudenza, 8 marzo 2002* (a cura di FABIO GRAZIANO), *Il Diritto Tributario* (coordinato da ANTONIO UCKMAR / VICTOR UCKMAR), Serie I, Vol. XCVI, CEDAM, Padova, 2002, págs. 30-31], idem [«La nozione civilistica di ristorno cooperativo», *Rivista della Cooperazione*, 3, 2003, pág. 25], ETTORE ROCCHI [«La nuova disciplina dei ristorni», in: *Atti del Convegno di Bologna di 7 febbraio 2003 «Gli statuti delle imprese cooperative dopo la riforma del diritto societario»* (www.associazionepreite.it), pág. 4], AMEDEO BASSI [*Principi generali della riforma delle società cooperative*, Giuffrè Editore, Milano, 2004, págs. 48 e ss.], MANUEL BOTANA AGRA [*Fundamentos de Derecho de Cooperativas de Galicia*, Centro de Estudos Cooperativos, Universidade de Santiago de Compostela, 2004, pág. 899], FRANCO COLOMBO / PIETRO MORO [*I ristorni nelle cooperative*, Il Sole 24 ore, Milano, 2004, págs. 58 e ss.], e GIORGIO MARASÀ [*La Riforma di Società, Cooperative, Associazioni e Fondazioni*, CEDAM, Padova, 2005, pág. 175]. No âmbito das sociedades comerciais, também não se afirma um direito do sócio relativamente ao lucro de balanço. Ver, sobre esta questão, FILIPE CASSIANO DOS SANTOS [*A posição do accionista face aos lucros de balanço. O direito do accionista ao dividendo no Código das Sociedades Comerciais*, cit., págs. 40 a 59].

de que o direito ao *retorno* seja derogado por deliberação da assembleia geral⁴³.

Tudo isto está em harmonia com o *Princípio da participação económica dos membros* (art. 3.º do CCoop) que aponta três destinos possíveis para os excedentes: 1.º – «desenvolvimento das suas cooperativas»; 2.º – «apoio a outras actividades aprovadas pelos membros»; 3.º – «distribuição dos excedentes em benefício dos membros na proporção das suas transacções com a cooperativa». Daqui resultará que o *retorno* é um dos três destinos admitidos pelo legislador, no caso de se colocar essa hipótese, sendo que existe também a possibilidade de se conjugarem os três tipos de objectivos ou dois deles.

Assim, havendo resultados positivos no exercício, será inequívoco o espaço de discricionariedade de que disporá a assembleia geral, quanto à aplicação dos mesmos.

Por um lado, a assembleia geral poderá optar livremente entre a distribuição pelos cooperadores ou pela formação de reservas. A assembleia poderá considerar que a política de constituição de reservas, com vista ao auto-financiamento (a grande opção que se contrapõe à distribuição), poderá ser muito mais conveniente, do ponto de vista dos cooperadores e da cooperativa⁴⁴.

Por outro lado, a assembleia geral poderá determinar a retenção temporária de parte dos *retornos* individuais («retorno diferido», nas

⁴³ - Na *Ley Estatal de Cooperativas* espanhola, o art. 16.º, n.º 2, al. d), confirma a existência de uma simples expectativa, quando o legislador estabelece que os sócios têm direito ao *retorno* «*en su caso*». No ordenamento italiano, tal resultará do art. 2545 *sexies*, parágrafo 3.º, do *Codice Civile*, quando dispõe que «a assembleia pode deliberar a repartição do retorno». O *Estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia* fala de «resultado susceptível de distribuição» (art. 67.º, n.º 1).

⁴⁴ - Esta possibilidade está, expressamente, prevista no ordenamento espanhol. Assim, o art. 58.º, n.º 3, da *Ley Estatal de Cooperativas*, estabelece que «os excedentes e benefícios extra-cooperativos e extraordinários disponíveis, uma vez satisfeitos os impostos exigíveis, aplicar-se-ão, conforme estabeleçam os estatutos ou delibere a assembleia-geral em cada exercício, no *retorno* cooperativo aos sócios, na dotação de fundos de reserva voluntários com carácter irrepartível ou repartível, ou no incremento dos fundos de reserva obrigatórios contemplados nos artigos 55.º e 56.º desta Lei».

palavras de FERREIRA DA COSTA⁴⁵), para obviar à falta de capitais próprios suficientes. Este diferimento do retorno constituirá um empréstimo do cooperador à cooperativa⁴⁶, devendo, por isso, ser consentido pelo cooperador (art. 294.º, n.º 2, do CSC, aplicável por remissão do art. 9.º do CCoop).

O direito ao *retorno* será por isso um direito derogável do sócio cooperador, estando contudo esta derogabilidade limitada pelo *Princípio geral do abuso de direito*⁴⁷. Como destaca PANIAGUA ZURERA, esta expectativa conta — sobretudo nos casos limite próximos do abuso de direito — com uma tutela que permite, em situações extremas, impugnar a deliberação de aplicação dos excedentes disponíveis e, se for o caso, exigir responsabilidades aos membros da direcção⁴⁸. Não poderá recusar-se a distribuição de excedentes sem mais e, também, não poderá fundar-se a recusa em motivos extra-sociais. A assembleia geral, em obediência aos princípios gerais de natureza contratual, designadamente ao *Princípio da boa-fé*, deve pois fundamentar a deliberação que afaste a distribuição de excedentes a título de *retorno*. Assim, a deliberação sobre a retenção dos excedentes no património da cooperativa terá de fundamentar-se no «interesse social», nomeadamente nas necessidades de auto-financiamento da cooperativa. Daqui resulta que tal deliberação será inválida se os

⁴⁵ - FERNANDO FERREIRA DA COSTA, *Código Cooperativo. Benefícios fiscais e financeiros. Estatutos do Incoop*, Livraria Petrony, Lisboa, 1981, pág. 94.

⁴⁶ - JOSÉ LUÍS DEL ARCO ÁLVAREZ [«Financiación de la empresa cooperativa», *REVESCO*, n.º 33, Mayo-Agosto 1974, pág. 40] destaca esta forma de financiamento a cargo do *retorno*. Acrescenta que se trata de uma fórmula de origem americana chamada *revolving funds*, traduzida num bloqueio — durante um certo período de tempo e no final de um exercício económico — do *retorno* atribuível a um sócio e que implicará, para a cooperativa, um aumento dos recursos disponíveis. O autor sustenta, deste modo, que esta fórmula corresponde, na realidade, a um empréstimo outorgado pelo sócio à sua cooperativa. Sendo assim, à luz do que se dispõe no ordenamento português, passado um ano, este *retorno* diferido passará a suprimento (art. 243.º, n.º 2, 2.ª parte, por remissão do art. 9.º do CCoop). Sobre o contrato de suprimento, ver DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, «O contrato de suprimento enquanto meio de financiamento da sociedade», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 2, 2005, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, págs. 139-166.

⁴⁷ - Sobre o abuso de direito, ver MANUEL CARNEIRO DA FRADA, *Teoria da confiança e responsabilidade civil*, Almedina, Coimbra, 2004, págs. 839 e ss..

⁴⁸ - MANUEL PANIAGUA ZURERA, «Determinación y distribución de resultados en la sociedad cooperativa», cit., pág. 9.

cooperadores da maioria, com o seu voto, visarem prosseguir interesses extra-sociais e, simultaneamente, prejudicarem interesses da cooperativa ou de outros cooperadores^{49/50}.

A este propósito, a doutrina italiana destaca que, ainda que não exista um direito subjectivo ao *retorno*, existe porém um limite ao poder da cooperativa, nesta matéria representado pelo *Princípio da paridade de tratamento*⁵¹ entre os cooperadores no desenvolvimento das relações

⁴⁹ - Cite-se, na jurisprudência italiana, a Sentença do Tribunal da Cassação n.º 9 513, de 8 de Setembro de 1999, na qual se afirma que «uma obrigação deste tipo», isto é, de distribuir o *retorno*, «não encontra fundamento em nenhuma norma que discipline a actividade das cooperativas, nem tal pode ser automaticamente resolvido pelo *escopo mutualístico*, entendido como gestão de serviço a favor dos cooperadores. As sociedades cooperativas, apesar das características peculiares que as distinguem, são sujeitos de direito, munidas de personalidade jurídica, tendo exigências organizativas específicas, de eficiência e conservação da empresa, que impõem a possibilidade de impugnar a apreciação discricionária da assembleia quanto às deliberações relativas ao destino a atribuir a todos os excedentes derivados da gestão mutualista (e neles compreendidos os reembolsos resultantes do *retorno* de todos os tipos), não se reconhecendo elementos idóneos que justifiquem, para estes, um tratamento diferenciado. Na verdade, a discricionariedade da maioria da assembleia será atenuada pelo *Princípio da correção e da boa-fé* na execução do contrato de sociedade, pelo que o sócio, accionando os adequados instrumentos de tutela, poderá obter a anulação da deliberação que nega o reembolso do *retorno* perante comportamentos abusivos da maioria. Mas tal não significará que os cooperadores tenham um verdadeiro direito subjectivo ao reembolso do *retorno*, direito que corresponda a uma obrigação jurídica da sociedade de providenciar nesse sentido. A questão deverá passar através do crivo dos órgãos sociais, a quem competirá estabelecer a existência, em concreto, das condições para atribuir o *retorno*, salvaguardada a já referida possibilidade de os cooperadores impugnarem a deliberação de aprovação do balanço». Sobre esta sentença, ver FRANCO COLOMBO / PIETRO MORO, *Ristorni nelle cooperative*, cit., pág. 58.

⁵⁰ - Sobre esta problemática no âmbito das sociedades comerciais, ver PAULO DE TARSO DOMÍNGUES, *Variações sobre o capital*, cit. págs. 270-275.

⁵¹ - Sobre o *Princípio da paridade de tratamento entre os sócios*, ver ARMANDO MANUEL TRIUNFANTE, *A tutela das minorias nas Sociedades Anónimas. Direitos de minoria qualificada. Abuso de direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, págs. 50-69. O autor (págs. 61-62) sustenta que a paridade é um dos valores fundamentais das corporações societárias, sem que tal signifique a total ausência de diversidade, mas antes a proibição de arbítrio injustificado. O *Princípio da paridade de tratamento* vincula a actividade dos órgãos da sociedade,

mutualistas, o qual decorre do art. 2 516 do *Codice Civile* que dispõe que, «na constituição e na execução da relação mutualista, deve ser respeitado o princípio da paridade de tratamento». Trata-se de um critério de paridade relativa e não absoluta, admitindo-se um tratamento distinto perante prestações mutualistas diferenciadas. O que é proibido é a atribuição de um *retorno* diferenciado perante uma mesma prestação mutualista⁵².

O *retorno* configurar-se-á, assim, como um simples técnica de atribuição de excedentes baseada na equidade e na proporcionalidade.

6.2. Cláusulas estatutárias sobre a distribuição do retorno

São diversas as cláusulas estatutárias sobre a aplicação do *retorno*: cláusulas que impõem a afectação de todos os excedentes a reservas, cláusulas que permitem afectar a reservas percentagens superiores aos limites mínimos estabelecidos por lei, cláusulas que obrigam à distribuição anual de todos os excedentes repartíveis, cláusulas que dispõem que a distribuição do *retorno* depende do que a assembleia geral deliberar, entre outras.

Começamos pela análise da questão de saber da possibilidade de, estatutariamente, se excluir totalmente a distribuição de excedentes a título de *retorno*, afectando todos os excedentes a reservas. EMANUELE CUSA questiona se tal cláusula não deverá ser considerada verdadeiramente atípica e, por isso, nula, porque contrária ao *escopo mutualistico* que deve prosseguir a cooperativa⁵³. Parece ser este o entendimento de VICENT CHULIÁ ao considerar que «os estatutos não poderão estabelecer que a totalidade do excedente se destine, ano após ano, a fundos irrepartíveis»⁵⁴. Na mesma linha, GAETANO PETRELI defende que «uma eventual cláusula

designadamente aqueles que têm competências decisórias, como a assembleia geral ou a direcção. A vocação do *Princípio* será a protecção das minorais, face ao poder legitimamente desenvolvido pela maioria. Assim, uma determinada deliberação dos sócios violará a paridade de tratamento sempre que da mesma resulte um tratamento desigual de um ou mais sócios em relação a outros, sem que para tal exista fundamentação objectiva.

⁵² - Ver, neste sentido, FRANCO COLOMBO / PIETRO MOROA, *I ristorni nelle cooperative*, cit., págs. 58 e ss..

⁵³ - EMANUELE CUSA, «I ristorni nelle Società Cooperative», *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, cit., págs. 118-119.

⁵⁴ - FRANCISCO VICENT CHULIÁ, *Ley General de Cooperativas*, Tomo XX, Vol. 3.º, cit., pág. 353.

que excluísse qualquer atribuição da vantagem mutualista» deveria ser considerada nula⁵⁵.

Diversamente, o nosso entendimento vai no sentido de considerarmos como absolutamente legítima a cláusula estatutária mediante a qual a cooperativa exclua a repartição do *retorno*. Não há, como já se viu, a atribuição de um direito subjectivo ao *retorno*. Por outro lado, a cooperativa tem como objectivo geral não o de repartir lucros, mas o da prestação de serviços aos seus membros. Sendo assim, a expectativa do cooperador, na distribuição do excedente, poderá ceder perante uma decisão em contrário fundada no interesse da cooperativa em reforçar o seu património⁵⁶.

Confirmando esta nossa posição, o legislador cooperativo português afasta totalmente, em certos ramos cooperativos, a distribuição de excedentes a título de *retorno*. Com efeito, o Decreto-Lei n.º 509/99, de 19 de Novembro (Cooperativas de Habitação e Construção), prevê, no seu art. 15.º, que «os excedentes de cada exercício, resultantes das operações com membros, serão aplicados nas reservas que a cooperativa deva constituir nos termos da lei e dos estatutos». No mesmo sentido, o art. 7.º do Decreto-Lei n.º 7/98, de 15 de Janeiro (Cooperativas de solidariedade social), consagra que «nas cooperativas de solidariedade social os excedentes que existirem reverterão obrigatoriamente para reservas»⁵⁷.

Refira-se uma outra derrogação que o estatuto pode validamente trazer à disciplina legal do *retorno*: será considerada lícita a cláusula que estabeleça um tecto máximo à repartição do *retorno*.

Mas já não será admissível a cláusula que prescindia totalmente da proporcionalidade relativamente aos intercâmbios mutualísticos na repartição do *retorno*, prevendo, por exemplo, uma repartição em partes

⁵⁵ - GAETANO PETRELLI, «I profili della mutualità nella diforma delle società cooperative», in: *Studi e materiali in tema di riforma delle Società Cooperative*, Consiglio Nazionale del Notariato, Collana di studi, 20, Guiffre Editore, Milano, 2005, pág. 52. No mesmo sentido, ver DOMENICO DI STEFANO / VINCENZO DE STASIO, «Questioni in tema di ristorni», in: *Studi e materiali in tema di riforma delle Società Cooperative*, Consiglio Nazionale del Notariato, Collana di studi, 20, Guiffre Editore, Milano, 2005, pág. 699.

⁵⁶ - Neste sentido, ver EMANUELE CUSA, «La nozione civilistica di ristorno cooperativo», cit., pág. 25.

⁵⁷ - O art. 67.º, n.º 3, do *Estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia*, dispõe que «os estatutos podem igualmente excluir qualquer distribuição».

iguais. Atendendo à competência exclusiva da assembleia geral para a distribuição do *retorno* [art. 49.º, al. f), do CCoop], será igualmente considerada inadmissível a cláusula estatutária que atribua ao órgão de administração da cooperativa o poder de decidir da repartição do *retorno*⁵⁸.

7. Considerações finais

Em jeito de conclusão, consideramos, na esteira do que defende EMANUELE CUSA, que «a vantagem mutualista, embora não seja componente necessária do escopo mutualístico»⁵⁹, deverá, porém, ser normalmente atribuída ao cooperador⁶⁰, na medida em que as condições económicas da cooperativa o permitam, tanto mais que, ainda segundo o referido autor, a atribuição de tais vantagens económicas a título de *retorno* «poderá incentivar» o cooperador a aumentar o seu envolvimento na cooperativa⁶¹, designadamente porque a expectativa de receber um *retorno* poderá conduzir a um aumento dos intercâmbios entre o cooperador e a cooperativa.

Contudo, os cooperadores não terão o direito de exigir a distribuição dos excedentes a título de *retorno*, dependendo esta distribuição de uma deliberação da assembleia geral nesse sentido. Tal deliberação será sempre balizada pelo instituto do abuso de direito, dado que o afastamento total ou parcial da distribuição dos excedentes a título de *retorno* terá de se fundar no interesse social, designadamente no fortalecimento da situação financeira da cooperativa.

⁵⁸ - Sobre o papel da autonomia estatutária em relação ao *retorno*, ver GAETANO PETRELLI, «I profili della mutualità nella diforma delle società cooperative», cit., págs. 53-54.

⁵⁹ - EMANUELE CUSA, «La nozione civilistica di ristorno cooperativo», cit., pág. 25.

⁶⁰ - GIUSEPPE TERRANOVA [«Riserve, dividendi e ristorni nella riforma» in: *Le cooperative dopo la riforma del Diritto Societario* (coord. de MICHELE SANDULLI / PAOLO VALENSISE), Collana del Dipartimento di Scienza aziendali ed económico-giuridiche, Università degli Studi Roma Tre, FrancoAngeli, Milano, 2005, págs. 59-60] considera que — não constituindo o *retorno* um direito individual dos sócios, mas «vantagens» que, embora ligadas ao intercâmbio mutualístico, podem ser de vários modos comprimidas em nome do interesse social — a expressão a utilizar deverá ser não a de restituição mas a de atribuição — o *retorno* não será «restituído», mas antes «atribuído» aos sócios.

⁶¹ - Ver, neste sentido, EMANUELE CUSA, «I ristorni nelle Società Cooperative», cit., pág. 31.

Finalmente, serão legítimas as cláusulas estatutárias mediante as quais a cooperativa exclua a repartição do *retorno* ou estabeleça um tecto máximo a essa repartição.

Bibliografia

ABREU, JORGE MANUEL COUTINHO DE, *Da empresarialidade. As empresas no Direito*, Almedina, Coimbra, 1999.

ALMEIDA, ANTÓNIO PEREIRA DE, *Sociedades Comerciais e Valores Mobiliários*, 5.º edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.

ARCO ÁLVAREZ, JOSÉ LUÍS DEL, «Financiación de la empresa cooperativa», *REVESCO*, n.º 33, Mayo-Agosto 1974, págs. 31 e ss..

ASSOCIAZIONE DISIANO PREITE, *Il nuovo diritto delle società. Società di capitali e cooperative* (a cura di GUSTAVO OLIVIERI / GAETANO PRESTI / FRANCESCO VELLA), Il Mulino, Bologna, 2003.

BALZANO, MARZIA, «La destinazione dei risultati», in: *Le cooperative prima e dopo la riforma del Diritto Societario* (a cura di GIORGIO MARASÀ), CEDAM, Padova, 2004, págs. 163 e ss..

BASSI, AMEDEO, «Dividendi e ristorni nelle società cooperative», *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, Giuffrè Editore, Milano, 1979.

—, *Principi generali della riforma delle società cooperative*, Giuffrè Editore, Milano, 2004.

BOTANA AGRA, MANUEL, *Fundamentos de Derecho de Cooperativas de Galicia*, Centro de Estudos Cooperativos, Universidade de Santiago de Compostela, 2004.

CARRASCO CARRASCO, MANUEL, «La empresa cooperativa actual: ni mutualidad ni ausencia de lucro. La justificación de una protección fiscal», *CIRIEC España - Cuadernos de trabajo*, n.º 14, Publicación del Centro de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa, Valencia, 1991.

CASALE, FRANCESCO, «Scambio e mutualità nella Società Cooperativa», *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, 271, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, *Manual de Direito das Sociedades*, Vol. I - Das Sociedades em geral, Almedina, Coimbra, 2004.

COSTA, FERNANDO FERREIRA DA, *Código Cooperativo. Benefícios fiscais e financeiros. Estatutos do Incoop*, Livraria Petrony, Lisboa, 1981.

COSTI, RENZO, «Autonomia statutaria e finanziamento delle imprese cooperative: prime note esegetiche», in: *Atti del Convegno di Bologna di 7 febbraio 2003 «Gli statuti delle imprese cooperative dopo la riforma del diritto societario»* (www.associazionepreite.it).

CUNHA, PAULO OLAVO, *Direito das Sociedades Comerciais*, 3.^a ed., Almedina, Coimbra, 2007.

CUSA, EMANUELE, «I ristorni nella nuova disciplina delle società cooperative», in: *La riforma del Diritto Cooperativo. Atti del Convegno, Università di Genova, Facoltà di Giurisprudenza, 8 marzo 2002* (a cura di FABIO GRAZIANO), *Il Diritto Tributario* (coordinato da ANTONIO UCKMAR / VICTOR UCKMAR), Serie I, Vol. XCVI, CEDAM, Padova, 2002, págs. 11 e ss..

—, «La nozione civilistica di ristorno cooperativo», *Rivista della Cooperazione*, 3, 2003, págs. 21 e ss..

DALY GUEVARA, JAIME R., *Derecho Cooperativo*, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1967.

DOMENICO DI STEFANO / VINCENZO DE STASIO, «Questioni in tema di ristorni», in: *Studi e materiali in tema di riforma delle Società Cooperative*, Consiglio Nazionale del Notariato, Collana di studi, 20, Guiffirè Editore, Milano, 2005, pág. 699.

DOMINGUES, PAULO DE TARSO, «Capital e património sociais. Lucros e reservas», in: *Estudos de Direito das Sociedades* (coord. de JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU), 9.^a ed., Almedina, Coimbra, 2008, págs. 224 e ss..

—, *Variações sobre o capital social*, Almedina, Coimbra, 2009.

FRADA, MANUEL CARNEIRO DA, *Teoria da confiança e responsabilidade civil*, Almedina, Coimbra, 2004, págs. 839 e ss..

FRADA, MANUEL CARNEIRO DA / GONÇALVES, DIOGO COSTA, «A acção *ut singuli* (de responsabilidade civil) e a relação do Direito Cooperativo com o Direito das Sociedades Comerciais», *Revista de Direito das Sociedades*, Ano I (2009) – Número 4, Almedina, págs. 885-922.

GALGANO, FRANCESCO, *Diritto commerciale. Le società. Contratto di società. Società di persone. Società per azioni. Altre società di capitali. Società cooperative*, Quattordicesima edizione, aggiornata al febbraio 2004, Zanichelli, Bologna.

MARASÀ, GIORGIO, *La Riforma di Società, Cooperative, Associazioni e Fondazioni*, CEDAM, Padova, 2005.

MEIRA, DEOLINDA APARÍCIO, «O contrato de suprimento enquanto meio de financiamento da sociedade», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 2, 2005, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, págs. 139 e ss..

—, «A natureza jurídica da cooperativa. Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 5 de Fevereiro de 2002», *RCEJ (Estudos sobre os Direitos Cooperativos Galego, Português e Comunitário)*, n.º 7, 2006, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, págs. 147 e ss..

—, *O regime económico das cooperativas no direito português: o capital social*, Vida Económica, Porto, 2009.

—, «A Natureza jurídica da cooperativa. Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12 de Novembro de 2008», *Revista Cooperativismo e Economia Social*, Universidade de Vigo, n.º 31 (2008-2009), págs. 285 e ss..

—, «As operações com terceiros no Código Cooperativo Português (Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18 de Dezembro de 2007)», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 17, 2010, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, págs.81 e ss..

NAMORADO, RUI, *Cooperatividade e Direito Cooperativo. Estudos e pareceres*, Almedina, Coimbra, 2005, pág. 189.

PANIAGUA ZURERA, MANUEL, «Determinación y distribución de resultados en la sociedad cooperativa», *Derecho de los Negocios*, n.º 66, Año 7, marzo 1996, págs. 1 e ss..

PETRELLI, GAETANO, «I profili della mutualità nella diforma delle società cooperative», in: *Studi e materiali in tema di riforma delle Società Cooperative*, Consiglio Nazionale del Notariato, Collana di studi, 20, Guiffre Editore, Milano, 2005, págs. 3 e ss..

PITA, MANUEL ANTÓNIO, *Direito aos lucros*, Almedina, Coimbra, 1989.

ROCCHI, ETTORE, «La nuova disciplina dei ristorni», in: *Atti del Convegno di Bologna di 7 febbraio 2003 «Gli statuti delle imprese cooperative dopo la riforma del diritto societario»* (www.associazionepreite.it).

SANTOS, FILIPE CASSIANO DOS, *A posição do accionista face aos lucros de balanço. O direito do accionista ao dividendo no Código das Sociedades Comerciais*, Coimbra Editora, Coimbra, 1996.

—, «O direito aos lucros no Código das Sociedades Comerciais (à luz de 15 anos de vigência)», in: *Problemas do Direito das Sociedades*, IDET, Almedina, Coimbra, 2003, págs. 185 e ss..

—, *Estrutura associativa e participação societária capitalística. Contrato de sociedade, estrutura societária e participação do sócio nas sociedades capitalísticas*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

SANZ JARQUE, JUAN JOSÉ, *Cooperación. Teoría general y régimen de las sociedades cooperativas. El nuevo Derecho Cooperativo*, Editorial Comares, Granada, 1994.

TATO PLAZA, ANXO, «Concepto e características da Sociedade Cooperativa (com especial referencia à Sociedade Cooperativa Galega)», *Cooperativismo e Economía Social*, n.º 23 (2000/2001), Universidade de Vigo, págs. 39 e ss..

TERRANOVA, GIUSEPPE, «Riserve, dividendi e ristorni nella riforma» in: *Le cooperative doppo la riforma del Diritto Societario* (coord. de MICHELE SANDULLI / PAOLO VALENSISE), Collana del Dipartimento di Scienza aziendali ed económico-giuridiche, Università degli Studi Roma Tre, FrancoAngeli, Milano, 2005, págs. 51 e ss..

TRIUNFANTE, ARMANDO MANUEL, *A tutela das minorias nas Sociedades Anónimas. Direitos de minoria qualificada. Abuso de direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

VEJA GARCÍA, FERNANDO L. DE LA, «Cuentas anuales y auditoria», in: *La Sociedad Cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas* (coord. de FRANCISCO J. ALONSO ESPINOSA), Editorial Comares, Granada, 2001, págs. 249 e ss..

VICENT CHULIÁ, FRANCISCO, *Ley General de Cooperativas, Comentarios al Código de Comercio y legislación mercantil especial*

(coord. de SÁNCHEZ CALERO / MANUEL ALBALADEJO), Tomo XX, Vol. 3.º, Editorial Revista de Derecho Privado/ Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1994.

XAVIER, VASCO DA GAMA LOBO, *Sociedades Comerciais. Lições aos alunos de Direito Comercial do 4.º Ano Jurídico*, ed. policopiada, Coimbra, 1987.



DA RESPONSABILIDADE DOS DIRIGENTES E GESTORES DAS COOPERATIVAS – UMA INTRODUÇÃO

Maria Elisabete GOMES RAMOS

Professora Auxiliar da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Resumo:

Este artigo visa contribuir para o conhecimento da responsabilidade civil dos dirigentes e gestores das cooperativas no direito português. O estudo aborda, em particular, as matérias da ilicitude e da culpa. Por força da remissão contida no art. 9.º do CCoop, são aplicáveis aos dirigentes e gestores das cooperativas normas integradas na Parte Geral do CSC, relativas à responsabilidade pela administração das sociedades.

Abstract:

This article aims to contribute, from a legal perspective, towards the knowledge of the duties and responsibilities of the directors and managers of the cooperatives. The article highlights the topic of the wrongdoing of the directors and managers. Reference is made to the Portuguese regulation of the cooperative management, the board of directors and other responsible employees.

Palavras-chave:

Cooperativas, deveres dos dirigentes e gestores das cooperativas, responsabilidade civil.

Key words:

Cooperatives, the board of directors' duties and responsibilities, wrongdoing of the members of the board of directors and managers.

1. Gestão democrática e responsabilização dos directores

No universo das cooperativas, a responsabilização dos representantes perante os representados resulta expressamente do *princípio da gestão democrática pelos membros*, na parte em que este determina que «os homens e as mulheres que exerçam funções como representantes eleitos são responsáveis perante o conjunto dos membros que os elegeram»¹. É inerente a este princípio a ideia de *controlo* do poder exercido pelos representantes². Expressão da «permanente soberania do conjunto dos membros de cada cooperativa»³, o exercício deste controlo pode determinar, por exemplo, a destituição dos dirigentes quando os representados perdem a confiança que neles depositaram.

A responsabilização dos representantes — entendida esta de forma ampla, de modo a englobar vários modos de escrutínio — encontra-se, pois, no cerne da qualidade da vivência democrática das cooperativas. Os instrumentos de responsabilização à disposição dos membros da cooperativa não se confinam, é certo, à destituição dos membros dos órgãos destas. Para lá da destituição — que determinará a cessação de funções como representante — não pode ser esquecido o papel desempenhado pela *responsabilidade civil dos membros da direcção ou do conselho fiscal enquanto instrumento de controlo*. A apreciação do relatório de gestão e das contas do exercício (art. 49.º, b), do CCoop) constitui um momento soberano em que os membros da cooperativa podem escrutinar o desempenho da direcção e do conselho fiscal. Pode acontecer que o relatório de gestão e as contas do exercício denunciem ou indiciem a prática de actos ilícitos, culposos e danosos para a cooperativa. E, então, suscitar-se-a questão da reparação dos danos sofridos por esta. É em torno da responsabilidade civil dos membros da direcção que irei desenvolver uma sucinta reflexão.

¹ - V. art. 3.º, 2.º princípio, do CCoop — Gestão democrática pelos membros. Sobre este princípio, desenvolvadamente, RUI NAMORADO, *Cooperatividade e direito cooperativo – Estudos e Pareceres*, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 22, ss.; DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, *O regime económico das cooperativas no direito português: o capital social*, Porto, Vida Económica, 2009, pp. 65, ss..

² - Cfr. RUI NAMORADO, *ob. cit.*, p. 23.

³ - Cfr. RUI NAMORADO, *ob. cit.*, p. 23.

2. A autonomização das cooperativas perante as sociedades comerciais e o direito das sociedades anónimas como direito subsidiário

2.1. A autonomização das cooperativas perante as sociedades

As cooperativas são uma realidade centenária em Portugal⁴. A primeira lei que as regulou data de 2 de Julho de 1867⁵, embora as primeiras cooperativas só tenham surgido em 1871⁶. A matéria foi, mais tarde, integrada no CCom de 1888, que inseriu, no Livro II, Título II, o capítulo V, intitulado «Disposições especiais às sociedades cooperativas» (arts. 207.º a 233.º do CCom).

Assinale-se que o CCom de 1888 não apresentou uma disciplina específica de responsabilidade dos órgãos das cooperativas. Na verdade, o CCom, ao considerar as cooperativas como sociedades especiais⁷, aplicava-lhes o regime de responsabilidade previsto para as sociedades. Ou seja, na vigência do CCom, «os directores e administradores estão sujeitos quanto às suas obrigações e responsabilidades, ao preceituado nos arts. 173.º, 174.º, 188.º, 189.º, e outros, aplicados às direcções das sociedades anónimas»⁸.

O CCoop80, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 454/80, de 9 de Outubro, trouxe um novo enquadramento jurídico às cooperativas. O art. 2.º do CCoop80 definia as cooperativas como «pessoas colectivas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que visam através da cooperação e entreaajuda dos seus membros e na observância dos princípios cooperativos, a satisfação, sem fins lucrativos, das necessidades

⁴ - RUI NAMORADO, *ob. cit.*, p. 93, observa que, perante o «o acentuar da decadência do sector cooperativo», é «urgente uma política de fomento cooperativo».

⁵ - O art. 9.º da Lei de 2 de Julho de 1867 determinava expressamente: «As sociedades cooperativas são comerciais». Sobre esta disposição, v. LUIZ DA CUNHA GONÇALVES, *Comentário ao Código Comercial Português*, vol. I, Lisboa, Empreza Editora J. B., 1914, p. 543. Sobre as características gerais da Lei de 1867, v. ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Manual de direito das sociedades*, I. *Das sociedades em geral*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 349.

⁶ - SÉRVULO CORREIA, «O sector cooperativo português – Ensaio de uma análise de conjunto», *Boletim do Ministério da Justiça*, 196 (1970), pp. 60, ss..

⁷ - O art. 207.º do CCom de 1888 radicava as especialidades das sociedades cooperativas na «variabilidade do capital social» e na «ilimitação do número de sócios». Sobre estas características, v. LUIZ DA CUNHA GONÇALVES, *ob. cit.*, pp. 540, ss..

⁸ - Cfr. LUIZ DA CUNHA GONÇALVES, *ob. cit.*, p. 545.

económicas, sociais e culturais destes, podendo ainda, a título complementar, realizar operações com terceiros».

O CCoop⁹ — diploma que actualmente regula as cooperativas em geral — caracteriza a cooperativa em termos semelhantes ao que já resultava do art. 2.º do CCoop⁸⁰¹⁰. No entanto, não está apagado o debate em torno da natureza jurídica das cooperativas. A jurisprudência portuguesa tem decidido reiteradamente que as cooperativas, pela ausência do escopo lucrativo, não são sociedades¹¹. Este juízo jurisprudencial tem a consequência de os tribunais de comércio se considerarem incompetentes para apreciar as causas relativas às cooperativas¹². Na doutrina, o debate não está encerrado. Há quem defenda que as cooperativas são sociedades¹³, quem sustente o enquadramento das cooperativas nas associações em sentido estrito e há quem argumente que elas são um *tertium genus*¹⁴.

É certo que o actual CCoop não diz expressamente que as cooperativas não são sociedades. No entanto, podem ser convocados vários argumentos

⁹ - Trata-se do CCoop aprovado pela Lei 51/96, de 7 de Setembro, que, com algumas alterações, se encontra em vigor em Portugal. A referência ao CCoop sem outra menção diz respeito ao CCoop de 1996.

¹⁰ - Há que considerar ainda a ordem jurídico-constitucional que enquadra o sector cooperativo e social. Sobre esta v. RUI NAMORADO, *ob. cit.*, pp. 67, ss..

¹¹ - Sobre esta orientação jurisprudencial, v. FRANCISCO COSTEIRA DA ROCHA, «Acção de anulação de deliberação da assembleia geral de uma cooperativa — caducidade, competência e natureza jurídica da cooperativa. Breve anotação ao Acórdão dos Tribunal da Relação de Lisboa de 31 de Janeiro de 2008», *Cooperativismo e Economia Social*, 31 (2008-2009), pp. 255, ss..

¹² - ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *ob. cit.*, p. 354, considera que esta é uma das indesejáveis consequências da segregação das cooperativas relativamente às sociedades. Este Autor, *ob. cit.*, *loc. cit.*, defende o regresso (ou permanência) das cooperativas à «grande casa-mãe das sociedades».

¹³ - No sentido de que as cooperativas são sociedades pronunciam-se DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, «A natureza jurídica da cooperativa. Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 5 de Fevereiro de 2002», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 7 (2006), pp. 147, ss.; ID., *O regime económico...*, cit., pp. 201, ss.; ID., «A natureza jurídica da cooperativa. Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12 de Novembro de 2008», *Cooperativismo e Economía Social*, 31 (2008-2009), pp. 285, ss.; MIGUEL PUPO CORREIA, *Direito comercial. Direito da empresa* (com a colaboração de António José Tomás e Octávio Castelo Paulo), Lisboa, Ediforum, 2009, p. 141. PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *A participação social nas sociedades comerciais*, 2.ª ed., Coimbra: Almedina, 2006, p. 27, defende que a não qualificação de cooperativas como sociedades reside no «carácter não económico de muitas delas».

¹⁴ - Cfr. RUI NAMORADO, *ob. cit.*, p. 101.

no sentido de que as cooperativas não são sociedades¹⁵: a) as cooperativas são «pessoas colectivas autónomas» (art. 2.º do CCoop); b) dispõem de «capital e composição variáveis» (art. 2.º do CCoop) — esta solução afasta-se marcadamente da regulação societária relativa quer à entrada e saída de sócios quer às alterações do capital social; c) o fim das cooperativas tanto pode ser a satisfação de necessidades económicas como de necessidades sociais ou culturais (art. 2.º do CCoop) — o objecto da sociedade cinge-se a actividades económicas que não sejam de mera fruição¹⁶; d) determina o art. 2.º do CCoop que as cooperativas não têm fim lucrativo — de acordo com o art. 980.º do CCivil as sociedades têm escopo lucrativo¹⁷; e) a organização e funcionamento são enquadradas pelos princípios cooperativos (art. 2.º do CCoop) que se apartam, de modo substancial, das regras reguladoras das sociedades; f) por fim, o art. 80.º do CCoop determina a nulidade de transformação de cooperativas em sociedades.

2.2. O regime jurídico-cooperativo da responsabilidade dos órgãos das cooperativas

Com o CCoop80, a ordem jurídica portuguesa passou a dispor de um *regime jurídico-cooperativo* da «responsabilidade dos órgãos das cooperativas». Este regime previsto nos arts. 62.º a 66.º do CCoop80 foi recebido, com modestas alterações, nos arts. 64.º a 68.º do actual CCoop.

Ainda que formalmente desprendido do universo societário, o regime jurídico-cooperativo da responsabilidade mantém com aquele várias linhas de convergência quer quanto à técnica legislativa quer quanto às soluções encontradas. Começemos pela técnica legislativa e, em particular, pela arrumação legislativa efectuada pelo CCoop. A Secção V, do Capítulo V, relativa à «responsabilidade dos órgãos das cooperativas», abre com o art. 64.º, dedicado às «proibições impostas aos directores, aos gerentes e outros mandatários e aos membros do conselho fiscal». Neste preceito são reguladas as proibições de concorrer com a sociedade e de com ela negociar por conta própria. Ora também o art. 173.º, §§ 3.º e 4.º, do CCom de 1888 integrava estas proibições nos §§ 3.º e 4.º do art. 173.º, relativo à responsabilidade dos directores perante a sociedade anónima¹⁸. É outra a

¹⁵ - Cfr. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de direito comercial*. vol. II. – *Das sociedades*, 3ª ed. Almedina, Coimbra, 2009, pp. 28, ss..

¹⁶ - Sobre o objecto da sociedade, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *ob. cit.*, pp. 8, ss..

¹⁷ - Sobre o escopo lucrativo, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *ob. cit.*, pp. 14, ss..

¹⁸ - O art. 173.º do CCom está revogado.

sistematização seguida pelo CSC que regula as proibições de concorrência e de contratação com a sociedade fora do capítulo da responsabilidade civil dos administradores pela administração da sociedade.

No art. 65.º do CCoop (intitulado «Responsabilidade dos directores, dos gerentes e outros mandatários») é prevista a responsabilidade pessoal e solidária dos directores, gerentes e outros mandatários perante a cooperativa e terceiros pela violação da lei, dos estatutos, dos regulamentos internos e deliberações da assembleia geral. Há alguma proximidade, até de linguagem, com que se estatua no art. 173.º do CCom, porque este previa a responsabilidade pessoal e solidária dos administradores perante a sociedade e terceiros. Acresce que entre as fontes da responsabilidade, o art. 65.º, n.º 1, do CCoop integra a inexecução do mandato — os directores, gerentes e outros mandatários são responsáveis se tiverem «deixado de executar fielmente o seu mandato». Ora a inexecução do mandato era, no contexto do art. 173.º do CCom, uma das fontes de responsabilidade dos directores das sociedades anónimas.

O art. 67.º do CCoop, embora intitulado «isenção de responsabilidade», só a consagra no n.º 2, quando prescreve que estão «isentos de responsabilidade os membros da direcção ou do conselho fiscal, os gerentes e outros mandatários que não tenham participado na deliberação que a originou ou tenham exarado em acta o seu voto contrário»¹⁹. Esta causa de isenção de responsabilidade — fundada na não participação na deliberação e na formulação de voto vencido — aproxima-se do que se encontrava estatuído no § 1.º do art. 173.º do CCom e, mais recentemente, do que resulta do art. 72.º, n.º 3, do CSC.

O direito de acção contra directores, gerentes e outros mandatários e membros do conselho fiscal está consagrado no art. 68.º do CCoop. O n.º 1

¹⁹ - Na actual redacção do n.º 2 do art. 67.º do CCoop, parece não fazer muito sentido a primeira parte do preceito quando se diz «São também isentos de responsabilidade», sugerindo que o n.º 1 regula causas de isenção de responsabilidade. Ora, não é assim. A actual redacção do n.º 1 do art. 67.º consagra que, em regra, mantém-se a responsabilidade dos directores, do conselho fiscal, dos gerentes e outros mandatários, na sequência da aprovação pela assembleia geral do relatório de gestão e contas de exercício. O art. 67.º, n.º 1, do CCoop de 1996 segue a solução que, para as sociedades, se encontra estabelecida no art. 74.º, n.º 3, do CSC. O art. 65.º, n.º 1, do CCoop de 1980 — que acompanhava o teor do art. 190.º do CCom de 1888 — determinava que «a aprovação pela assembleia geral do balanço, relatório e contas liberta a direcção, os gerentes e outros mandatários e o conselho fiscal de responsabilidade perante a cooperativa por factos atinentes àqueles documentos, salvo se estes violarem a lei ou os estatutos ou forem conscientemente inexactos, dissimulando a situação real da cooperativa».

desta disposição estabelece que o exercício, em nome da cooperativa, da acção civil contra os directores, gerentes e outros mandatários e membros do conselho fiscal deve ser aprovado em assembleia geral. Esta solução mantém alguma proximidade com o que, para as sociedades comerciais (e civis em forma comercial), resulta do art. 75.º, n.º 1, do CSC.

Este regime dedicado à responsabilidade dos órgãos das cooperativas não tem captado o interesse da doutrina portuguesa. Assinale-se que o estudo desta matéria é relevante não só para as cooperativas de direito português como para as sociedades cooperativas europeias cuja sede esteja localizada em Portugal. Nos termos do art. 51.º do Regulamento (CE) n.º 1435/2003 do Conselho de 22 de Julho de 2003, relativo ao Estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia²⁰, «os membros dos órgãos de direcção, de fiscalização ou de administração respondem, nos termos das disposições do Estado-Membro da sede da SCE aplicáveis às cooperativas, pelos prejuízos sofridos pela SCE na sequência de qualquer violação por eles cometida das obrigações legais, estatutárias ou outras inerentes às suas funções»²¹.

2.3. O direito das sociedades anónimas como direito subsidiário aplicável à responsabilidade dos directores das cooperativas

O art. 9.º do CCoop, relativo ao *direito subsidiário* aplicável a situações não previstas no CCoop, determina que o intérprete/aplicador do direito há-de convocar a «legislação complementar aplicável aos diversos ramos do sector cooperativo» e, se esta via não se mostrar satisfatória, pode recorrer «na medida em que se não desrespeitem os princípios cooperativos, ao Código das Sociedades Comerciais, nomeadamente aos preceitos aplicáveis às sociedades anónimas»²². Esta remissão para o CSC surge associada a duas condições: por um lado, a solução a que se chegue não pode desrespeitar os princípios cooperativos e, por outro, dentro do espaço constituído pelo CSC deve dar-se prioridade aos preceitos aplicáveis às sociedades anónimas²³.

²⁰ - Sobre a preparação deste Regulamento e aspectos gerais, v. ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Direito europeu das sociedades*, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 1043, ss..

²¹ - O sublinhado não consta do texto original.

²² - RUI NAMORADO, *ob. cit.*, pp. 174, ss., defende que, perante o teor do art. 9.º do CCoop, é legítimo que o intérprete/aplicador do direito recorra a normas do CCoop que regulem situações semelhantes.

²³ - Neste sentido, RUI NAMORADO, *ob. cit.*, p. 175.

Numa primeira aproximação pode surgir estranha esta especial remissão para as sociedades anónimas, porque este tipo societário: *a)* está vocacionado para a captação do aforro de pequenos investidores que, tendencialmente, não participam na vida da sociedade²⁴ (é a chamada «apatia racional»); *b)* é-lhe própria uma matriz plutocrática mais do que democrática — é-lhe estranha a ideia um homem um voto; *c)* é-lhes conhecida a realidade dos sócios controladores²⁵; *d)* fenómenos de dominação/subordinação são vistos como manifestações fisiológicas do universo societário²⁶.

Uma das razões que terá levado o legislador a privilegiar, no âmbito do CSC, o direito das sociedades anónimas como direito subsidiário terá sido a circunstância de as cooperativas terem o seu capital representado por títulos²⁷ (art. 20.º do CCoop). As sociedades anónimas têm o capital dividido em acções que podem assumir *representação escritural* ou *titulada*²⁸. Assim o determina o art. 46.º, n.º 1, do CVM: «os valores mobiliários são escriturais ou titulados, consoante sejam representados por registos em conta ou por documentos em papel; estes são, neste Código, designados também por títulos». Por sua vez, o art. 20.º, n.º 3, do CCoop determina actualmente que «Os títulos representativos do capital social das cooperativas podem ser representados sob a forma escritural, aplicando-se aos títulos escriturais o disposto no título II do Código dos Valores Mobiliários, com as adaptações necessárias».

Em matéria da responsabilidade civil dos directores de cooperativas pela gestão destas, a remissão do art. 9.º do CCoop autoriza que sejam aplicadas às cooperativas as disposições que regulam a responsabilidade civil pela constituição, administração e fiscalização da sociedade anónima. Refira-se que o CSC português optou por prever um *regime uniforme* de

²⁴ - GEORGES RIPERT, *Aspects juridiques du capitalisme moderne*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1946, p. 106, escreveu «La société anonyme est un merveilleux instrument créé pour le capitalisme moderne pour collecter l'épargne en vue de la fondation et de l'exploitation des entreprises». À pergunta: «Que sont les actionnaires dans la vie mécanique de cet être prodigieux?», Ripert responde «Rien du tout».

²⁵ - Sobre estes v. J. M. COUTINHO DE ABREU / ELISABETE RAMOS, *Responsabilidade civil de administradores e de sócios controladores (notas sobre o art. 397.º do Código do Trabalho)*, IDET, Miscelâneas n.º 3, 2004, Coimbra, pp. 49, ss..

²⁶ - V. arts. 488.º e ss. do CSC.

²⁷ - Neste sentido, v. RUI NAMORADO, *ob. cit.*, p. 175.

²⁸ - Sobre as acções escriturais, v. ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, Cláusulas do contrato de sociedade que limitam a transmissibilidade das acções — sobre os arts. 328.º e 329.º do CSC, Coimbra: Almedina, 2006, pp. 182, ss..

responsabilidade civil pela constituição, administração e fiscalização da sociedade aplicável a *todos os tipos de sociedades e não só à sociedade anónima*. Em coerência com a refira opção normalizadora, o regime jurídico-societário de *responsabilidade civil pela constituição, administração e fiscalização da sociedade* está integrado sistematicamente na Parte Geral (arts. 71.º, ss. do CSC). No universo das sociedades, esta disciplina subsidiária aplicar-se-á, como já vimos, se o intérprete/aplicador do direito apurar, em cada caso, que *os princípios cooperativos não são desrespeitados*.

3. Caracterização geral da «responsabilidade dos órgãos das cooperativas»

3.1. A variedade de responsabilidades convocadas

A secção V do Capítulo V do CCoop surge com a epígrafe «Da responsabilidade dos órgãos das cooperativas». A primeira questão que importa esclarecer é a que responsabilidades estão submetidos os agentes referidos nesta secção. A resposta a esta pergunta é variada. O art. 64.º do CCoop prevê as proibições de concorrência e de negociar com a cooperativa não fazendo referência a qualquer efeito responsabilizador (civil ou penal). O art. 65.º convoca expressamente as responsabilidades *civil, criminal* e a possibilidade de aplicação de *outras sanções* (pense-se, por exemplo, na aplicação de contra-ordenações aos directores de cooperativas). O art. 66.º do CCoop submete os membros do conselho fiscal à *responsabilidade civil* perante a cooperativa. O preceito relativo à «isenção de responsabilidade» (art. 67.º do CCoop) embora não o diga expressamente, parece ter em vista a isenção de *responsabilidade civil* — em apoio desta convicção vem o teor literal do n.º 1 em que se referem os *direitos de indemnização* da cooperativa. Por fim, o art. 68.º, n.º 1, do CCoop, relativo ao «direito de acção contra os directores, gerentes e outros mandatários e membros do conselho fiscal», envolve referências ao «direito de acção civil ou penal».

Os vários preceitos incluídos na Secção V do Capítulo V do CCoop parecem informados pela ideia de *responsabilização dos directores e outros agentes das cooperativas* e, para concretizar tal opção, são convocados vários instrumentos tendentes a conseguir que as pessoas identificadas respondam pelos seus actos. A responsabilidade civil — que, essencialmente, visa a reparação de danos — constitui um instrumento

relevantíssimo para o controlo e escrutínio dos directores e de outros agentes das cooperativas. Não obstante surgir ao lado de outras reacções a condutas ilícitas, parece-me que o regime jurídico-cooperativo reconhece à *responsabilidade civil* uma posição cimeira no elenco dos instrumentos tendentes a controlar o desempenho dos directores e outros agentes. Outras responsabilidades (ainda que mencionadas nos arts 65.º e 68.º do CCoop) têm a sua sede própria em outras fontes, como sejam o Código Penal, a Lei Geral Tributária (que, no art. 24.º, prevê a responsabilidade tributária subsidiária dos directores de cooperativas²⁹) ou os vários diplomas que consagram a responsabilidade de directores de cooperativas pelas coimas.

3.2. Os sujeitos susceptíveis de serem responsabilizados civilmente

O teor literal da epígrafe da Secção V — «Da responsabilidade dos órgãos das cooperativas» — pode induzir a ideia de que responsáveis são os órgãos da cooperativa³⁰. Efectivamente não é assim, porque: *a*) não está prevista qualquer responsabilidade para a assembleia geral ou para os seus membros; *b*) o carácter *pessoal* da responsabilidade civil — vincado no art. 65.º, n.º 1, do CCoop — implica que os membros (e não os órgãos em si mesmos) sejam susceptíveis de serem responsabilizados; *c*) o regime jurídico-cooperativo da responsabilidade também se aplica a pessoas que não são membros dos órgãos de administração e de fiscalização da cooperativa — são os casos dos gerentes e de outros mandatários (arts. 64.º, 65.º, n.º 1, n.º 3, do CCoop).

Embora não seja dito expressamente, o regime que se consagra nos arts. 64.º a 68.º do CCoop centra-se na *responsabilidade pela administração (e representação) e fiscalização da cooperativa*. Os sujeitos susceptíveis de serem responsabilizados são os *directores, gerentes e outros mandatários* — estes respondem pelos actos de administração e representação da cooperativa — e os *membros do conselho fiscal* — estes últimos respondem pela fiscalização da cooperativa.

3.3. Responsabilidade por factos ilícitos fundada na culpa

Na ordem jurídica portuguesa, a disciplina fundamental da responsabilidade civil encontra-se no CCivil. Na chamada *responsabilidade*

29 - Sobre a responsabilidade tributária subsidiária, v. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Responsabilidade tributária subsidiária – apontamentos*, IDET: Miscelâneas n.º 5, Coimbra, 2008, pp. 139, ss..

³⁰ - São órgãos das cooperativas, a assembleia geral, a direcção e o conselho fiscal (art. 39.º do CCoop).

civil extracontratual, o Código reconhece a responsabilidade civil por *factos ilícitos* (é esta a terminologia legal), a responsabilidade pelo *risco* e hipóteses avulsas de responsabilidade por *factos lícitos*³¹. O art. 483.º, n.º 1, do CCivil funda a responsabilidade civil na *culpa e ilicitude*³², enquanto o n.º 2 do mesmo preceito determina que nos casos especificados na lei (e só nesses) haverá «obrigação de indemnizar independentemente de culpa». No CCivil as hipóteses excepcionais em que a responsabilidade prescinde da culpa estão reguladas sob a designação «Responsabilidade pelo risco»³³.

A responsabilidade civil consagrada no art. 65.º do CCoop constitui uma expressão da *responsabilidade por factos ilícitos* que exige a *culpa* de quem actua. É certo que o art. 65.º do CCoop não refere o requisito da culpa. No entanto, ele sempre resulta da aplicação conjunta dos arts. 9.º do CCoop, 72.º, n.º 1, do CSC e 483.º, n.º 2, do CCivil. O art. 72.º, n.º 1, do CSC exige a culpa dos administradores para que se constitua a responsabilidade perante a sociedade e o art. 483.º, n.º 2, do CCivil consagra a responsabilidade civil *subjectiva* (fundada, portanto, na culpa) como regime-regra do ordenamento jurídico português.

Para que se constitua a responsabilidade civil pela gestão e representação da cooperativa, à ilicitude e à culpa há que acrescentar os restantes pressupostos constitutivos da responsabilidade civil³⁴: *dano* e *nexo de causalidade*³⁵ entre o facto (ilícito e culposos) e o dano. A doutrina maioritária pronuncia-se no sentido de que o nexo de imputação objectivo é

³¹ - Sobre estas, v. M. J. ALMEIDA COSTA, *Direito das obrigações*, 12.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 656, ss..

³² - Sobre a história do art. 483.º do CCivil, v. J. F. SINDE MONTEIRO, *Responsabilidade por conselhos, recomendações ou informações*, Coimbra, Almedina, 1989, pp. 175, ss..

³³ - Para hipóteses de responsabilidade pelo risco, v. os arts. 499.º e ss. do CCivil. Ponto seguro é que a responsabilidade objectiva prescinde da culpa. RUI DE ALARCÃO, *Direito das obrigações* (texto elaborado pelos Drs. J. Sousa Ribeiro, J. Sinde Monteiro, Almeno de Sá e J. C. Proença, com base nas lições do Prof. Dr. Rui de Alarcão ao 3.º Ano Jurídico), Coimbra, 1983, p. 225, parece apontar no sentido de que não é exigida a ilicitude.

³⁴ - Sobre o conceito de dano, v. P. MOTA PINTO, *Interesse contratual negativo e interesse contratual positivo*, vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pp. 536, ss., que considera inoperatório o «conceito geral de dano» e defende, a p. 541, que o dano pode ser perspectivado como «uma perturbação da repartição de bens desejada, quer pela ordem jurídica quer pelas partes, na ordenação, em autonomia privada, das suas relações».

³⁵ - Sobre as doutrinas jurídicas desenvolvidas em torno do nexo de causalidade, v. F. PEREIRA COELHO, *O nexo de causalidade na responsabilidade civil*, BFD, Suplemento IX, 1950, pp. 185, ss..

estabelecido por intermédio da *causalidade adequada*³⁶. Na aplicação de tal doutrina à responsabilidade civil pela administração da cooperativa, deve ser preferida a formulação negativa³⁷: a condição deixará de ser causa do dano sempre que, «segundo a sua natureza geral, era de todo indiferente para a produção do dano e só se tornou condição dele, em virtude de outras circunstâncias extraordinárias, sendo portanto inadequada para este dano»³⁸.

3.4. Interrogações em torno do critério de apreciação da culpa dos dirigentes e dos gestores

Nas sociedades comerciais (e, portanto, também nas sociedades anónimas), o padrão geral para avaliar a culpa dos administradores é o da abstracta *diligência do gestor criterioso e ordenado*³⁹, previsto no art. 64.º, n.º 1, *a*), do CSC. Voltando ao universo das cooperativas, o que importa questionar é se o padrão aplicável é o da diligência do gestor criterioso e ordenado (art. 64.º, n.º 1, *a*), do CSC) ou é o «da diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias do caso» (arts. 487.º, n.º 1, 799.º, n.º 2, do CCivil).

Parece que o critério aplicável à apreciação da culpa dos directores de cooperativas é o da diligência de um gestor criterioso e ordenado. E isto porque: *a*) tanto os administradores de sociedades como os directores de cooperativas gerem interesses e patrimónios alheios; *b*) por ser assim, há-de ser exigido a estes gestores de interesses alheios um padrão mais exigente do que o do bom pai de família; *c*) não havendo norma do CCoop que regule esta matéria, deve aplicar-se como direito subsidiário o direito das sociedades anónimas (art. 9.º do CCoop) que, justamente, elege o critério da abstracta diligência do gestor criterioso e ordenado.

A interrogação que se pode formular é se este padrão do gestor criterioso e ordenado também se aplica aos gerentes e mandatários da cooperativa. A interrogação faz sentido porque a remissão do art. 9.º do CCoop para o art. 64.º do CSC só abrange os membros do órgão de gestão e de representação (a direcção). Mas já não abrange (ou, pelo menos, não

³⁶ - Cfr. por todos J. RIBEIRO DE FARIA, *Direito das obrigações*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2001, pp. 494, ss..

³⁷ - Sobre o relevo prático da distinção entre «formulação positiva» e «negativa», v. F. PEREIRA COELHO, *Direito das obrigações*, policopiado, Coimbra 1967, p. 163.

³⁸ - Cfr. M. J. ALMEIDA COSTA, *ob. cit.*, p. 764.

³⁹ - Veja-se J. M. COUTINHO DE ABREU / E. RAMOS, *ob. cit.*, p. 26.

abrange directamente) outros agentes que não integram o órgão de gestão e de representação da cooperativa, como é o caso dos gerentes e mandatários. Quanto a estes, suscita-se a questão de saber se, por força das normas jurídico-civis do mandato, não lhes será aplicável o critério jurídico-civil da «diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias do caso».

3.5. A natureza contratual da responsabilidade perante a cooperativa e a presunção de culpa

A responsabilidade dos directores perante a cooperativa (art. 65.º, n.º 1, do CCoop) é de *natureza contratual*, pois funda-se na *violação de deveres específicos*. Parece, pois, que a cooperativa beneficia de uma *presunção de culpa* dos directores que resulta quer da conjugação dos arts. 9.º do CCoop e do 72.º, n.º 1, do CSC quer do art. 799.º, n.º 2, do CCivil. A presunção de culpa implica a *inversão do ónus da prova*⁴⁰, dispensando a cooperativa-autora (ou quem tenha legitimidade para intentar a acção⁴¹) de provar a culpa (art. 344.º, n.º 1, do CCivil)⁴².

4. As infracções específicas e a responsabilidade civil de dirigentes e gestores de cooperativas

4.1. Proibição de negociar com a cooperativa

O art. 64.º do CCoop proíbe aos directores, gerentes e outros mandatários que negoceiem com a cooperativa. A negociação entre os administradores (gerentes e outros mandatários) e a cooperativa configura um *conflito de interesses* que importa regular. O CCoop regulou-o impondo uma *proibição*. Portanto, significará que a cooperativa não poderá conceder empréstimos ou crédito aos directores, prestar garantias a obrigações por eles assumidas, *etc.*. O CCoop não identifica qual a sanção aplicável à violação desta proibição. Parece, no entanto, que a sanção há-de ser a *nullidade do negócio jurídico*, por força do art. 294.º do CCivil.

⁴⁰ - Sobre as diversas teorias relativas às presunções, v. R. FREITAS RANGEL, *O ónus da prova no processo civil*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2002, pp. 231, ss..

⁴¹ - Sobre a acção social *ut singuli* e as cooperativas, v. MARIA ELISABETE GOMES RAMOS, «Acção social *ut singuli* e cooperativas. Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 16 de Outubro de 2008», *Cooperativismo e Economia Social*, 31 (2008/2009), pp. 273, ss..

⁴² - Sobre a distribuição do ónus da prova, quando uma das partes tem a seu favor uma presunção, v. ANTUNES VARELA / J. M. BEZERRA / SAMPAIO E NORA, *Manual de processo civil*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1985, p. 504.

O CCoop não permite que a proibição seja removida por intermédio de autorização por deliberação da direcção (na qual o interessado não poderia votar), nem por deliberação da assembleia geral. Por outro lado, se atendermos exclusivamente ao teor literal do art. 64.º do CCoop, parece que a proibição também abrange os negócios inseridos na actividade da cooperativa e praticados em condições de mercado, não apresentando a contratação com a cooperativa qualquer vantagem para o cooperador nem qualquer desvantagem ou prejuízo para a cooperativa. Neste sentido, esta solução do art. 64.º do CCoop é mais rigorosa do que o regime estabelecido para as sociedades anónimas. Nos termos do art. 397.º, n.º 5, do CSC, admite-se que o órgão de administração da sociedade anónima autorize a celebração de contratos com os administradores (deliberação em que o interessado não pode participar) e não se aplica a proibição quando se trate de acto compreendido no próprio comércio da sociedade e nenhuma vantagem especial seja concedida ao contraente administrador.

4.2. Proibição legal de concorrência com a cooperativa – proibição não absoluta

O art. 64.º do CCoop impõe aos directores, gerentes e outros mandatários o dever legal de não concorrerem com a cooperativa. Admite-se, no entanto, que a assembleia, mediante autorização, permita que o director, gerente e outros mandatários exerçam licitamente actividade concorrente.

Dito isto, o CCoop não esclarece o sentido de «actividade concorrente», nem o que se deve entender por «exercer pessoalmente». Quanto ao primeiro aspecto, o art. 254.º, n.º 2, do CSC, relativo à proibição de concorrência dos gerentes, esclarece que «entende-se como concorrente com a sociedade qualquer actividade abrangida no objecto desta, desde que esteja a ser exercida por ela ou o seu exercício tenha sido deliberado pelos sócios». Esta disposição é aplicável, por força da remissão expressa contida no art. 398.º, n.º 5, do CSC, às sociedades anónimas.

O CCoop também não especifica o sentido de «exercício pessoal». O art. 254.º, n.º 3, do CSC, que regula a proibição de concorrência dos gerentes das sociedades por quotas, determina que «no exercício por conta própria inclui-se a participação, por si ou por interposta pessoa, em sociedade que implique a assunção de responsabilidade ilimitada pelo gerente, bem como a participação de, pelo menos, 20% no capital ou nos

lucros de sociedade em que ele assuma responsabilidade limitada»⁴³. É, pois, de questionar se a proibição de concorrência imposta aos directores de cooperativas não deve ser alargada de modo a abranger a participação em sociedade que implique a assunção de responsabilidade ilimitada pelo director (serão as sociedades em nome colectivo e qualidade de sócio comanditado). Actualmente a disciplina das sociedades anónimas (art. 398.º, n.º 5, do CSC) não remete para o n.º 3 do art. 254.º do CSC⁴⁴.

O CCoop admite que a assembleia geral autorize o director a exercer pessoalmente actividade concorrente com a da cooperativa. Havendo esta autorização, será lícito o exercício de actividade concorrente por parte do director. Como facilmente se percebe, nesta situação o director, pelas suas funções, tem acesso a informações da cooperativa que poderão ser relevantes para o exercício pessoal de actividade concorrente. O CCoop nada diz quanto ao regime do acesso por parte do administrador à informação sensível. Há aqui dois aspectos a considerar. Por um lado, a possibilidade de a deliberação da assembleia geral da cooperativa regular o acesso a informação sensível e, por outro, a circunstância de o *dever de lealdade do director* perante a cooperativa (art. 65.º do CCoop) impedir que este use em benefício próprio informações pertencentes à cooperativa. Parece, pois, que o director não poderá usar em benefício próprio informação reservada da sociedade (pense-se por exemplo, nas cooperativas de habitação e construção⁴⁵, nas informações respeitantes a processos de fabrico, projectos de investimento, clientes, etc.).

O art. 64.º do CCoop proíbe que os directores exerçam «actividade concorrente» com a da cooperativa. Sendo assim, os administradores não estão impedidos de realizar *actos isolados de concorrência*⁴⁶; para a adopção de actos isolados de concorrência, o director não necessita de consentimento da assembleia geral da cooperativa (art. 64.º do CCoop).

⁴³ - Sobre esta questão, v. ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, «O exercício de actividades concorrentes pelos gerentes de sociedades por quotas», *Boletim da Faculdade de Direito*, 72 (1996), pp. 315, ss..

⁴⁴ - No sentido de que a falta de remissão não impede a aplicação desta solução às sociedades anónimas, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade civil dos administradores de sociedades*, 2.ª ed., Coimbra, IDET/Almedina, 2010, p. 30.

⁴⁵ - Sobre os ramos do sector cooperativo, v. o art. 4.º do CCoop.

⁴⁶ - Neste sentido, v. ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *ob. cit.*, p. 332; J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade civil...*, cit., p. 29.

4.3. Deveres de lealdade (fidelidade) e de cuidado dos dirigentes e gestores da cooperativa

O art. 65.º do CCoop estatui que «são responsáveis civilmente, de forma pessoal e solidária, perante a cooperativa (...) os directores, gerentes e outros mandatários que hajam violado a lei, os estatutos, os regulamentos internos ou as deliberações da assembleia geral ou deixado de executar fielmente o seu mandato (...)». Em seguida, a norma do art. 65.º, n.º 1, discrimina nas alíneas a) a e) infracções específicas.

Observa-se que o CCoop se preocupou em particular com o *dever de lealdade* dos dirigentes e gestores da cooperativa — preocupação patente em diversas alíneas do n.º 1 do art. 65.º —, mas não previu (pelo menos expressamente) *deveres de cuidado* perante a cooperativa.

Os Princípios Cooperativos recebidos no art. 3.º do CCoop, designadamente o princípio da gestão democrática pelos seus membros, não obstam à aplicação dos deveres de cuidado aos directores das cooperativas. A gestão democrática da cooperativa pelos seus membros não impede que os cooperadores elejam representantes encarregados de gerir e de representar a cooperativa. Espera-se destes representantes (de modo a exercerem correctamente o poder que lhes foi conferido e a preservarem a confiança que os restantes membros neles depositaram) que actuem diligentemente, empregando a disponibilidade, obtendo o conhecimento da cooperativa e a competência adequados às funções. Parece-me que também aqui é razoável defender que o desconhecimento, o alheamento, a incompetência não devem ser considerados desresponsabilizadores, mas sim podem expressar condutas ilícitas que, conjugadas com os restantes requisitos, podem fundar a responsabilidade do director perante a cooperativa⁴⁷.

Os deveres de cuidado prendem-se com a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da cooperativa adequados às suas funções⁴⁸. É certo que a disponibilidade do director das sociedades anónimas não tem de ser total, pois o director pode, por exemplo, exercer uma outra actividade não concorrente ou, concorrente, desde que haja autorização da assembleia geral. Mas há-de ser suficiente de

⁴⁷ - Para o tratamento desta questão no universo das sociedades, v. MARIA ELISABETE RAMOS, *O seguro de responsabilidade civil dos administradores – Entre a exposição ao risco e a delimitação da cobertura*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 150.

⁴⁸ - Para a caracterização deste dever, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade civil...*, cit., pp. 18, ss.; MARIA ELISABETE GOMES RAMOS, *O seguro...*, cit., p. 95, ss..

modo a permitir que o director acompanhe a organização e curso da actividade da cooperativa e, mais especificamente, preste atenção à evolução económico-financeira da cooperativa e ao desempenho de quem a gere (designadamente, gerentes e mandatários)⁴⁹. Aliás, este aspecto de alguma forma encontra apoio no art. 65.º, n.º 2, do CCoop quando este determina que «a delegação de competências da direcção em um ou mais gerentes ou outros mandatários não isenta de responsabilidade os directores, salvo o disposto no artigo 67.º deste Código». Além disso, os directores devem aceder à informação, devem preparar as decisões, devem recolher informação razoavelmente disponível⁵⁰. A remissão do art. 9.º do CCoop para o direito das sociedades anónimas constitui o arrimo jurídico-positivo para a aplicação dos deveres de cuidado (art. 64.º, n.º 1, *a*), do CSC) aos directores de cooperativas.

4.4. As infracções especiais previstas no art. 65.º, n.º 1, do CCoop

O art. 65.º, n.º 1, do CCoop prevê várias *infracções específicas* ou, dito de outro modo, *condutas ilícitas* dos directores, gerentes e outros mandatários.

A alínea *a*) do n.º 1 do art. 65.º proíbe a prática de actos estranhos ao objecto ou aos interesses da cooperativa. Pode acontecer que se apure que o acto, embora estranho ao objecto da cooperativa, não se mostrou danoso para esta. Nesse caso, por ausência de dano, não se constitui a responsabilidade civil dos directores que actuaram desse modo, mas poderá haver razões para fazer cessar o mandato dos directores⁵¹.

Também constitui um acto ilícito pagar ou mandar pagar importâncias não devidas pela cooperativa (art. 65.º, n.º 1, *b*), do CCoop) ou deixar de cobrar créditos que, por isso, hajam prescrito (art. 65.º, n.º 1, *c*), do CCoop). Estas infracções constituem graves violações do dever de lealdade dos directores e mandatários perante a cooperativa; podem conduzir à insolvência da cooperativa que, se causada por estas razões, é considerada *culposa* (art. 186.º, n.º 2, do CIRE). Com a consequência de as pessoas afectadas pela qualificação da insolvência como *culposa* poderem ser inibidas para comércio durante um período de 2 a 10 anos (art. 189.º, n.º 2,

⁴⁹ - Para o universo societário, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade civil...*, cit., pp. 20, ss..

⁵⁰ - V. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade civil...*, cit., pp. 20, ss..

⁵¹ - Compete à assembleia geral, nos termos do art. 49.º, *I*), do CCoop, deliberar sobre a exclusão de cooperadores e sobre a perda de mandato dos órgãos sociais.

c), do CIRE)⁵². Esta gestão ruínoza para a cooperativa — porque cria ou agrava artificialmente o passivo ou os prejuízos da cooperativa — pode também assumir relevância criminal (v.g. o art. 227.º do CP que incrimina a insolvência dolosa) e determinar a aplicação das sanções previstas no CP.

Também a distribuição de excedentes fictícios constitui um manifesto prejuízo para a cooperativa e devem ser responsabilizados os agentes de tal infracção⁵³ (art. 65.º, n.º 1, *d*), do CCoop). Determina o art. 73.º do CCoop quais os excedentes susceptíveis de serem distribuídos pelos cooperadores. «Não pode proceder-se à distribuição de excedentes entre os cooperadores, nem criar reservas livres, antes de se terem compensado as perdas dos exercícios anteriores ou, tendo-se utilizado a reserva legal para compensar essas perdas, antes de se ter reconstituído a reserva ao nível anterior ao da sua utilização» (art. 73.º, n.º 2, do CCoop). Como está também proibida a distribuição de reservas obrigatórias. Nos termos do art. 72.º do CCoop, «todas as reservas obrigatórias, bem como as que resultem de excedentes provenientes de operações com terceiros, são insusceptíveis de qualquer tipo de reparação entre os cooperadores»⁵⁴.

Uma clara e manifesta violação do *dever de lealdade* é a infracção que consiste na utilização do mandato, com ou sem utilização de bens ou créditos da cooperativa, em benefício próprio ou de outras pessoas, singulares ou colectivas (art. 65.º, n.º 1, *e*), do CCoop). Esta infracção pode consistir, por exemplo, na apropriação de informações da cooperativa para serem utilizadas em iniciativas empresariais do próprio director ou de outras pessoas (designadamente, pessoas que lhe sejam próximas) ou no abuso da posição ou estatuto de director, recebendo, por exemplo, vantagens patrimoniais («comissões», «luvas») de terceiros ligadas à celebração de negócios entre a cooperativa e esses terceiros⁵⁵. Ora, pode acontecer que o recebimento de tais luvas ou comissões determine consequências negativas no património da cooperativa (porque, em razão da luvas, foi encarecido o preço dos bens

⁵² - Sobre esta consequência da qualificação da insolvência como culposa, v. MARIA ELISABETE GOMES RAMOS, «Insolvência da sociedade e efectivação da responsabilidade dos administradores», *Boletim da Faculdade de Direito*, 83 (2007), pp. 449, ss..

⁵³ - Sobre o regime económico das cooperativas e os fundos sociais obrigatórios, v. RUI NAMORADO, *ob. cit.*, p. 146.

⁵⁴ - Sobre o património irrepárvel nas cooperativas, constituído pela reserva legal e pela reserva para a educação e formação cooperativas, v. DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, *O regime económico...*, cit., pp. 306, ss..

⁵⁵ - Sobre esta infracção do dever de lealdade, v. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...*, pp. 33, ss..

adquiridos ou dos serviços fornecidos). No entanto, pode não ocorrer tal prejuízo para a cooperativa. Inexistindo dano para a cooperativa, esta não poderá responsabilizar civilmente o director; mas poderá reagir de outras formas, designadamente, fazendo cessar o mandato. Ainda que a cessação do mandato ocorra, ela não é idónea a privar o director dos bens que indevidamente e à custa das suas funções obteve. Para igual problema, no universo societário, J. M. COUTINHO DE ABREU defende que o administrador «poderá ser obrigado a entregar à sociedade o valor indevidamente recebido — aplicar-se-á por analogia, parece, o art. 1161.º, e), do CCivil)»⁵⁶.

5. Conclusão

Estas breves e sucintas reflexões em torno da responsabilidade civil dos dirigentes e gestores das cooperativas centraram-se, fundamentalmente, no direito vigente. E abordaram, em particular, as matérias da ilicitude e da culpa. Verificou-se que, por força da remissão contida no art. 9.º do CCoop, são aplicáveis aos dirigentes e gestores das cooperativas normas integradas na Parte Geral do CSC, relativas à responsabilidade pela administração e fiscalização das sociedades.

Há, no entanto, outro debate que importa impulsionar. É o de saber em que medida o actual regime da responsabilidade serve as cooperativas e, havendo a renovação jurídica da responsabilidade dos dirigentes e gestores, que sentido e rumo devem ser traçados.

Chãs de Semide, 13 de Abril de 2010.

Abreviaturas

CCivil	– Código Civil
CCom	– Código Comercial
CCoop	– Código Cooperativo de 1996
CCoop80	– Código Cooperativo de 1980
CIRE	– Código da Insolvência e da Recuperação das Empresas
CP	– Código Penal
CSC	– Código das Sociedades Comerciais

⁵⁶ - J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...*, cit., p. 34.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 55-100

OS MÓDULOS DOS BATEIROS NO IRPF

Luis Miguel MULEIRO PARADA
Profesor Axudante Doutor
Área de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade de Vigo

Resumen:

Dende o ano 2003 estableceuse no noso país a posibilidade de que os bateiros, que sexan contribuíntes do IRPF, poidan aplicar un réxime de determinación obxectiva na cuantificación do tributo que deben satisfacer. A normativa permite que o rendemento da actividade de produción do mexillón en batea se determine a partir duns módulos (o persoal asalariado, o persoal non asalariado e o número de bateas). Trátase dun réxime de aplicación voluntaria pero, ao ser necesaria a renuncia previa, é preciso que os bateiros o consideren de antemán de cara ao pago do imposto e mesmo na organización da súa propia actividade económica. Os “módulos” preséntanse coma unha economía de opción que pode funcionar coma incentivo aos contribuíntes e lles permite tributar sen demasiadas complicacións e sen ter en conta estritamente os seus ingresos e gastos. Ao seu estudo e crítica detallados dedicamos este traballo.

Palabras clave:

cuantificación dos tributos, determinación da base imponible, determinación obxectiva, actividade de produción do mexillón en batea.

Abstract:

From 2003 Spanish Individual Income Tax Law has set up an objective taxation regime in order to assess the tax base of mussel farmers. According with this regime, the income is calculated from parameters such

as number of workers and mussel-farming platforms. This regime is optional. Individual Income Tax Law establishes that mussel farmers who prefer not to be included in the regime must expressly renounce. Therefore, they need to consider the advisability of being taxed according to this specific regime which is more simple than the general one, as it assesses the income without taking into account the real income and expenses. This article deals with this objective tax regime and with the problems arising from its application.

Keywords:

Tax assessment, assessment of the tax base, objective taxation regimes, mussel-farming activity.

1. Introducción: Os réximes de determinación obxectiva.

A aparición de réximes obxectivos na determinación das cantidades que os suxeitos pasivos tiñan que ingresar ás arcas públicas constituíron un método tradicional do que hai referencias remotas non propio imperio romano. A obxetivización na determinación de rendementos persiste ao longo dous séculos coma unha necesidade ante as limitacións dunha Administración de tributos e a consecución dun equilibrio de intereses das distintas partes vinculadas na relación xurídico-tributaria.

En Francia, durante a primeira parte do pasado século, a determinación obxectiva -xa como réxime referido á base imponible en canto elemento de cuantificación dos tributos variables a partires da Ordenanza tributaria alemá- atopa un destacado desenvolvemento que se trasladará ao resto dos países do seu entorno xurídico. Aínda que, o desenvolvemento da coñecida coma determinación indiciaria levaríase a cabo a través de dúas vías esenciais: o mencionado *forfait* e a través dos sistemas indiciarios. Se o desenvolvemento dos sistemas forfetarios alcanzou un destacado desenvolvemento en Francia, os sistemas indiciarios terían, ademais de no país galo, destacada proxección en Alemaña dentro do imposto sobre a renda das persoas físicas e sobre as persoas xurídicas, xa polas décadas dos 40 e 50, a través de dúas técnicas fundamentais: os tipos indicativos e os tipos medios.

O referente dos signos exteriores na cuantificación dos tributos na determinación de rendas en Francia ten case desaparecido. Os signos exteriores de renda gastada constitúen hoxe, non máis que, un procedemento de control para certos supostos. En particular, existen dous procedementos para os que se prevé a aplicación de signos externos que se

regulan nos artigos 168 e 164 do Código Xeral de Impostos. En canto ao *forfait*, pódese distinguir entre o *forfait* individual-subxectivo e o *forfait* colectivo-obxectivo. É, precisamente, a modalidade colectiva a que atopamos na referencia francesa prevista, de modo destacado, para a determinación das rendas dos pequenos agricultores; é o denominado *forfait collectif agricole*. A Lei de Orzamentos para 1999¹ suprimiu o “forfait individual BIC” (para beneficios industriais e comerciais) en Francia e a avaliación administrativa de beneficios non comerciais porque, como sinalou o profesor BELTRAME, daba lugar a procedementos complexos e substituíuse polo réxime das micro-empresas, que consiste en avaliar o beneficio imponible aplicando simplemente sobre a cifra de negocios ou de ingresos anual do contribuínte un desconto fixado por lei, co fin de contabilizar os gastos².

En España a nosa Lei Xeral Tributaria prevé a estimación obxectiva coma un dos métodos para a determinación da base imponible. Certamente, a estimación obxectiva é un réxime de determinación da base imponible nos tributos variables. Na actualidade, o artigo 50 LXT indica que a base imponible poderá determinarse por “estimación obxectiva”. Isto quere dicir que quedan amparadas as dúas modalidades de determinación indiciaria que de modo tradicional foron distinguidas pola doutrina francesa, isto é: índices ou signos externos e o “forfait”. En canto á configuración das magnitudes, índices, módulos ou datos que leven a cabo as normativas dos tributos a LXT establece un límite xeral e expreso para a súa regulación no noso ordenamento xurídico. Este límite consiste na necesaria previsión pola lei particular de cada tributo. Unhas magnitudes, índices, módulos ou datos que, aínda que só posibilitan o coñecemento indirecto da base imponible, poden caracterizarse, con independencia do seu carácter interno ou externo, polo carácter automático da determinación que implica a súa aplicación³.

Son as Leis particulares reguladoras de cada tributo as que delimitaron o campo de aplicación do réxime. Ata tempos bastante recentes a determinación obxectiva só estaba regulada nun dos nosos impostos directos; o IRPF, alicerce esencial do noso sistema tributario⁴. Iso é unha nota común que presenta a

¹ Artigo 7-I (*) da Lei nº 98-1266 de 39 de decembro de 1998.

² Vid. BELTRAME, P.: *Le fiscalité en France*, 13º ed., París, Hachette Livre, 2007, páx. 17.

³ Vid. PALAO TABOADA, C.: “Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles”, *HPE*, nº 79, 1982, páx. 16.

⁴ Como é sabido, fai algúns anos que, dende o punto de vista recatorio o IVE, converteuse no tributo máis importante, polo que dende esta perspectiva empeza a resultar matizable a afirmación do IRPF como pilar esencial do sistema tributario español.

determinación obxectiva e que, con maior ou menor atraso, atopamos en boa parte dos países da nosa contorna xurídica. Aínda que unha vez foron evolucionando os nosos sistemas tributarios o lexislador decatouse da posible utilidade do réxime determinativo máis aló do ámbito puramente da imposición sobre a renda. A similitude do que ocorreu noutros países, a determinación obxectiva de bases impositivas abriuse paso no Imposto sobre Sociedades na determinación dos rendementos das entidades navieiras coma un dos réximes actualmente previsto no TRLIS. En concreto, o Réxime Especial de Tributación por Tonelaxe foi introducido no noso ordenamento en virtude da Lei 24/2001, de 27 de decembro, de Medidas Fiscais, Administrativas e de Orde Social, que acompañaría aos Orzamentos Xerais para o ano 2002. Ademais, o réxime previsto no IRPF coordinouse cun réxime especial do IVE: o réxime simplificado. Doutra parte, en sectores tales como a tributación ambiental, particularmente nos denominados impostos ecolóxicos, atopamos frecuentemente unha habilitación en canto á utilización de fórmulas obxectivas na cuantificación tributaria. Aínda é máis, a denominada legalmente coma estimación obxectiva, na actualidade, preséntase coma un réxime determinativo que o noso lexislador non limitou na súa aplicación a ningunha das categorías tributarias, por iso é polo que cada vez é máis habitual que atopemos “estimacións obxectivas” nas taxas.

No presente traballo centrarémonos no estudo do réxime de determinación obxectiva no marco do IRPF, en particular na normativa prevista para a actividade de produción do mexillón en batea⁵. Dentro deste imposto, para a xeneralidade das actividades económicas para as que se estableceu o réxime obxectivo amparouse un réxime indiciario, mentres que para as actividades agrícolas, gandeiras e forestais optouse por un réxime “a forfait”. A día de hoxe, a única actividade pesqueira para a que se previu o réxime, sendo indiciario, é a actividade de produción do mexillón en batea.

2. A determinación obxectiva no IRPF.

2.1. Natureza xurídica e fundamento.

O noso Imposto sobre a renda actual, fronte ao que acaeceu noutros momentos, é un imposto sintético que grava a renda segundo a súa contía a

⁵ Sobre a relevancia da actividade en Galicia hai que recordar que existen máis de 3.000 bateas de mexillón na nosa Comunidade Autónoma, ás que se vinculan unhas 2.000 explotacións. Nelas prodúcense producen un total de 270.000 toneladas de mexillón ao ano, o que representa a gran maioría da produción española e máis da metade da produción mundial. Para uns datos estatísticos específicos, pódese consultar o *Anuario de Pesca* anual da Xunta de Galicia.

pesar de que, dende o punto de vista práctico, configúrase coma un imposto analítico que grava a renda segundo a súa orixe. A base imponible do tributo defínese coma o importe da renda do contribuínte que se considera expresión da súa capacidade económica e o art. 15 da LIRPF establece unhas regras para a determinación da base. Cada compoñente da renda gravada queda suxeita a un réxime xurídico distinto na súa cuantificación e como compoñentes esenciais desa renda refírense: rendementos do traballo, rendementos de capital (mobiliario e inmobiliario), rendementos de actividades económicas e as ganancias e perdas patrimoniais.

Con estas pautas, debemos soste que a determinación obxectiva prevista no IRPF español é un réxime previsto para determinar un dos compoñentes da base imponible do imposto; os rendementos de actividades económicas⁶. Agora ben, tampouco é apto para a determinación dos rendementos de todas as actividades económicas, senón unicamente para os rendementos de certas actividades e con certos límites. Nos seguintes apartados concretaremos este particular.

En canto á fundamentación do réxime, debemos recordar que a xustificación do amparo dos réximes de determinación obxectiva nos ordenamentos tributarios foi múltiple. A operatividade e simplificación do sistema tributario, a certeza, a seguridade xurídica... son piares que serven de fundamento, con carácter xeral, a boa parte dos réximes obxectivos. O afastamento da realidade que un réxime determinativo como a estimación obxectiva entraña compénsase cunha maior eficacia das normas tributarias. Por este motivo, a nosa doutrina científica defendeu que nos atopamos ante un réxime de distribución da carga fiscal (con arranxo á capacidade económica) razoablemente eficaz⁷. A eficacia da norma tributaria enlaza coa súa necesaria simplicidade. Unha das condicións para que unha norma sexa eficaz é que sexa simple. É o que se coñece na doutrina alemá como practicabilidade administrativa e que posibilita a adecuada aplicación das leis. Doutra banda, o coñecemento dos medios para a determinación da base imponible eríxese en elemento esencial da seguridade xurídica. Neste senso, a determinación obxectiva serve aos obrigados ao cumprimento da

⁶ A determinación dos rendementos de actividades económicas lévase a cabo a través de determinación directa (normal ou simplificada) ou determinación obxectiva de rendementos para determinadas actividades económicas. Téñase presente sempre que, como regra xeral, os distintos compoñentes da base imponible determínanse utilizando a determinación directa [artigo 16.2.a) LIRPF].

⁷ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana”, *CEF-RCT*, nº 247, 2003, páx. 74.

norma tributaria ao posibilitar o coñecemento das posibilidades e efectos na aplicación da lei tributaria.

No IRPF español, ademais das xustificacións comentadas, hai que apelar coma un dos sustentos fundamentais do réxime á limitación das obrigacións formais que o mesmo supón. O acollemento das determinacións obxectivas nos nosos ordenamentos leva unha diminución do que se coñece coma presión fiscal indirecta, isto é aqueles custos que se derivan do cumprimento das obrigacións tributarias e que non consisten no pago do tributo mesmo⁸. Neste senso, o profesor FERREIRO advertiu que a excesiva presión fiscal indirecta sobre os cidadáns impón a utilización de métodos de estimación obxectiva para determinar as rendas ou vendas de profesionais e pequenas empresas⁹. O ámbito por excelencia en que podemos comprobar este fundamento da estimación obxectiva é a limitación das obrigacións formais. Así, a regra xeral concrétese no deber de conservar dous tipos de documentos: as facturas que emite o contribuínte que determina o rendemento neto a partir do réxime de determinación obxectiva e os xustificantes dos signos, índices ou módulos. A norma establece que cando os contribuíntes en determinación obxectiva realicen algunha actividade para a cal o rendemento neto se determina tendo en conta o volume de operacións é necesario levar un libro rexistro de ingresos ou de vendas¹⁰. Finalmente, para o caso particular de que o contribuínte que opte pola determinación obxectiva deduza amortizacións é necesario que as mesmas, así como os bens a que se refiren aquelas, consten dalgún soporte documental. Por iso a norma española previu que para estes supostos os contribuíntes están obrigados, a maiores, a levar un libro rexistro de bens de investimento.

2.2. Características xerais.

A partir da regulación actual, podemos mencionar as seguintes características do réxime de determinación obxectiva do IRPF:

⁸ *Ibidem*, páx. 78.

⁹ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 23ª ed., vol. I, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2003, páxs. 84 e 85.

¹⁰ Actualmente, as únicas actividades económicas para as que se toman en consideración para a cuantificación do rendemento neto en determinación obxectiva, son as actividades agrícolas, gandeiras e forestais (e as súas accesorias).

1.- Trátase dun réxime para a determinación dun dos compoñentes da base imponible do tributo, a saber: os rendementos de actividades económicas¹¹.

2.- O seu ámbito de aplicación queda delimitado dende diversos puntos de vista. Como desenvolveremos posteriormente, podemos diferenciar un ámbito obxectivo que faría referencia ás actividades que teñen acceso ao réxime. Ademais, dende o punto de vista subxectivo a súa aplicación límitase dende a perspectiva dos suxeitos pasivos que poden acollerse ao mesmo.

3.- A aplicación da determinación obxectiva queda condicionada ao cumprimento dunha serie de requisitos xerais de aplicación. Neste senso, debemos destacar o necesario cumprimento de determinados límites cuantitativos e non cuantitativos que completan o ámbito de aplicación do réxime. Ademais, a norma establece a imposibilidade de aplicar a determinación directa para os rendementos obtidos noutras actividades económicas.

4.- Derivado dunha das fundamentacións da determinación obxectiva como característica xeral do réxime como é a simplificación do sistema tributario, podemos soste que unha das características particulares do réxime no IRPF é que presenta coma unha finalidade ou está orientado á simplificación da determinación dos rendementos netos que se derivan do exercicio de certas actividades empresariais e profesionais sobre a base duns signos, índices ou módulos. Por este motivo, pódese soste que a determinación obxectiva é unha determinación indiciaria sobre a base de datos externos ao obxecto imponible do tributo que, como veremos, se concretan nas Ordes Ministeriais que anualmente son aprobadas e rexen nesta materia para o período impositivo correspondente¹². Iso sen prexuízo

¹¹ Recordar que o artigo 27.1 da LIRPF de 2006 dispón que: “Consideraranse rendementos íntegros de actividades económicas aqueles que, procedendo do traballo persoal e do capital conxuntamente, ou dun só destes factores, supoñan por parte do contribuínte a ordenación por conta propia de medios de produción e de recursos humanos ou dun de ambos, coa finalidade de intervir na produción ou distribución de bens ou servizos.

En particular, teñen esta consideración os rendementos das actividades extractivas, de fabricación, comercio ou prestación de servizos, incluídas as de artesanía, agrícolas, forestais, gandeiras, pesqueiras, de construción, mineiras, e o exercicio de profesións liberais, artísticas e deportivas”.

¹² Nesta liña de argumentación, MERINO JARA expresou, xa con relación á determinación obxectiva por signos, índices ou módulos da LIRPF de 1991 que esta modalidade constituía unha estimación indiciaria, “tendo en conta que os módulos utilizados

das matizacións que se deben facer con relación á determinación obxectiva establecida para as actividades agrícolas, gandeiras e forestais, onde os índices aplícanse sobre o volume de ingresos da actividade económica desenvolvida e, polo tanto, atopámonos ante un verdadeiro réxime “a forfait”.

5.- Estamos, a partir da previsión xeral que fai en tal senso a nosa LXT no seu artigo 50.3, en presenza dun réxime voluntario para determinados contribuíntes do IRPF. A voluntariedade concrétase na posibilidade que asiste aos contribuíntes que cumpren as condicións de acceso ao réxime de renunciar á súa aplicación e determinar o seu rendemento neto a través da determinación directa. Con razón sostívose que é un réxime de aplicación preferente se non se renuncia ao mesmo¹³. Pódese dicir que se trata dunha voluntariedade matizada ou, se se quere, que a determinación obxectiva do IRPF non é un réxime propiamente voluntario na súa aplicación¹⁴.

6.- Para rematar, a aplicación da determinación obxectiva do IRPF vincúlase á súa aplicación a determinados réximes especiais do IVE¹⁵, en especial ao réxime simplificado¹⁶. Neste senso, a segunda norma do artigo

para o cálculo do rendemento neto (persoal empregado, mesas, máquinas recreativas, superficie do local, potencia eléctrica, capacidade de carga de vehículos, distancia percorrida, consumo de enerxía) constitúen datos externos ao obxecto imponible” (“La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *RDFHP*, nº 221, 1992, páx. 999).

¹³ ANTÓN, J.A.: “La fiscalidad y las pyme”, *Papeles de Economía Española*, nº 89-90, 2001, páx. 230.

¹⁴ Véxase a nota ao pé de páxina número 41 do traballo de GALAPERO FLORES, R.: “Regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Determinación directa y estimación objetiva. Modificaciones llevadas a cabo por el Real Decreto 37/1998, de 17 de enero”, *RDFHP*, nº 249, 1998, p. 550. Recórdese que unicamente no paréntese de 1984 a 1992, durante a vixencia da “estimación obxectiva singular” e a súa regulación a través do RD 2983/1983 e a Orde ministerial de 13 de marzo de 1984, a determinación obxectiva sería aplicada previa solicitude expresa dos suxeitos pasivos (FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2001, páx. 164).

¹⁵ A nosa doutrina científica indicou que a finalidade desta previsión é que o contribuínte que determine os seus rendementos en IRPF mediante determinación obxectiva non tribute no réxime xeral do IVE (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN, J.F. e DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2000, páx. 163).

¹⁶ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. e CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª ed., Madrid, Tecnos, 2009, páx. 605.

31.1 LIRPF de 2006 sinala que, cando se sinala regulamentariamente, aplicarase conxuntamente cos réximes especiais establecidos no IVE ou no IGIC¹⁷. Pola súa banda, o artigo 36 do RIRPF refírese á coordinación entre a determinación obxectiva do IRPF co IVE e o IGIC onde a renuncia ou exclusión dos réximes obxectivos do IVE ou do IGIC (réxime especial simplificado e réxime especial da agricultura, gandería e pesca) supón a renuncia ou exclusión na posibilidade de acceder ao réxime de determinación obxectiva no IRPF con respecto a todas as actividades económicas que exerza o contribuínte¹⁸.

2.3. *Ámbito obxectivo e subxectivo.*

2.3.1. Ámbito obxectivo: A inclusión da actividade de produción do mexillón en batea.

As actividades económicas ás que se pode aplicar a determinación obxectiva son sinaladas na Orde ministerial que para cada ano é aprobada polo Ministerio de Economía e Facenda. A mesma Orde na que se establecen uns límites específicos á hora de acceder á determinación obxectiva cando se exercen determinadas actividades. A habilitación para tal regulación atópase na LIRPF e no RIRPF, e atopa a súa parella na normativa de RIVA, dada a coordinación de réximes determinativos.

Nunha primeira regulación, a Orde de 26 de febreiro de 1992 estableceu as actividades ás que sería aplicable o método de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE. Inicialmente serían soamente 11 actividades con certas exclusións en atención, con carácter xeral, ao número de persoas empregadas e o número de vehículos para o transporte por autotaxis. Esta regulación inicial iríase complementando nas Ordes ministeriais que regularon os signos, índices ou módulos da determinación obxectiva. Así, o número de actividades que puideron acceder a este réxime determinativo foi sendo cada vez maior. Neste senso a Orde de 25 de novembro de 1993 pola que veu a normar o particular para 1994 ampliaría o número de actividades a 30. Para o ano 1995 volveuse a

¹⁷ Neste ámbito, hai que recordar que a ausencia de coordinación da determinación obxectiva do IRPF e o réxime simplificado do IVE foi un dos grandes problemas existentes con anterioridade ao réxime da LIRPF 1991 significando dificultades de xestión para a Administración Tributaria e, así mesmo, para o contribuínte dende a perspectiva do cumprimento das súas obrigacións rexistras (DÍAZ YUBERO, F., e BETÉS DEL TORO, J.M.: “Tributación de los pequeños empresarios y los profesionales en la nueva ley de renta”, *TF*, nº 72, 1996, páx. 58).

¹⁸ Véxanse os apartados 1, 2, 3 e 4 do artigo 36 do RIRPF.

ampliar o abanico de actividades que podían acceder a determinar os seus rendementos a través da estimación obxectiva por signos, índices e módulos onde a gran novidade consistiu na inclusión das actividades agrícolas e gandeiras. É a partir dese ano cando tivo lugar a gran extensión do ámbito de aplicación da determinación obxectiva.

Na actualidade existen un gran número de actividades económicas que poden acceder ao réxime. Dentro das últimas incorporacións hai que destacar: as actividades forestais (Orde de 7 de febreiro de 2000) e, precisamente, a actividade de produción do mexillón en batea (Orde de 27 de marzo de 2003). A última incorporación levou a cabo para o ano 2009, a través da Orde EHA/3413/2008, de 26 de novembro, pola que se desenvolveron para o ano 2009 o método de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE, a cal incorporou a actividade de transporte de mensaxería e recadería, cando a actividade se realiza exclusivamente con medios de transporte propios, redefinindo o módulo capacidade de carga. Actualmente, a Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE concreta as actividades económicas ou sectores de actividade aos que se pode aplicar a determinación obxectiva sempre que concorran os requisitos para a súa aplicación¹⁹. Entre elas mantense, como a única actividade pesqueira para a que se previu o réxime, a actividade económica de produción de mexillón en batea.

A primeira habilitación da determinación obxectiva para os bateiros levouse a cabo a través da Orde HAC/701/2003, de 27 de marzo, pola que se modificou a Orde HAC/225/2003, de 11 de febreiro, pola que se desenvolveron para o ano 2003 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE, para incluír a actividade de produción de mexillón en batea no réxime de estimación obxectiva. As asociacións empresariais que agrupaban aos produtores de mexillón viñeran manifestando o seu interese pola inclusión no réxime, por tratarse dunha actividade exercida por pequenas empresas de carácter familiar. Respondendo a esta demanda, o Consello de Ministros do día 24 de xaneiro de 2003 introduciu, entre as medidas do Plan Galicia relativas ás actividades pesqueiras, a inclusión desta actividade no réxime de

¹⁹ Hai que destacar que nesta Orde ministerial, fronte á que viña sendo tradicional conxelación dos “módulos”, revisáronse os índices de rendemento neto aplicables a determinadas actividades agrícolas, ao atoparse os mesmos por encima da realidade económica dos sectores afectados.

estimación obxectiva do IRPF no período impositivo 2003, a cal foise prorrogando ata a actualidade.

Con carácter xeral, a Lei reguladora do IRPF habilita para que estas actividades económicas poidan ser empresariais ou profesionais. Con todo, as únicas actividades para as que se habilitou o réxime de determinación obxectiva son certas actividades empresariais ou sectores de actividade das mesmas. As operacións que se desenvolvan con carácter accesorio haberá que consideralas integradas na actividade de que se trate. E a estes efectos a Orde ministerial anual establece que se debe considerar accesorias aquelas operacións cuxo volume de ingresos non sexa superior ao 40% do volume correspondente á actividade principal. Iso si a operación accesorias, así mesmo, deberá comprenderse entre as habilitadas para o acceso ao réxime obxectivo.

Hai que destacar que para a determinación das operacións económicas que se integran en cada actividade empresarial para a que se previu a determinación obxectiva haberase de estar ás normas do Imposto sobre Actividades Económicas (IAE). Neste ámbito, a actividade de produción de mexillón en batea ten para o IVE e para o IAE a consideración de actividade pesqueira e, en consecuencia, non está suxeita ao IAE e tributa polo IVE no réxime especial da agricultura, gandería e pesca.

2.3.2. Ámbito subxectivo.

Os suxeitos pasivos-bateiros que poden acceder ao réxime son as persoas físicas ou entidades en réxime de atribución de rendas que desenvolven a actividade de produción do mexillón en batea e, ademais, cumpren os demais requisitos de aplicación do réxime²⁰.

En canto ás persoas físicas convén recordar que a determinación obxectiva unicamente previu no noso ordenamento tributario para certas persoas xurídicas dentro do IS, en particular para as entidades navieiras. Ademais dos empresarios-persoas físicas, as entidades en réxime de atribución de rendas poden acceder á aplicación da determinación obxectiva para a determinación dos rendementos procedentes das súas actividades económicas²¹. Para ese efecto, hai que ter en conta que estas

²⁰ Como destaca NAVARRO FAURE, a determinación obxectiva “só se aplica a certos suxeitos pasivos” (“La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, *Palau* 14, nº 21, 1993, páx. 76).

²¹ Con anterioridade á normativa contida na LIRPF 1978 e os seus desenvolvementos regulamentarios, esas entidades só tiñan acceso á determinación directa pero a partir destas

entidades ás que o artigo 35.4 LXT considera obrigados tributarios (sociedades civís²², herdanzas xacentes, comunidades de bens...) conforman unha unidade económica ou un patrimonio separado susceptibles de imposición. Tales entes non son suxeitos pasivos do IRPF (nin do IS) e as rendas que obteñen atribúense aos socios, herdeiros, comeneiros ou partícipes (art. 8.3 LIRPF de 2006). Agora ben, por canto a determinación obxectiva vai dirixida a contribuíntes do IRPF (persoas físicas) é necesario establecer un dobre requisito para que as entidades en réxime de atribución de rendas teñan a posibilidade de acceder á determinación obxectiva, a saber: a) que os socios, herdeiros, comeneiros ou partícipes sexan persoas físicas e b) que sexan contribuíntes polo IRPF²³. Este dobre condicionamento contéplase no artigo 39.1 RIRPF.

Plantexouse a cuestión de se os límites, que veremos posteriormente, se establecen para acceder ao réxime xogan en relación co conxunto da entidade en réxime de atribución de rendas ou ben con relación aos seus membros como suxeitos pasivos do IRPF. Aínda que foi unha cuestión que a nosa doutrina non sempre tivo clara²⁴, os límites hai que consideralos referidos á entidade, a cada entidade²⁵. Doutra parte, un dos condicionantes esenciais para a aplicación da determinación obxectiva por parte destas entidades identifícase co establecido para as mesmas para poder determinar os seus rendementos derivados de actividades económicas a través do réxime de determinación directa simplificada, de modo que se establece un

normas considerouse que debían ter acceso de igual modo á estimación obxectiva singular. Vid. MERINO, J.M.: “La estimación objetiva singular y las empresas en régimen de comunidad de bienes”, *RDFHP*, nº 160, 1982, páx. 1123.

²² No que se refire ás sociedades civís, hai que matizar que se exclúen as sociedades agrarias de transformación (SAT) xa que posúen personalidade xurídica e tributan no IS (artigo 87.2 da LIRPF de 2006).

²³ En coherencia con iso, a nosa doutrina administrativa considerou que o réxime de determinación obxectiva non sería aplicable dende o mesmo momento en que se incorpora á entidade un novo socio persoa xurídica suxeita ao Imposto sobre Sociedades. Véxase a Resolución da DXT núm. 2462/2003, de 23 de decembro (JUR 2004\85581).

²⁴ Vid. MERINO, J.M.: “La estimación...”, ob. cit., páxs. 1119, 1120 e 1123.

²⁵ Conforme ao artigo 37 RIRPF hai que considerar que os parámetros cuantitativos aplícanse ás entidades en réxime de atribución de rendas non téndose en conta as circunstancias individuais dos membros (BENGOECHEA SALA, J.M.: *IRPF-IVA. Módulos*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Madrid, Ediciones Francis Lefebvre, 2005, páx. 84). A nosa doutrina administrativa estimou que se terán en conta, por separado, as circunstancias que concorran individualmente en cada as entidades, independentemente de que estean integradas polos mesmos socios. Así, tanto á hora de ter en conta os límites cuantitativos como a renuncia débense considerar de xeito independente para cada entidade. Véxase a Resolución da DXT núm. 1090/2001, de 4 de xuño (JUR 2002\76208).

requisito adicional para que a entidade en réxime de atribución poida acceder á determinación obxectiva. Así, como tamén sucede con relación aos contribuíntes persoas físicas, será necesario:

- Que non se teña renunciado por parte da entidade á aplicación do réxime de determinación obxectiva a cal, neste tipo de entes, debe levarse a cabo dun xeito especial²⁶. En materia de atribución de rendementos, atendendo á natureza das entidades, a normativa coherentemente opta pola prioridade da vontade das partes procedendo a atribución por partes iguais para os supostos en que non medien pactos entre os membros integrantes. A natureza das entidades e a habilitación dun réxime previsto para os contribuíntes persoas físicas do tributo motivan que non se poidan ter en conta circunstancias persoais que puidesen reunir os socios, herdeiros, comuneiros ou partícipes²⁷. Dende o punto de vista formal, é importante destacar que é a entidade en réxime de atribución quen determina e, no seu caso, opta pola aplicación do réxime de determinación da base imponible correspondente²⁸.

Todas estas entidades, en especial as comunidades de bens e as sociedades civís, conforman fórmulas bastante frecuentes no desenvolvemento de actividades económicas, sobre todo, dende o punto de vista da pequena e mediana empresa. O lexislador fiscal ten que recoñecer esas realidades de feito dentro da vida económica e, dende o punto de vista tributario, a obtención de renda pódese considerar percibida pola entidade²⁹. Todo isto obriga a admitir que a determinación das rendas derivadas das actividades económicas que as entidades poidan levar a cabo poidan determinarse, para os casos en que estean integradas por persoas

²⁶ Véxase o artigo 31.1.2º RIRPF con relación ao artigo 28 RIRPF.

²⁷ Véxase o art. 39.3 e 4 RIRPF. Neste senso, haberá que considerar, por exemplo, con relación aos límites cuantitativos que desenvolveremos no apartado seguinte que se un contribuínte forma parte de diferentes entidades en réxime de atribución (por exemplo, sociedades civís) unicamente se tomarán en conta as circunstancias que concorran en cada unha das entidades.

²⁸ ALMAGRO MARTÍN, C.: *Opciones fiscales en el IRPF*, Granada, Comares, 2005, páx. 140.

²⁹ Como explicou MERINO, referíndose ás comunidades de bens pero que poderíamos estender para calquera das entidades en réxime de atribución de rendas, o elemento obxectivo do feito imponible consistente en obter unha renda contéplase dende o punto de vista fiscal nas comunidades e non nos seus partícipes a quen se atribúe unha subxectividade tributaria pasiva anómala que hoxe se concreta nunha responsabilidade tributaria solidaria amparada no artigo 42.1.b) LXT (“La estimación...”, ob. cit., páx. 1113).

físicas, do mesmo xeito en que pode facelo unha persoa física contribuínte do imposto.

Do anterior, podemos concluír que os bateiros que poden determinar os seus rendementos das actividades económicas para os que se previu a determinación obxectiva son tanto os contribuíntes persoas físicas do imposto, como as entidades en réxime de atribución de rendas. Agora ben, como se trata dun réxime previsto, primordialmente, para alcanzar unha simplificación fiscal e unha maior axilidade na xestión tributaria, xunto a un maior control da fraude e a limitación das obrigacións formais para o pequeno e mediano empresario, establécense unha serie de requisitos subxectivos xerais para os empresarios persoa física, con independencia do apuntado con relación ás limitacións específicas previstas para as entidades en réxime de atribución de rendas.

3. Requisitos xerais para a aplicación do réxime.

3.1. A imposibilidade de aplicar a determinación directa para os rendementos obtidos noutras actividades económicas.

Un primeiro requisito consiste en que os contribuíntes-bateiros non determinen os rendementos dalgunha das súas actividades económicas a través da determinación directa. Esta norma cobra eficacia para aqueles supostos nos que o contribuínte desempeña máis dunha actividade económica, con independencia de que todas ou algunha das mesmas se atope no ámbito da determinación obxectiva³⁰. Iso si sempre será fundamental que, para a actividade de que se trate, esta poida ser obxecto dunha determinación obxectiva para a cuantificación do tributo.

Deste xeito, podemos sinalar que existe unha incompatibilidade absoluta entre a determinación directa e a determinación obxectiva³¹. A dualidade entre rendas reais e as incorrectamente denominadas rendas fiscais xera o problema

³⁰ Esta incompatibilidade á hora de determinar os rendementos de actividades económicas a través da determinación directa e obxectiva foi aludida, entre outras, nas Resolucións da DXT núm. 1124/2004, de 29 de abril (JUR 2004\159150), núm. 835/2004 (JUR 2004\148162), de 30 de marzo (JUR 2004\148562), núm. 781/2004, de 24 de marzo (JUR 2004\148508), núm. 606/2004, de 11 de marzo (JUR 2004\148337), núm. 607/2004, de 11 de marzo (JUR 2004\148338), núm. 573/2004, de 9 de marzo (JUR 2004\148627), núm. 537/2004 (JUR 2004\148272) e a núm. 234/2003, de 20 de febreiro (JUR 2003\87663).

³¹ Así o considerou a DXT nas súas resolucións de 2 de agosto de 2001 e de 5 de xuño de 2002.

de que algunhas das primeiras, correspondentes a actividades alleas ao campo de aplicación do réxime de determinación obxectiva, queden camufladas dentro das rendas correspondentes a actividades en determinación obxectiva. Así resultaría fácil que un mesmo contribuínte, que aplique para algunhas das súas actividades un réxime de determinación directa e para outras o réxime de determinación obxectiva, trasladase rendas dunha a outra actividade. Por iso parece xustificarse, en certo xeito, a incompatibilidade absoluta na aplicación de ambos os réximes³². Ademais, a incompatibilidade ampárase en que coma un dos fundamentos do réxime cuantificador consiste na simplificación das obrigacións contables e rexistras, parece que se o contribuínte xa está desenvolvendo unha certa contabilidade con relación a algunha das actividades que exerce, poderá enfrontarse sen problemas a similares obrigacións para as actividades que se atopaban en determinación obxectiva. Homoxeinízase "...así o réxime de estimación de todas as rendas derivadas das actividades económicas desenvolvidas por un mesmo contribuínte, facilitando de paso os labores de xestión e control da Administración"³³. A excepción, que con bo criterio admitiu a nosa doutrina administrativa³⁴, viría dada por aquel suposto de inicio durante o ano dalgunha actividade non incluída dentro deste réxime ou pola que se renuncie ao mesmo, no que non se dará a incompatibilidade durante ese ano para as actividades que o contribuínte viña realizando con anterioridade ao comezo da nova. Unha doutrina que se ampara no artigo 35 do RIRPF.

Con todo, a este respecto hai que ter en conta que a propia doutrina administrativa considerou que non existe incompatibilidade entre a realización dunha actividade económica cuxos rendementos se determinan mediante o réxime de determinación obxectiva en IRPF e a realización dunha actividade laboral de carácter dependente³⁵. Por outra banda, considerouse que non existe incompatibilidade entre os distintos réximes para determinar o rendemento neto de dúas entidades en réxime de atribución de rendas, cando os comeneiros de ambas as entidades son os mesmos³⁶.

³² PRADA LARREA, J.L.: *La reforma global del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tomo 1, Barcelona, Fundación Privada Cíclopes e Col.legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, 1999, páx. 367.

³³ ALMAGRO MARTÍN, C.: *Opciones fiscales...*, ob. cit., páx. 143.

³⁴ Véxase a Resolución da DXT núm. 1718/2001, de 19 de setembro (JUR 2001\120715).

³⁵ Resolución da DXT núm. 192/2000, de 8 de febreiro.

³⁶ Véxase a Resolución da DXT núm. 973/2008, de 18 de maio (JUR 2007\147305).

É unha limitación que parece congruente aínda que se considerou algo excesiva polas consecuencias que dela se derivan. A norma impide que o contribuínte, que pode realizar actividades económicas totalmente diferentes, poida cuantificar os seus rendementos a través de réximes distintos. No caso de inicio de novas actividades nas que, ao principio, o usual é obter escasos rendementos ou perdas, a norma pode implicar un empeoramento da tributación da actividade que xa se realizaba. Nesta liña ALMAGRO MARTÍN sinalou que a norma de incompatibilidade, aínda que lóxica, parece un tanto desproporcionada xa que limita en demasía as posibilidades de opción dos interesados. Ao seu xuízo, non existe inconveniente en que un contribuínte por simple conveniencia e buscando o aforro fiscal, puidese determinar os rendementos netos das súas diversas actividades de forma diversa igualmente³⁷.

Ao noso modo de ver a problemática resulta de algo que xa apuntamos; que o contribuínte-bateiro podería trasladar rendas dunhas actividades a outras, con todos os problemas que diso se poderían derivar. O control administrativo de tales situacións podería avalar a opción inversa pero dadas as, sempre mencionadas, limitacións da Administración Tributaria e os fundamentos da regra de incompatibilidade aludidos, consideramos conveniente o mantemento da devandita norma “cautelar”. Non o considerou así a normativa vasca onde atopamos amparada a compatibilidade dos réximes de determinación directa e obxectiva.

Unha importante modificación que sería introducida no noso ordenamento tributario por obra da Lei 46/2002, de 18 de decembro, pola que reformou parcialmente o IRPF e se modificaron a LIS e a LIRNR, consiste na limitación do réxime ás actividades económicas desenvolvidas no ámbito territorial de aplicación do imposto. Esta limitación atópase actualmente recollida no artigo 31.1 na súa norma 3ª da LIRPF de 2006. Para determinar se a actividade é realizada no ámbito territorial do tributo haberá que valorar a presenza de establecementos permanentes noutro país en desenvolvemento das actividades económicas de que se trate³⁸. A

³⁷ *Opciones fiscales...*, ob. cit., páx. 143.

³⁸ A DXT na súa Resolución núm. 1941/2003, de 20 de novembro, puntualizou que: “...este requisito debe entenderse considerando que a actividade desenvólvese a través dun establecemento, xa sexa permanente ou temporal, situado fora do territorio español, non podendo estenderse o mesmo á mera realización de exportacións a terceiros países, xa sexan da Unión Europea ou non. Xa que logo, a exclusión do réxime de estimación obxectiva operará cando a actividade no exterior sexa a través dunha base de actividade, non resultando aplicable cando simplemente se realicen entregas de bens fose do territorio español sen que exista a devandita base de actividade no exterior...” (JUR 2004\21058).

fundamentación desta previsión atópase nas limitacións que ten a Administración tributaria á hora de levar a cabo a súa tarefa gestionadora³⁹.

Con respecto ás entidades en réxime de atribución de rendas que poidan desenvolver a actividade de produción do mexillón en batea, imponse unha última matización. Estas regras de incompatibilidade refírense de xeito independente á entidade e aos socios, comuneiros, herdeiros ou partícipes da mesma. De modo que, é posible a determinación dos rendementos da entidade, por exemplo bateeira, a través da determinación obxectiva, os cales posteriormente serán distribuídos entre os integrantes, e que nunha actividade, que un deles de xeito independente poida levar a cabo, acuda á determinación directa nos rendementos derivados de tal actividade económica⁴⁰.

3.2. Os límites cuantitativos.

Por outra banda establécense unha serie de límites cuantitativos referidos aos seguintes aspectos: o volume de rendementos íntegros do contribuínte-bateiro, o seu volume de compras en bens e servizos, así coma límites vinculados a magnitudes específicas establecidos en función da actividade económica que se desenvolve.

3.2.1. O volume de rendementos íntegros do bateiro-contribuínte.

O volume de rendementos íntegros do bateiro, contribuínte do IRPF, no ano inmediato anterior non pode superar calquera dos seguintes importes: 450.000 € anuais para o conxunto das súas actividades económicas e 300.000 € anuais para o conxunto das actividades agrícolas e gandeiras⁴¹. Estes límites son independentes polo que, tendo esta característica en conta, a doutrina administrativa considerou que cando o

³⁹ Nesta liña de argumentación, ALMAGRO MARTÍN sostivo que: “Se xa resulta complicada e laboriosa a xestión e control das actividades exercidas no noso territorio, a ningún escapa a dificultade que entraña esta tarefa cando aquelas se sitúan fóra del, podendo ser esta a causa de que o lexislador deixounas, sen máis consideracións, fóra do réxime de estimación obxectiva, que polas súas características require dun continuo e máis próximo seguimento por parte da Administración, incluíndoas en calquera caso na estimación directa” (*Opciones fiscales...*, ob. cit., páx. 145).

⁴⁰ Iso é coherente co establecido no artigo 39.3 do RIRPF. Neste senso, na Resolución de 31 de xaneiro de 2000, a DXT considerou que non son aplicables regras de incompatibilidade entre as actividades desenvolvidas pola sociedade e as desenvolvidas individualmente polo socio.

⁴¹ As Ordes ministeriais anuais concretan cales son as actividades gandeiras e agrícolas a que se ten que entender referido o límite.

consultante exerce dúas actividades económicas, sendo unha delas unha actividade agrícola ou gandeira, o primeiro límite refírese á suma dos rendementos íntegros de ambas as actividades, aínda cando existe un límite específico para o conxunto das actividades agrícolas ou gandeiras⁴².

O desenvolvemento regulamentario do imposto precisou cales son as operacións que se teñen en conta para levar a cabo este cómputo. Así, de acordo co preceptuado no artigo 32.2.a) RIRPF inclúense:

1º) En primeiro lugar, as operacións que deban anotarse no libro rexistro de vendas ou ingresos previstos na normativa regulamentaria do IRPF e do IVE⁴³.

2º) En segundo lugar, as operacións en virtude das cales os contribuíntes quedan obrigados a expedir factura conforme ao que se dispón no Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación, aprobado polo RD 1496/2003, de 28 de novembro onde levou a cabo, así mesmo, unha modificación do RIVA⁴⁴. Con carácter xeral, de acordo ao disposto no artigo 2 desta norma, podemos resumir dicindo que debe expedirse factura e copia nas seguintes operacións: cando o destinatario é empresario ou profesional, por esixencia do destinatario, en caso de entregas intracomunitarias ou exportacións exentas, cando o destinatario é persoa xurídica que non actúa como empresario ou profesional, vendas de inmobles afectos á actividade, operacións en réxime de determinación directa no IRPF (este apartado non nos afecta dada a incompatibilidade do réxime directo e obxectivo), e nos supostos de emisión de autofacturas⁴⁵. Ademais, convén resaltar que o Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación, e se modifica o RIVA, obriga a expedir factura, e copia desta, aos contribuíntes acollidos ao réxime de determinación obxectiva no IRPF que determinen o seu rendimento neto en función do

⁴² Véxase a Resolución da DXT núm. 743/2002, de 17 de maio de 2002.

⁴³ En concreto, estes libros prevense no art. 68.7 RIRPF e art. 40.1 do RIVA, respectivamente.

⁴⁴ A doutrina administrativa aclarou que no límite por volume de ingresos non deben computarse as operacións realizadas con particulares, aínda que se emitiu a correspondente factura ou un documento substitutivo, pois, estas operacións non se atopan incluídas entre as que obrigatoriamente se debe emitir factura, de acordo co previsto no Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación [véxase a Resolución da DXT núm. 761/2006, de 18 de abril (JUR 2006\157226)].

⁴⁵ Debemos completar esta previsión coas excepcións á obriga de expedir factura, contempladas no artigo 3 do Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación, e modifícase o RIVA.

volumen de ingresos. Esta previsión refírese ás actividades agrícolas, gandeiras e forestais que poden acudir ao réxime de determinación obxectiva por ser, precisamente estas, aquelas para as que os rendementos son determinados a partir do volume de ingresos⁴⁶.

Conforme á regulación da Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE exclúense as operacións que conforme á normativa reguladora do IVE (artigo 121.3 LIVA) non se computan para determinar o volume de operacións. É dicir: entregas ocasionais de bens inmoables, entregas de bens cualificados como bens de investimento, algunhas operacións financeiras e operacións exentas relativas ao ouro de investimento. Así mesmo, exceptúanse os arrendamentos de bens inmoables que non se cualifiquen como rendementos de actividade económica.

En senso negativo, as Ordes ministeriais tamén regularon o particular ao aclarar que quedan excluídas dentro do cómputo do volume de ingresos as seguintes cantidades: as subvencións correntes ou de capital, as indemnizacións, o IVE e, no seu caso, o recargo de equivalencia que grave a operación, para aquelas actividades que tributen polo réxime simplificado do IVE. Así se establece na actualidade no artigo 3 da Orde EHA/99/2010. A razón de que queden excluídas é que estas cantidades non as podemos entender propiamente coma ingresos da actividade e de aí a coherencia da opción adoptada. Como posible crítica subxace a regulación de todas estas exclusións por unha Orde ministerial. Con todo, en senso contrario, e como precisión relevante a todo o exposto, hai que considerar incluída dentro do cómputo dos ingresos a compensación percibida polos agricultores e gandeiros, posto que a mesma inclúese dentro dos ingresos íntegros da actividade e non a podemos cualificar nin como indemnización nin como subvención. Así o recoñeceu a nosa doutrina administrativa⁴⁷.

⁴⁶ Segundo parágrafo do artigo 26.1 do Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación, e se modifica o RIVA.

⁴⁷ Véxase a Resolución da DXT núm. 345/2001, de 19 de febreiro. Máis recentemente, así o mantiveron as Resolucións da DXT núm. 339/2007, de 22 de febreiro e núm. 1303/2007, de 19 de xuño (JUR 2007\108862 e JUR 2007\240254, respectivamente). Esta última, a partir do art. 3.1.b) da Orde EHA/804/2007, de 30 de marzo, pola que se desenvolve para o ano 2007 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE sinala que: "(...) De acordo co expresado no citado precepto, ao constituír a compensación percibida polos empresarios acollidos ao réxime especial da agricultura, gandería e pesca un maior importe da contraprestación, non tratándose xa que logo de ningunha subvención ou indemnización, nin tampouco do IVE repercutido, incluído

A nosa doutrina científica preocupouse por destacar que non se pode confundir o concepto de “volumen de rendementos íntegros” co “importe da cifra de negocios” a que se refire a determinación directa simplificada e o réxime especial previsto para as pemes no noso IS. A equiparación de conceptos levaría á inclusión das partidas positivas e negativas que se refiren no CCo (artigo 34.2). Como partidas positivas, recordamos⁴⁸, inclúense os importes obtidos pola venda de produtos e prestacións de servizos e como negativas temos as bonificacións e demais reducións sobre as vendas, o IVE e os demais tributos que gravan as operacións de que se trate. O feito dun concepto específico en renda para a determinación obxectiva pasa por considerar unicamente as partidas positivas da cifra de negocios e iso porque, como advertiu FERNÁNDEZ LÓPEZ, á marxe da posible exclusión das bonificacións e reducións sobre as vendas, as cotas a ingresar no réxime simplificado do IVE son calculadas polos suxeitos pasivos a partir dos módulos que establece a respectiva Orde ministerial e tales cotas non son deducibles na determinación obxectiva para o cómputo do rendimento neto do IRPF⁴⁹. Para ese efecto, pódese comprobar como a puntualización levouse a cabo de modo reiterado, sempre con idéntico senso, nas Ordes ministeriais de desenvolvemento.

3.2.2. O volume de compras en bens e servizos.

O volume de compras en bens e servizos, excluídas as adquisicións de inmovilizado, no exercicio anterior non pode ser superior á cantidade de 300.000 euros anuais. A doutrina administrativa advertiu que dentro deste límite hai que entender incluídos todos os gastos xerais da actividade⁵⁰. No

o recargo de equivalencia, de actividades que tributen polo réxime especial simplificado do IVE, esta compensación debe incluírse no volume de ingresos da actividade aos efectos do cómputo do límite de exclusión por volume de ingresos para as actividades agrícolas en estimación obxectiva”.

⁴⁸ Este precepto foi modificado pola Lei 16/2007, de 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea.

⁴⁹ *La determinación...*, ob. cit., páxs. 159-161.

⁵⁰ A DXT na súa Resolución núm. 531/2004, de 4 de marzo aclarou que: “...no límite excluínte do réxime de estimación obxectiva deberán computarse todas as compras en bens e servizos que realice o empresario, con excepción das realizadas para a adquisición de elementos de inmovilizado. Xa que logo, neste límite estarán incluídos os gastos xerais da actividade (alugueres, enerxía, teléfono, asesoramentos en xeral, transportes, seguros, etc.), exceptuando os gastos derivados da contratación de persoal e os gastos de amortización dos elementos afectos, pois en ambos os casos non se trata da compra de bens e servizos” (JUR 2004\148266). Deste xeito, hai que entender que non entran no límite establecido en

suposto de obras ou servizos subcontratados, o importe dos mesmos terase en conta para o cálculo deste límite.

O lexislador, adecuadamente, previu que para os casos en que no ano inmediato anterior se iniciou unha actividade, o volume de ingresos ou compras débese elevar ao ano [artigo 31.1 norma 3ª LIRPF de 2006 e art. 32.2.a) e b) RIRPF].

A evolución deste condicionamento na nosa normativa dende a aparición da determinación obxectiva por signos, índices ou módulos no noso IRPF foi intensa. Dunha parte, porque a limitación na cifra de rendementos íntegros do contribuínte traspasouse da sede regulamentaria á legal. Nun principio a LIRPF de 1998 (como antes a de 1991) non establecía este límite cuantitativo e o mesmo quedara en mans do Regulamento de desenvolvemento do imposto⁵¹. O derogado RD 214/1999 polo que se aprobou o RIRPF dispuña no seu artigo 30.2 un límite cuantitativo referido aos rendementos íntegros de 75 millóns de pesetas anuais para o conxunto de actividades e 50 millóns de pesetas anuais para o conxunto de actividades agrícolas e gandeiras.

A Lei 46/2002 incorporaría os límites nas súas contías actuais ao texto da LIRPF. Foi precisamente con esta reforma onde se introduciron novas limitacións ao réxime de determinación obxectiva sendo a máis relevante a concerner ao volume de compras dos contribuíntes que persiste dende entón na nosa LIRPF. A Exposición de Motivos desa Lei 46/2002 xustificaría esta a reforma: “...para adecuar en maior medida o réxime fiscal

atención ao volume de compras as compras de adquisición do inmovilizado, contratación de persoal e gastos de amortización de elementos afectos porque non se entenden propiamente como compras.

⁵¹ Xa con respecto á configuración inicial da determinación obxectiva por signos, índices ou módulos que se estableceu na LIRPF de 1991, MERINO JARA sostivo que: “...Non é razoable que o volume de operacións non xogue como criterio excluínte, posto que poden chegar a producirse situacións realmente paradoxicas, pero o certo é que literalmente esa é a conclusión que cabe obter; unha interpretación sistemática e teleolóxica tal vez permitise soste que non procede a aplicación desta clase de estimación obxectiva no caso de que o volume de operacións sexa superior a 50 millóns de pesetas, tendo en conta que en caso contrario estaríase incumprindo o mandato do artigo 69, un, da Lei de aplicar a estimación obxectiva ás <<pequenas e medianas empresas>>, aínda que en ningún caso na Lei se especifica que debe entenderse por tales. Probablemente, á hora de elaborar a O.M. de 26 de marzo manexáronse datos dos que se infira que o volume de ingresos dos once sectores a que esta modalidade vai aplicarse -sempre que non superen un determinado número de persoas empregadas-, non alcanzará un determinado volume de operacións. Para evitar sorpresas sería conveniente que se incluía tamén como límite esa magnitude...” (“La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 998).

ao tamaño da empresa...”. A fundamentación última de todas estas limitacións podemos atopala no feito de que nun contexto empresarial en que a determinación obxectiva se ampara no IRPF coma un réxime para facilitar a tributación de certos pequenos e medianos empresarios tense que limitar a habilitación do réxime dentro dunhas determinadas marxes ou cuns determinados límites. E se se pretende un réxime fiscal en beneficio dos pequenos e medianos empresarios que realizan certas actividades no territorio nacional o idóneo parece atender non exclusivamente ao parámetro da cifra de rendementos senón tamén a outros como pode ser o volume de compras, para que de modo conxunto esas medidas sirvan á delimitación do tamaño dunha empresa e, en suma, da posible acollida ao réxime obxectivo.

Hai que recoñecer que a nova limitación pode provocar que os contribuíntes con menor marxe comercial se vexan excluídos con máis facilidade do réxime de determinación obxectiva. Iso levou a pensar a ALMAGRO MARTÍN que o límite referido ao volume de compras, que se estima acertado, atopa o seu fundamento non só no tamaño da empresa, senón tamén na necesidade de que os contribuíntes que o superen sexan gravados tendo en conta criterios máis directos de capacidade económica⁵². De todas as maneiras, ao noso modo de ver, a norma continua atendendo, como debe ser, ao tamaño da empresa pero determinado a partir de diversos parámetros.

3.2.3. A norma cautelar introducida pola Lei de Prevención da Fraude Fiscal (LPFF) e a LIRPF para o cómputo dos rendementos e as compras.

Neste ámbito a LPFF e a LIRPF de 2006 estableceron unha norma cautelar para evitar a división, ás veces máis aparente que real, de actividades entre distintos suxeitos relacionados por vínculos familiares⁵³. Na medida na que a actividade de produción de mexillón habitualmente constitúe unha explotación familiar hai que ter especialmente presente esta norma. Así, para cuantificar o volume de rendementos íntegros e, en consecuencia, establecer se se superan os límites para a determinación do rendimento en determinación obxectiva, teranse en conta, tamén, as operacións correspondentes ás actividades desenvolvidas polo cónxuxe, ascendentes e descendentes, así como por entidades en réxime de atribución

⁵² *Opciones fiscales...*, ob. cit., páxs. 144 e 145.

⁵³ D.A. 2ª da LPFF e artigo 31.1.3ª LIRPF de 2006. Esta regra tamén se incorporou no artigo 32.2 RIRPF.

de rendas nas que participe calquera dos anteriores, cando se cumpran as seguintes circunstancias:

- Que as actividades desenvolvidas sexan idénticas ou similares (mesmo grupo do Imposto sobre Actividades Económicas).
- Que exista unha dirección común, compartíndose medios persoais ou materiais⁵⁴.

Esta mesma norma débese aplicar á hora de determinar o volume das compras en bens e servizos, de modo que deben computarse non só o volume das compras correspondentes ás actividades económicas desenvolvidas polo contribuínte-bateiro, senón tamén as que correspondan ás desenvolvidas polo cónxuxe, ascendentes, descendentes e entidades en réxime de atribución de rendas en que aqueles participen⁵⁵. Como recorda o profesor FERREIRO, é unha medida que trata de evitar o fenómeno que noutros países que aplican réximes simplificados ás pequenas empresas, singularmente en Brasil, se coñece coma “ananismo fiscal”⁵⁶.

Podemos dicir que se definiu unha nova fórmula de cálculo dos límites de exclusión do método de determinación obxectiva, baseada nunha presunción *iuris et de iure*. Os problemas de interpretación e aplicación que pode expor esta disposición son múltiples⁵⁷. Así, por exemplo, non se

⁵⁴ Como indicou ALONSO GONZÁLEZ, “(...) o dato de que tales actividades sexan <<idénticas o similares>> ás que realiza aquel e, ademais, a constatación dunha <<dirección común de tales actividades, compartíndose medios persoais ou materiais>> pon de relevo un grao de concertación e integración de medios e obxectivos que permiten ao lexislador erixir unha presunción *iuris et de iure* de que todas as actividades conflúen nunha soa”. Véxase os eu estudo: “El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)”, *Temas Tributarios de Actualidad*, nºs 22-24, Informe nº 22, xullo-agosto 2007, páx. 10.

⁵⁵ Parece que se repite a historia, xa que un antecedente dunha medida similar atopámolo na normativa establecida para o réxime de estimación obxectiva singular, a través da regulación establecida a través do RD 2933/1983 e que, non sen razón, mereceu destacadas críticas por parte da nosa doutrina científica.

⁵⁶ “La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF”, *QF*, nos 15-16, 2007, páx. 10. O profesor expresa que este fenómeno explícase facilmente se pensamos nun empresario acollido ao réxime simplificado ou de determinación obxectiva que considera conveniente, ante o crecemento da súa empresa, non traspasar os límites que a conducirían ao réxime xeral e crea outra empresa pondo á fronte a outro familiar. Para evitar esta práctica a lei ordena que os rendementos de ambas as empresas sexan acumulados a efectos de aplicar os límites establecidos legalmente para a aplicación do réxime (ibídem, páx. 10).

⁵⁷ Onde non se expón problemas claramente é con relación ao carácter idéntico ou similar da actividade económica, posto que a norma aclarou que terán esta consideración as

determina como “se vai a ter en conta”; se a través dunha pura e simple adición ou a través de límites cuantitativos diferentes. Tampouco se aclara se os ascendentes e descendentes, cuxo volume de actividades se terá en conta, deberán selo en liña recta ou colateral, ou se soamente se refire a parentes consanguíneos ou se inclúen tamén os parentes por afinidade. Ao noso modo de ver, posto que estamos ante unha norma limitativa da posibilidade dos obrigados tributarios de acceder ao réxime, debemos facer unha interpretación restritiva desta previsión. Aínda que haberá que esperar a interpretación que fagan os nosos tribunais e a doutrina administrativa esta norma consideramos que se refire aos parentes consanguíneos. Esta postura é compatible coa doutrina do TS e a nosa doutrina administrativa quen estimaron que cando a lei fala de parentesco, sen maior especificación, debe entenderse que se refire exclusivamente ao parentesco por consanguinidade e queda excluído o de afinidade. Esta interpretación, baseada na doutrina do TS⁵⁸, foi sostida pola DXT, con anterioridade á LIRPF de 2006, negando a posibilidade de que os parentes pos afinidade puidesen realizar achegas a plans de pensións a favor de minusválidos en grao superior ao 65%⁵⁹. Así mesmo tamén se acolleu con relación á redución de determinadas ganancias patrimoniais prevista na actual D.A. 7ª da LIRPF no marco da tributación de contribuíntes en réxime de determinación obxectiva que desenvolven a actividade do autotaxi⁶⁰.

Hai que ter en conta que neste ámbito atopámonos nunha disposición que pode derivar nunha limitación de dereitos do bateiro coma obrigado tributario -a posibilidade de acollerse ao réxime de determinación obxectiva-, con todo a interpretación restritiva destes termos debe ser valorada segundo o suposto ante o que nos atopemos. Se para este caso a interpretación restritiva parece a máis coherente noutros casos, como pode ser a extensión do beneficio fiscal da D.A. 7ª ou ata unha interpretación aberta do mínimo por descendentes, poderían levar a unha interpretación acorde cos principios de xustiza que rexen no ordenamento tributario e ir máis aló dunha interpretación restritiva das relacións de parentesco que pode derivar, segundo as circunstancias particulares, nunha minoración de dereitos ou maiores obrigacións por parte dos obrigados tributarios. É máis,

actividades clasificadas no mesmo grupo do IAE. Véxase, neste senso, ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...”, ob. cit., páx. 10.

⁵⁸ A estes efectos, diversas Resolucións da DXT fan alusión á STS de 20 de xuño de 1905.

⁵⁹ Véxanse as Resolucións da DXT núm. 204/2000, de 10 de febreiro, núm. 1173/2004, de 3 de maio (JUR 2004\178951) e núm. 2033/2004, de 29 de novembro (JUR 2005\4771).

⁶⁰ Véxase a Resolución da DXT núm. 2317/2003, de 17 decembro (JUR 2004\71893).

consideramos que unicamente deberán terse en conta os parentes de primeiro grao, polas mesmas razóns expostas. Con todo, debemos esperar á interpretación que do precepto fagan tanto os tribunais como a nosa doutrina administrativa⁶¹. A pesar de que esta norma ten a súa orixe no Plan da Fraude e a LPFF, desgraciadamente, trasladouse sen máis á LIRPF de 2006, non escoitando as críticas que xa con anterioridade á tramitación parlamentaria se formularon sobre este particular por parte da nosa doutrina científica. A consecuencia é que a norma deixou sen regular unha cuestión que non é baladí e da que esperamos unha interpretación coherente dos órganos que están chamados a aplicala, defendendo de cara ao futuro que se aclare este particular na propia norma legal reguladora do IRPF.

Por outra banda, para o cómputo conxunto deste límite a efectos de exclusión do réxime de determinación obxectiva, esíxese que exista unha dirección común de tales actividades. A existencia dunha dirección común supón o exercicio de funcións de dirección por un suxeito, e sobre esta cuestión hai unha contradictoria doutrina administrativa no noso país. É por iso que, tal vez, a norma podería aclarar cales son esas funcións e como se determinan. Para rematar, non queda claro se o requisito relativo a compartir medios persoais e materiais é un indicio de dirección común ou é unha esixencia a maiores para o cómputo conxunto a efectos de exclusión⁶². Ao noso modo de ver, dada a redacción do precepto, parécenos que debemos considerar que se trata dun requisito acumulativo polo que se esixe tanto que exista unha dirección común, como que se compartan medios persoais e materiais.

De todos os xeitos, como puntualizou ALONSO GONZÁLEZ, aínda que a normativa acolla unha presunción *iuris et de iure* que non unha ficción, deberá probarse adecuadamente o requisito da dirección común e a utilización conxunta de medios persoais e materiais⁶³.

Finalmente, convén resaltar que a mesma cláusula normativa se levou ao RIRPF con relación ás entidades en réxime de atribución de rendas,

⁶¹ Hai que precisar, iso si, que aínda que para o cómputo das operacións haberá que ter en conta tamén aos parentes se se dan as condicións normativamente establecidas, as operacións realizadas a través de sociedades mercantís das que sexa accionista unha persoa física non se computan para a determinación do ámbito de aplicación da determinación obxectiva nas actividades que a título persoal desenvolva o accionista. Así o recoñeceu a DXT na súa Resolución núm. 385/2007, de 26 de febreiro (RJ 2007\109059).

⁶² Sobre todas estas cuestións, véxase GARCÍA NOVOA, C.: “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude”, *QF*, nº 10, 2006, páxs. 28 e 29.

⁶³ “El fraude en las estimaciones objetivas...”, ob. cit., páx. 10.

coma suxeitos que tamén poden acceder ao réxime de determinación obxectiva, para o cómputo dos límites referidos aos rendementos íntegros e o volume de compras. Deste xeito, para a delimitación do ámbito de aplicación deben computarse non só as operacións correspondentes ás actividades desenvolvidas pola propia entidade en réxime de atribución, senón tamén as correspondentes ás desenvolvidas polos seus socios, herdeiros, comuneiros ou partícipes; os cónxuxes, descendentes e ascendentes destes; así como por outras entidades en réxime de atribución de rendas nas que participen calquera dos anteriores. En todo caso, requírese, como para os contribuíntes persoas físicas, que a actividade sexa idéntica ou similar e que exista unha dirección común, compartindo medios materiais e persoais (artigo 39.4 RIRPF). Insistimos na necesidade de facer unha interpretación restrinxida con relación ao parentesco, polo absurdo ao que se podería chegar a partir dunha hermenéutica de senso contrario e que, cremos, para nada coincidiría coa vontade do lexislador ao establecer esta norma cautelar. En xeral, hai que ter presente que para os supostos de varias comunidades de bens integradas polos mesmos membros ou por parte dunha entidade en réxime de atribución de rendas na que participen empresarios individuais acollidos ao réxime de determinación obxectiva, o cómputo dos límites ten que levarse a cabo de modo separado⁶⁴.

Á vista de toda esta regulación, hai que compartir co profesor FERREIRO que esta reforma complicou, e non é a primeira vez, o réxime de determinación obxectiva que, non obstante, debería ser unha peza básica para a simplificar o tributo. Engadimos a esta consideración as puntualizacións feitas polo profesor que pola súa claridade e brillantez non podemos menos que transcribir: “Na miña opinión a introdución nas leis de feitos impositivos complementarios non fai senón agudizar a complicación

⁶⁴ A nosa doutrina administrativa recoñeceu que os límites compútanse separadamente para cada unha das entidades en réxime de atribución na súa Resolución núm. 1090/2001, de 4 de xuño (JUR 2002\76208). Do mesmo xeito, para o suposto que unha persoa física acollida ao réxime de determinación obxectiva e que constituía unha sociedade civil dedicada á mesma actividade, a DXT considerou, con anterioridade á nova norma, que os límites establecidos para a inclusión no réxime de determinación obxectiva operan de forma separada de maneira que, por unha banda, teranse en conta as circunstancias do consultante coma empresario a título individual e, por outra, as circunstancias da sociedade civil. Por iso é polo que sexa posible que o empresario persoa física determine o rendimento neto por estimación obxectiva e a entidade en réxime de atribución non; ou o contrario (JUR 2002\105527). A nova norma vén matizar este criterio administrativo, no senso de que se existe unha dirección común, compartindo medios persoais e materiais, e se trata da mesma actividade deberíamos computar os límites conxuntamente.

do sistema tratando de conseguir un imposible ou un absurdo; sempre haberá alguén que estea colocado máis aló da liña de aplicación dunha Lei. E sempre haberá alguén que opine que quen está así colocado debe tamén quedar sometido a ela. No caso que agora nos ocupa por que non someter tamén á mesma norma a tíos, sobriños ou parellas de feito. Ou a todas as pequenas empresas que teñan unha dirección común. O pequeno empresario que crea unha nova e pequena empresa para o seu fillo aproveitando despois as lóxicas sinerxías (p.ex. en compras ou medios de transporte) ¿debe ser criticado ou encomiado? ¿Non sabe o noso lexislador tributario que a pequena e mediana empresa constitúe a base da nosa organización e armazón económico-social? ¿Debemos incentivar ou poñer trabas á súa creación? (...)”⁶⁵.

3.2.4. Límites específicos en función do tipo de actividade económica.

Ademais dos límites derivados das magnitudes mencionadas (o volume de ingresos e o volume de compras en bens e servizos) para determinadas actividades é necesario acudir a outras magnitudes específicas que limiten, verdadeiramente, o sometemento ao réxime dos pequenos e medianos empresarios. Na actividade de produción do mexillón en batea, o límite configúrase sobre a base do número de bateas que se teñan en calquera día do ano. O limiar establécese en atención ás peculiaridades da actividade económica e fíxose en 5 bateas⁶⁶.

O establecemento de límites específicos ás actividades económicas que condicionan a posibilidade de determinar os rendementos de actividades económicas a partires da determinación obxectiva atopa a súa razón de ser na previsión do réxime para os pequenos e medianos empresarios. Atender aos medios de produción esenciais das actividades de que se trate, ademais doutras magnitudes coma o volume de ingresos e compras, contribúe a que no marco de aplicación do sistema de carácter obxectivo queden incluídos realmente os contribuíntes para os que se habilitou o mesmo por parte do lexislador ordinario.

⁶⁵ “La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 10.

⁶⁶ Véxase o artigo 3 da Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE.

4. As especialidades do réxime establecido para os bateiros.

4.1. Os módulos.

4.1.1. Concepto e enumeración.

Os signos, índices, módulos ou magnitudes son os medios para determinar a base imponible do Imposto sobre a renda para os suxeitos pasivos que desenvolvan actividades e que poidan acceder á aplicación do réxime de determinación obxectiva. En canto á súa natureza, hai que ter moi en conta que estamos en presenza de ficcións xurídicas. Estes módulos son moi variados e establécense en función da actividade económica de que se trate. A título de exemplo podemos mencionar: o persoal empregado, a superficie do local, a potencia eléctrica ou consumo de enerxía eléctrica, superficie do forno, o número de mesas, a distancia percorrida...

Os módulos que se estableceron para determinar o rendemento neto dos bateiros son tres: o persoal asalariado, o persoal non asalariado e o número de bateas. Poderíamos dicir que se ten en conta o número de persoal empregado e o número de bateas. Fronte ao que ocorre a outras moitas outras actividades nas que o módulo se define como persoal empregado, incluíndo expresamente dentro deste o persoal asalariado e o non asalariado, para os bateiros diferéncianse formal e cuantitativamente o módulo de persoal asalariado e non asalariado. Con relación ao número de bateas a aplicación do módulo non presenta apenas problemas⁶⁷, pero con respecto ao persoal asalariado e non asalariado hai que facer certas puntualizacións, algunhas incorporadas na nosa normativa e outras interpretacións xurisprudenciais ou interpretativas que hai que ter en conta á hora de aplicar o réxime obxectivo.

Dende o punto de vista da cuantificación a determinación do persoal asalariado e non asalariado é fundamental posto que o rendemento neto derivado por unidade é diferente segundo se considere persoal non asalariado ou asalariado⁶⁸.

⁶⁷ Eso si, compre recordar que unha batea consiste nun armazón rectangular de madeira de 100 a 500 metros cadrados soportado por flotadores de aceiro recubertos con fibra de vidro, poliéster ou recheos con poliéster expandido. A balsa suxéitase ao fondo mediante unha ou dúas cadeas de aceiro e un peso de vinte toneladas. Do armazón de madeira cólganse cordas de nailon de tres centímetros de grosor e de dez a doce metros de longo, onde se engorda o mexillón.

⁶⁸ Con carácter xeral hai que destacar que en Galicia o traballo predominante nas explotacións é por conta propia, sendo residual e para explotacións cun número superior a

4.1.2. O persoal asalariado e non asalariado.

Ambos os módulos presentan unha aplicación non inmediata que require da atención das normas referidas ao mesmo que se atopan nas respectivas Ordes ministeriais de desenvolvemento do réxime. Neste senso, hai que destacar que persoal non asalariado é o empresario pero, así mesmo, debemos atribuírle tal consideración ao seu cónxuxe e os fillos menores que convivan con el, cando: traballen efectivamente na actividade e non constitúan persoal asalariado.

Hai que considerar que para a interpretación das Instrucións para a aplicación dos signos, índices ou módulos, integradas na respectiva Orde ministerial anual, non basta con acudir á normativa laboral, cuxa principal achega sería a distinción entre persoal dependente e independente. Así pode darse o caso de que unha persoa deba computarse como persoal empregado, independentemente de que sexa considerado asalariado ou non asalariado. Este sería o suposto do cónxuxe do empresario e os fillos menores de idade que con el convivan: se «traballan efectivamente na actividade» sempre deben computarse como persoal empregado; aínda que o serán con carácter de persoal asalariado cando exista «o oportuno contrato laboral e a afiliación ao réxime xeral da Seguridade Social» e con carácter de persoal non asalariado en caso contrario. Así o considerou o TEAC, unificando criterios, na súa Resolución de 17 de xaneiro de 2006, na que referíndose ao réxime simplificado do IVE, se considera que non é o réxime laboral da prestación dos servizos o que determina o cómputo do persoal empregado senón que, máis ben, é a integración na esfera organizativa do empresario o que debe terse en conta á hora de fixar os módulos⁶⁹.

Por outra banda, o cónxuxe e fillos menores compútanse ao 50%, sempre que se cumpran estas dúas condicións:

- 1º) Que o titular da actividade se compute de maneira total.
- 2º) Non haxa máis dunha persoa asalariada.

tres bateas o traballo por conta allea de carácter fixo e indefinido. En canto ao persoal, tense estimado en preto de 2 traballadores por explotación, incluíndo autónomos e os fixos indefinidos por conta allea, e un número de traballadores do sector mexilloeiro galego superior a 8.000, correspondente ao emprego fixo e indefinido. Sobre este particular, pode verse o estudo de MIRANDA TORRADO, F.M., MARTÍNEZ ROGET, F. e PALLAS GONZÁLEZ, J.: “El sector del mejillón en la economía de las zonas productoras de Galicia”. Disponible na dirección URL: <http://www.asepelt.org/ficheros/File/Anales/2000%20-%20Oviedo/Trabajos/PDF/101.pdf>, páxs. 13 e 14.

⁶⁹ JUR 2006\151857.

En canto ao empresario para que se poida computar coma unha persoa non asalariada requírese que traballe de modo efectivo durante polo menos 1.800 horas na anualidade correspondente. Para os supostos en que o traballo efectivo sexa inferior tense que acudir a unha regra de proporcionalidade en que se determine a porcentaxe correspondente en función das horas realmente traballadas. Iso si, as causas de que non se traballaran as 1.800 horas terán que ser causas obxectivas como: xubilación incapacidade, pluralidade de actividades, ou peche temporal da explotación. Cando se deban computar tarefas tales como as de dirección, planificación ou organización da actividade ou, como cláusula de peche, aquelas que se poidan considerar como inherentes a un exercicio da actividade, a Orde Ministerial establece unha presunción *iuris tantum*, a cuxo tenor haberá que considerar como non asalariada un 0.25 persoa por ano podendo acreditarse, dado o carácter da presunción, unha dedicación superior ou inferior a estes efectos.

Aínda que a nosa doutrina administrativa admitiu nalgún caso moi excepcional outras causas obxectivas, en xeral atopamos reiteradas resolucións remisas a admitir causas obxectivas a pesar de que se achegue unha certa proba por parte dos contribuíntes acollidos ao réxime. É certo que en determinados supostos non existen causas obxectivas⁷⁰, pero cando se achega unha proba concluínte no senso de que non se puido traballar na actividade, cabe expor a posibilidade de amparar causas que leven unha diversa cuantificación do módulo. O fundamento da postura estrita e xeneralizada da Administración é que, seguindo a norma, admítese só outra cuantificación do módulo por causas obxectivas⁷¹. Dende o punto de vista da práctica cualificar unha causa como obxectiva pode ser difícil e dar lugar a resultados criticables porque, en todo caso, faise alusión a causas que se refiren a un suxeito determinado. De todas as maneiras, como admitiu a nosa doutrina administrativa en certos pronunciamentos, convén

⁷⁰ Así, por exemplo, non sería causa obxectiva o mero feito de que exista persoal asalariado, traballe un fillo na actividade ou a existencia dun informe médico que aconsella a baixa laboral do empresario. Véxanse neste senso, as Resolucións da DXT núm. 886/1999, de 1 xuño, núm. 967/1999, de 8 xuño e núm. 412/2001, de 26 de febreiro (JUR 2001\217663, JUR 2001\217772 e JUR 2002\131687).

⁷¹ A DXT rexeitou como causas obxectivas o coidado de familiares ou que se desenvolva efectivamente a actividade durante certos días da semana. Véxanse as Resolucións da DXT núm. 1199/2003, de 5 de setembro, núm. 974/2002, de 25 de xuño e núm. 1295/2002, de 12 setembro (JUR 2004\6029, JUR 2002\257425 e JUR 2003\26801, respectivamente). Aínda que está claro que estes supostos non son “per se” causas obxectivas, a achega de probas podería conducir, ao noso modo de ver, a unha interpretación máis flexible da normativa.

destacar que as causas obxectivas que se contemplan na Orde Ministerial non constitúen unha lista pechada. En efecto, como viñeron facendo as Ordes ministeriais precedentes, a Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE refírese a causas obxectivas “tales como”: xubilación incapacidade, pluralidade de actividades, ou peche temporal da explotación. A doutrina administrativa en múltiples resolucións afirmou categoricamente, sen maior concreción, que as causas obxectivas poden ser a xubilación, a incapacidade, xa sexa permanente ou temporal, a pluralidade de actividades ou o peche temporal da actividade. Fronte a iso, reiteramos que é posible admitir outras causas obxectivas como, de feito, así atopamos recoñecido nalgunha resolución administrativa puntual⁷².

Tratándose dunha actividade, como pode ser a actividade de produción do mexillón en batea, desenvolvida por unha comunidade de bens, todos os comuneiros terán a consideración de empresarios. En consecuencia para a cuantificación do módulo para o persoal non asalariado, cada comuneiro computarase por 1, salvo que, de xeito individualizado, concorran as circunstancias obxectivas mencionadas anteriormente que acrediten unha dedicación inferior a 1.800 horas/ano⁷³.

Polo que se refire ao resto de persoas non asalariadas repítese o criterio das 1800/horas ano para que se poida computar unha unidade de módulo e, se o número de horas de traballo ao ano é inferior a 1.800, debe tomarse como contía do módulo a proporción que exista entre o número de horas efectivamente traballadas ao ano e 1.800. Logo, con carácter xeral, o número de persoas asalariadas resulta do cociente entre o número de horas traballadas ao ano e 1800 horas. O mesmo criterio utilizouse para o persoal asalariado co matiz de que haberá que atender ao Convenio colectivo correspondente e, na súa falta, ás 1800 horas como elemento determinante. Neste senso, convén destacar que persoal asalariado será calquera outra persoa que participe na actividade, de modo que a norma tributaria opta por un concepto específico⁷⁴. Aquí hai que destacar que na actividade de

⁷² Resaltamos, novamente, a Resolución da DXT núm. 365/2007, de 23 de febreiro.

⁷³ Así o estimou a DXT, entre outras, na súa Resolución núm. 974/2002, de 25 de xuño e a Resolución núm. 620/2006, de 31 de marzo (JUR 2002\257425 e JUR 2006\145369, respectivamente).

⁷⁴ Como apuntamos, a Orde ministerial de desenvolvemento inclúe o cónxuxe e fillos menores do contribuínte que convivan con el, cando cumpran os seguintes requisitos:

1º) Que exista contrato laboral.

producción do mexillón en batea existe unha elevada estacionalidade no emprego, de aí a relevancia desta norma.

O motivo de que a norma tributaria acuda ao criterio das 1.800 horas/ano é que, con acerto, se fixou na lexislación laboral. Neste ámbito, hai que recordar que o Estatuto dos traballadores refírese no seu artigo 34 á xornada laboral establecendo que a duración da xornada de traballo será a pactada nos convenios colectivos ou contratos de traballo e que a duración máxima da xornada ordinaria de traballo será de corenta horas semanais de traballo efectivo de media en cómputo anual. En efecto, se acudimos á regulación particular contida nos Convenios colectivos observamos como nos mesmos configúrose, a partir do marco xeral contido no ET, por acoller a ponderación dunha xornada laboral de 40 horas semanais de traballo efectivo, con equivalencia en cómputo anual a unha xornada máxima de: 1.800 horas/ano de traballo efectivo.

O lexislador fiscal debe ser coherente coa posición adoptada. O cómputo dos traballadores tense que realizar conforme á normativa laboral pero como, é sabido, o Estatuto dos Traballadores refírese aos traballadores por conta allea. A efectos do que se pode considerar traballador un criterio uniforme é o idóneo. Por iso é polo que, con respecto ao módulo de persoal asalariado se aplica a mesma regra das 1.800 horas anuais determinando, no seu caso, a proporción de horas efectivamente realizadas. Co matiz importante de que mentres ao persoal non asalariado debemos aplicar de modo análogo a norma que se prevé para o persoal asalariado, para o persoal non asalariado a norma principal a ter en conta son os Convenios colectivos. Como explicamos, a maioría deles optan por unha xornada de 1800 horas anuais, con todo é posible que se estableza unha marxe diferente a partir do marco do ET. En todos os supostos, é importante nunca perder de vista a diferenza entre o cómputo do persoal asalariado e non asalariado, posto que mentres que o non asalariado computarase coma unha unidade aínda que se traballe máis de 1800 horas, en caso do persoal asalariado a solución depende do suposto concreto; se o número de horas traballadas se atopa por encima do número de horas de referencia o seu número estará por encima da unidade e en caso contrario estará por baixo⁷⁵.

2º) Que estean afiliados ao réxime xeral da Seguridade Social.

3º) Que traballen habitualmente e con continuidade na actividade empresarial.

⁷⁵ GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “La estimación objetiva por módulos en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF”, *Impuestos*, Tomo I, 1995, páx. 1470.

É un criterio que de modo expreso se acolle nas Ordes ministeriais de desenvolvemento do réxime de determinación obxectiva, entendemos de forma congruente e coa finalidade de evitar calquera posible dúbida de interpretación respecto diso. Agora ben, fai algúns anos engadíase algunha problemática á hora de acreditar se o traballo efectivo chega ou non ás 1800 horas anuais, controlar se o titular traballa na actividade ou cantas horas o fai en cada período impositivo. Para estes supostos, un sector doutrinal propuxo que se establecesen unha serie de presuncións, por exemplo que para os casos en que o titular da actividade non declare rendementos procedentes do traballo no IRPF debería computarse de maneira total na actividade acollida ao réxime de determinación obxectiva por signos, índices ou módulos⁷⁶. A evolución normativa pechou o paso a boa parte destas lagoas xa que actualmente, por exemplo, no que se refire ao cómputo do módulo persoal non asalariado o cómputo inferior á unidade só é posible se media acreditación das causas obxectivas que comentamos anteriormente.

Para o persoal que é menor de 19 anos ou traballador que preste os seus servizos baixo un contrato de aprendizaxe ou para a formación⁷⁷, conforme ás distintas limitacións que se impón aos contratos de traballo para estes traballadores por conta allea (p.ex. no relativo á súa xornada laboral), non se pode computar coma un traballador máis e, establécese unha porcentaxe do 60%. Así, para estes casos os traballadores non contan coma unha unidade senón como 0,6. A opción é coherente cos contratos de traballo

⁷⁶ ARENALES RASINES, A., VILLAVERDE ALONSO, J. e PEÑA ALONSO, J.L.: *Estimación objetiva 1993*, Valladolid, Lex Nova, 1993, páx. 59. No mesmo senso, véxase con posterioridade GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 1469.

⁷⁷ Non rematamos de comprender moi ben a xustificación de que a normativa tributaria se refira ao menor de 19 anos. Se se seguise a lexislación laboral debería aludirse ao menor de 18 anos para o que, no ET, regúlanse limitacións á hora de: realizar traballos nocturnos ou declarados insalubres, penosos, nocivos ou perigosos, tanto para a súa saúde como para a súa formación profesional e humana (artigo 6.2 ET), realizar horas extraordinarias (artigo 6.3 ET), a duración da súa xornada (artigo 34.3 ET), os períodos de descanso (artigo 34.4 ET) e o descanso semanal (artigo 37.1 ET). Tal vez, a normativa tributaria trate de favorecer, nalgunha medida, aos mozos traballadores ou a súa contratación dende a perspectiva do réxime de determinación obxectiva pero, se é así, tampouco estableceu unha norma especialmente favorable se tomamos como referencia a norma laboral. Máis aló diso, a nosa doutrina científica tivo a ocasión de criticar a redución de beneficios fiscais a un réxime de determinación obxectiva se supón crear unha posición privilexiada para certos empresarios. Véxase ANEIROS PEREIRA, J.: “Los incentivos a la contratación en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, y su repercusión en el IRPF”, *QF*, nº 20, 1998, páx. 45.

que se engloban nesta norma específica, ou ben, os suxeitos-traballadores que son parte contratante dos mesmos⁷⁸.

En xeral, para o persoal asalariado debemos destacar que a normativa, as Ordes ministeriais de desenvolvemento, consideraron que persoa asalariada é calquera persoa que traballe na actividade con excepción do empresario, o seu cónxuxe e os fillos menores que con el convivan que traballando na actividade non se consideren persoal asalariado. Neste senso, a nosa doutrina administrativa estimou que esta definición debe interpretarse no senso de que as persoas que traballen na actividade deben integrarse na mesma nunha relación de dependencia con respecto ao titular da actividade, de maneira que esta relación de dependencia non se dá cando o empresario contrata con outro a prestación dun servizo e o devandito servizo se presta a través da organización empresarial do outro empresario. Polo tanto, se os traballos contratados por un empresario en estimación obxectiva se realizan pola organización empresarial dunha sociedade limitada, o persoal desta sociedade non se computará como persoal asalariado, non tendo ningunha incidencia no cálculo do rendemento neto nin na cota devengada por operacións correntes do réxime especial simplificado do IVE. Con todo, se o que se produce é unha mera prestación do persoal, o cal se integra na organización do empresario en determinación obxectiva, sendo este quen ordena a actuación daqueles, estas persoas si se considerarían persoal asalariado a efectos do cálculo do rendemento neto do IRPF e da cota devengada por operacións correntes no réxime especial simplificado do IVE⁷⁹.

Con relación ao persoal non asalariado a posibilidade de que o cómputo do módulo se puidese atribuír ao 50% a cada un dos cónxuxes foi rexeitada polo TEAC nunha Resolución de 20 de outubro de 2000⁸⁰. A solución resulta cuestionable e parece que debería ser distinta, igualmente, para os

⁷⁸ A Resolución da DXT núm. 1454/2004, de 16 de xullo, recorda a aplicación desta norma específica para o suposto de empregados menores de 19 anos (JUR 2004\263701).

⁷⁹ Véxase as Resolucións da DXT núm. 414/2007, de 27 de febreiro e núm. 415/2007, de 27 de febreiro, núm. 125/2005, de 22 de febreiro e núm. 528/2001, de 13 de marzo (JUR 2007\101516, JUR 2007\101517, JUR 2005\79577 e JUR 2002\131991, respectivamente).

⁸⁰ Resolución do TEAC (Vogalía 6), de 20 de outubro de 2000 (JT 2000\1887). Unificando criterio, o TEAC considerou que na medida en que a reclamante tiña a condición de empresaria, que traballa efectivamente na actividade e non percibe rendementos do traballo, debe ser considerada como persoal non asalariado, pero se debe computar de maneira total e non se pode computar ao 50%, posto que estíma que prevalece a súa condición de empresaria quen, por definición, se computa de maneira total (véxase o FX 3º da Resolución do TEAC).

supostos do exercicio dunha actividade económica en cotitularidade a través, por exemplo, dunha comunidade de bens. Neste senso, compartimos co profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ que a cotitularidade da actividade económica debería levar consigo un cómputo na mesma proporción no módulo de persoal non asalariado, o que resultaría máis acorde co réxime de atribución de rendas previsto na propia normativa reguladora do IRPF⁸¹.

4.1.3. A redución dos módulos.

A nosa normativa previu a posibilidade de que os signos, índices ou módulos se reduzan para o suposto de que concorran circunstancias excepcionais que afecten á actividade económica desenvolvida e para a que o contribuínte aplicar o réxime de determinación obxectiva. Na actualidade, o artigo 37.4.1º RIRPF establece que cando o desenvolvemento de actividades económicas ás que resulte de aplicación o réxime se vise afectado por incendios, inundacións ou outras circunstancias excepcionais que afectasen a un sector ou zona determinada, o Ministro de Economía e Facenda poderá autorizar, con carácter excepcional, a redución dos signos, índices ou módulos. Resulta cuestionable, unha vez máis, que esta norma relevante e que pode afectar de xeito directo á determinación do rendemento, aínda que sexa excepcionalmente, se deixara en mans do desenvolvemento regulamentario.

O RIRPF establece ademais outro procedemento especial, a instancia do interesado, para levar a cabo a redución dos signos, índices ou módulos que difereza en función de cales son as causas que motivan a medida (art. 37.4.2º e 3º)⁸².

En primeiro lugar, se o desenvolvemento de actividades económicas se ve afectado por incendios, inundacións, afundimentos ou grandes avarías no equipo industrial, que supoñan anomalías graves no desenvolvemento da actividade, os interesados poden solicitar a redución dos signos, índices ou módulos na Administración ou Delegación da AEAT correspondente ao seu domicilio fiscal. O contribuínte dispón dun prazo de trinta días a contar dende a data en que se produzan e deben achegar todas as probas que consideren oportunas e mencionar, no seu caso, das indemnizacións a percibir por razón de tales anomalías. A Administración acreditará a

⁸¹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación...*, ob. cit., páxs. 179 e 180.

⁸² Deste procedemento, así como con relación á autorización excepcional da redución por parte do Ministro, atopamos un amplo estudo en: BENGOCHEA SALA, J.M.: *IRPF-IVA...*, ob. cit., páxs. 233-252.

efectividade das devanditas anomalías e autorizará a redución dos signos, índices ou módulos que proceda⁸³. O RIRPF prevé especificamente, seguindo este procedemento, a posibilidade de reducir os signos, índices ou módulos cando o titular da actividade se atope en situación de incapacidade temporal e non teña outro persoal empregado.

En segundo lugar, cando o desenvolvemento de actividades económicas se ve afectado por incendios, inundacións, afundimentos ou outras circunstancias excepcionais que determinen gastos extraordinarios alleos ao proceso normal do exercicio daquela, os interesados poden minorar o rendemento neto resultante no importe dos devanditos gastos. Igualmente, os contribuíntes deben poñer a devandita circunstancia en coñecemento da Administración ou Delegación da AEAT correspondente ao seu domicilio fiscal, no prazo de trinta días a contar dende a data en que se produza, achegando, para ese efecto, a xustificación correspondente e mencionando no seu caso, as indemnizacións a percibir por razón de tales circunstancias. A Administración tributaria debe verificar a certeza da causa que motiva a redución do rendemento e o importe da mesma.

A partir da regulación establecida comprobamos que o procedemento establecido para a redución dos signos, índices ou módulos, a instancia dos contribuíntes, é practicamente o mesmo para todos os supostos. Tanto se se producen anomalías no desenvolvemento da actividade como gastos extraordinarios, existe a posibilidade de iniciar un procedemento administrativo a instancia de parte interesada que permitirá, no seu caso, obter a redución dos índices por parte da Administración Tributaria.

Da normativa establecida, tamén podemos extraer que a diferenza entre a redución dos signos, índices ou módulos autorizada polo Ministro de Economía e Facenda e o procedemento iniciado a instancia de parte se refire: ao suxeito que o inicia, ámbito de afectación da actividade económica e, consecuentemente, aos suxeitos que se poderán beneficiar da redución. Así, o primeiro desenvólvese a instancia da Administración, mentres que o segundo terá lugar a instancia dos contribuíntes. Ademais, mentres que a autorización excepcional do Ministro para a redución se refire a circunstancias excepcionais que afectan a unha actividade económica nun sector ou zona determinada, o procedemento que pode instar o interesado vincúlase a adversidades que afectan á súa actividade habitual e producen unha alteración grave no seu desenvolvemento, ou a incursión nunha incapacidade temporal sen ter outro

⁸³ A redución dos signos, índices ou módulos terase en conta a efectos dos pagos fraccionados devengados con posterioridade á data da autorización.

persoal empregado. Polo tanto, falamos de circunstancias individuais do contribuínte ou da súa actividade. A diferenza disto, a redución excepcional do Ministro terá lugar en supostos referidos a un sector ou zona determinada, polo que afecta a un colectivo, máis ou menos amplo, de contribuíntes. Poderíase diferenciar entre unha autorización administrativa colectiva ou individual.

Aínda que no presente apartado nos centramos nos módulos previstos para a xeneralidade das actividades que teñen acceso ao réxime de determinación obxectiva, e en particular para actividade de produción de mexillón en batea, este procedemento aplícase así mesmo ás actividades agrícolas, gandeiras e forestais onde se aplican índices de rendemento neto e non propiamente módulos. É dicir, trátase procedementos previstos para todas as actividades incluídas no réxime. De feito, as reducións dos índices para as actividades agrarias son frecuentes, relativa e desgraciadamente, tendo en conta que se produce unha catástrofe natural ou adversidade climática grave no noso territorio⁸⁴.

Salvouse aquí, se queira parcialmente, unha das críticas tradicionais aos réximes de determinación obxectiva. Neste senso, no ordenamento francés cuestionouse que as determinacións obxectivas non teñan en conta, en ningún caso, a posibilidade de que na actividade se incorra en perdas excepcionais. No noso ordenamento si se tivo en conta esta posibilidade e previuse un procedemento de aplicación específica que permite reducir o rendemento neto. Así, se concorren circunstancias excepcionais pode ter lugar unha redución dos signos, índices ou módulos.

O Regulamento Xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos estableceu que este procedemento para autorizar a redución de signos, índices e módulos en determinación obxectiva, previsto no RIRPF, poderá entenderse desestimado por vencer o prazo máximo establecido sen que se notificase resolución expresa⁸⁵. Esta

⁸⁴ Véxase, por exemplo, a Orde EHA/1059/2010, de 28 de abril, pola que se reducen os índices de rendemento neto aplicables no período impositivo 2009 no método de estimación obxectiva do IRPF para as actividades agrícolas e gandeiras afectadas por diversas circunstancias excepcionais e os módulos do réxime especial simplificado do IVE para actuacións de renovación ou reparación de vivendas particulares aprobados pola Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o método de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE.

⁸⁵ Véxase a D.A. 1ª do RD 1065/2007, de 27 de xullo, polo que se aproba o Regulamento Xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos.

norma refírese ao procedemento iniciado a instancia dos contribuíntes. Non foi moi afortunada a terminoloxía do Regulamento ao sinalar que o procedemento poderá entenderse desestimado. Con independencia diso, hai que recoñecer que a previsión deste procedemento permite modular a aplicación do réxime en atención ás circunstancias excepcionais que poden concorrer no desenvolvemento das actividades económicas. Deste xeito, servíuse xustificadamente á defensa dos intereses dos contribuíntes e as inxustizas que se poderían derivar dunha aplicación indiscriminada do réxime de determinación obxectiva.

4.1.4. *Vantaxes e inconvenientes.*

A configuración dos módulos presenta aspectos positivos na súa regulación pero tamén múltiples críticas ao sistema deseñado. Dunha parte, hai que recoñecer que o control por parte da Administración tributaria facilítase moito, posto que lle basta con comprobar estes elementos para poder determinar cales son as cantidades que se deben ingresar en concepto de tributo. Trátase de parámetros que non se atopan totalmente desvinculados da renda e que no seu conxunto serven para a obtención dun “rendemento medio”. Non son elementos propios da materia imponible aínda que gardan unha certa relación coa mesma e iso achégalle unha certa xustificación no seu establecemento.

Dende a óptica negativa, estes módulos refírense a factores illados de produción cando estamos nun imposto no que se grava a renda. Expresa o profesor FERREIRO que se vén a substituír o gravame sobre a renda empresarial por un gravame sobre tales activos ou factores de produción, privando ao sistema “dunha peza esencial para a repartición da carga tributaria baseado na renda, efectiva ou potencial, obtida ou consumida, como índice de capacidade”⁸⁶.

Ademais, a súa regulación é bastante prolixa aínda que a súa aplicación, seguramente a consecuencia do anterior, non é demasiado complicada⁸⁷. Con todo, ao definir unha normativa particular en que non se teñen en conta os elementos que configuran directamente a renda⁸⁸, créase coma unha

⁸⁶ “La estimación objetiva...”, ob. cit., p. 12.

⁸⁷ Aínda que dende a perspectiva crítica débese recoñecer que nalgúns ocasións merecen algunha interpretación non unívoca e, en boa parte dos supostos, requiren dunha normativa aclaratoria para ser aplicados cunha certa razónabilidade.

⁸⁸ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ e CASADO OLLERO puntualizan que: “[A]índa que os índices ou módulos poden ser datos reais de cada obrigado, o seu carácter obxectivo estriba en que arrojan resultados ou valores iguais

especie de sistema paralelo que pode complicar a integración no imposto simplificado da renda empresarial como é o IVE⁸⁹. Dificúltase tamén, en palabras do profesor FERREIRO a regulación de obrigacións formais “simples” que sirvan á eficaz aplicación do sistema⁹⁰.

As diferentes vantaxes e inconvenientes que presentan os módulos deben ser valorados polo lexislador en cada momento, cada lugar e cada sociedade determinados para decidir se un réxime indiciario resulta adecuado aos fins que se pretenden alcanzar ou se é posible, e compensa, a configuración doutros réximes máis simples e vinculados á renda. Traer á regulación a compoñentes da renda efectiva que poden ser estimados ou valorados e comprobados de modo máis sinxelo é a opción a considerar⁹¹. Nesta liña poderíamos referirnos a que se tomasen en consideración, ingresos, compras, salarios, investimentos. A partir de aquí indica o profesor FERREIRO que a consideración dos ingresos brutos como base fundamental á hora de establecer un novo réxime de determinación obxectiva podería presentar múltiples vantaxes⁹².

4.2. A determinación do rendemento neto.

Coma réxime de determinación da base imponible que é, a determinación obxectiva refírese ao rendemento neto por actividades económicas que estean incluídas no ámbito de aplicación do tributo. Para

para cada sector, actividade ou grupo de contribuíntes para os que se prevén” (*Curso...*, ob. cit., p. 228).

⁸⁹ JUAN LOZANO recorda que mentres se manteña a determinación obxectiva “no seo dos métodos de determinación da base non suporá máis que un incremento do grao de razoamento presuntivo empregado na aplicación do imposto” (*La estimación por signos, índices o módulos en el IRPF*, Madrid, Cívitas, 1996, páx. 62).

⁹⁰ “La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 13.

⁹¹ NAVARRO FAURE expresou que a determinación obxectiva indiciaria “non está medindo un rendemento neto e individual, senón un rendemento presunto ou estimado para o que non se mide o realmente obtido senón o que presumiblemente se vai a obter. Neste senso, os índices son un instrumento correcto para achegarse a esa cifra” (“La adecuación...”, ob. cit., p. 85). Pero matízase que: “[B]asta, con todo, describir a aplicación do método para concluír que tales índices non producen por si mesmos o rendemento e que postos a presumir tamén poderían ter cabida outros índices como a zona xeográfica onde se exerza a actividade, o número de clientes, a publicidade, etc.” (ibídem, p. 85).

⁹² “La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 13. Tamén múltiples voces autorizadas coma o profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ manifestáronse a favor de que se tomen en consideración elementos propios da materia imponible e se abandone o sistema indiciario. Véxase o seu traballo: “Los regímenes de determinación de la base imponible (Una reflexión a la luz de los trabajos de Sáinz de Bujanda y Palao Taboada), *RTT*, nº 52, 2001, páx. 28.

esa cuantificación as Ordes ministeriais establecen un procedemento especial que os bateiros-contribuíntes deben seguir para determinar os seus rendementos. Este procedemento consta de 3 fases ben diferenciadas que se corresponden coa determinación doutras tantas cifras que derivan no rendimento neto final⁹³:

- 1.- Na primeira fase débese calcular o rendimento neto previo.
- 2.- Na segunda fase corresponde fixar o rendimento neto minorado.
- 3.- Na terceira e última fase determínase o rendimento neto correspondente á actividade económica⁹⁴.

4.2.1. O rendimento neto previo.

Na primeira fase temos que determinar o rendimento neto previo. Para iso haberá que acudir aos módulos establecidos: persoal asalariado, persoal non asalariado e número de bateas, e engadilos. A aplicación do sistema nesta primeira fase non resulta demasiado complicada, xa que se establecen os módulos e para cada unidade de módulo asígnaselle unha cantidade anual por unidade. A estes efectos, a táboa que resulta de aplicación aos bateiros é a seguinte:

Módulo	Definición	Unidade	Rendemento anual por unidade antes de amortización - Euros
1	Persoal asalariado	Persoa	5.500,00
2	Persoal non asalariado	Persoa	7.500,00
3	Bateas	Batea	6.700,00

Hai que destacar que a Orde ministerial matiza que, con carácter xeral, o rendimento neto resultante da aplicación dos signos ou módulos anteriores inclúe, no seu caso, o derivado da comercialización de mexilla, do arrendamento de maquinaria ou barco, así como da realización de traballos de encordado, desdobre, recolección ou embolsado para outro produtor.

⁹³ FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., e RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. E TOVILLAS MORÁN: *Curso de Derecho Tributario*, 3ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, páx. 92.

⁹⁴ Hai que recoñecer, co profesor FERREIRO, que este esquema supón unha certa complicación do sistema (“La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 11).

4.2.2. O rendemento neto minorado.

Para o cálculo do rendemento neto minorado unicamente se ten que reducir o rendemento neto minorado nun importe que se establece coma incentivos ao emprego e ao investimento. En canto aos incentivos ao emprego hai que aplicar uns coeficientes, en función do número de empregados, e o resultado terá que ser engadido, no seu caso, aos posibles incrementos de persoal con relación ao módulo persoal asalariado. Coma resultado obtense un coeficiente, denominado coeficiente de minoración, que se aplica ao rendemento anual por unidade antes de amortización. Así, valórase o fomento do emprego na actividade económica de que se trate. Polo que se refire aos incentivos ao investimento, téñense en conta as cantidades que se destinan á amortización do inmovilizado, tanto material como inmaterial, que corresponden á depreciación efectiva conforme a unha táboa de amortización simplificada.

A táboa de amortización, na que interesan especialmente os apartados referidos a bateas e barcos, establecida na Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, é a seguinte:

Grupo	Descrición	Coefficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edifícios e outras construcións	5%	40 anos
2	Útiles, ferramentas, equipos para o tratamento da información e sistemas e programas informáticos	40%	5 anos
3	Batea	10%	12 anos
4	Barco ⁹⁵	10%	25 anos
5	Elementos de transporte e resto de inmovilizado material ⁹⁶	25%	8 anos
6	Inmovilizado inmaterial	15%	10 anos

⁹⁵ Normalmente é necesario ter en conta que o bateiro conta cunha embarcación especial para realizar algunhas das manobras de cultivo. Un cultivo no que se poden diferenciar catro etapas: 1) obtención de semente, 2) colocación da semente en cordas, 3) desdobre ou control do número de exemplares e 4) engorde e colleita. A actividade comeza coa colecta de pequenos mexillóns (de entre 0,250 mm. e 2 cm.) aos que se lles denomina “semente”, xa sexa das zonas rochosas expostas ao océano e illas próximas (70%) ou de colectores artificiais que se colocan nas propias balsas de cultivo (30%).

⁹⁶ Cando un elemento amortizable non teña fixado especificamente un coeficiente lineal de amortización, o suxeito pasivo debe aplicar, de acordo coa normativa establecida na Orde Ministerial, o coeficiente lineal máximo e o período máximo establecidos neste grupo 5 para o resto do inmovilizado material.

Con carácter xeral, hai que ter en conta que os coeficientes previstos son maiores aos establecidos na determinación directa simplificada⁹⁷. Na aplicación das cantidades que se poden considerar inmovilizado haberá que atender, en determinados supostos, ás normas contables que rexan o particular, en especial o Plan Xeral de Contabilidade que serve para determinar que elementos se poden ter en conta como tal⁹⁸. Debemos destacar que, dadas as particularidades que acompañan a determinación do rendemento neto da actividade, a normativa unicamente prevé a dedución das cantidades destinadas á amortización do inmovilizado material e inmaterial. Así, por exemplo, non é posible amortizar outros gastos coma os de primeiro establecemento⁹⁹.

ALMAGRO MARTÍN destacou que as opcións fiscais en materia de amortizacións redúcense considerablemente no caso da determinación obxectiva, posto que se limitan á posibilidade de elixir entre a xustificación da depreciación polo contribuínte ou a aplicación do método lineal de amortización axustado ás correspondentes táboas¹⁰⁰. Polo demais a normativa acollida para estas amortizacións vén coincidir coa normativa xeral establecida na normativa reguladora do IS. Agora ben, tamén se incluíron dous beneficios fiscais para os contribuíntes acollidos ao réxime de determinación obxectiva que podemos cualificar de “opcionais” para o mesmo. En primeiro lugar, é posible a amortización acelerada dos elementos patrimoniais do inmovilizado inmaterial que se adquiran usados, de maneira que é posible amortizalos ata o límite resultante de multiplicar por dous a cantidade derivada de aplicar o coeficiente de amortización

⁹⁷ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación...*, ob. cit., páx. 185.

⁹⁸ Así, por exemplo, na Resolución da DXT núm. 334/2004, de 29 de novembro, considerouse, conforme ao PXC, que os gastos pola compra de plantas, fertilizantes, Seguridade Social e servizos agrícolas de tractoreo, ao ir destinados á consecución dunha nova plantación que servirá de forma duradeira á actividade económica, terán a consideración de inmovilizado, de modo que non se poden deducir naquel exercicio en que se realizan e serían susceptibles de amortización (JUR 2005\4956). A estes efectos haberá que ter en conta a parte dos locais destinados á actividade (véxase a Resolución da DXT núm. 1077/2004, de 23 de abril; JUR 2004\159101). De igual xeito, a Resolución da DXT núm. 1638/2004, de 9 de agosto, indica que, en determinadas condicións, as obras de acondicionamento dun local comercial arrendado poderán ser consideradas coma unha adquisición de inmovilizado inmaterial (JUR 2004\270847).

⁹⁹ Así o considerou a DXT na súa Resolución núm. 740/2002, de 17 de maio (JUR 2002\248797).

¹⁰⁰ *Opciones fiscales...*, ob. cit., páxs. 264-266.

lineal máximo¹⁰¹. Por outra banda, o contribuínte pode amortizar libremente os elementos do inmovilizado material novos, postos a disposición do contribuínte no exercicio, cuxo valor unitario non exceda de 601,01 euros, ata o límite de 3.005,06 euros anuais. Este beneficio fiscal aseméllase, en boa medida, á liberdade de amortización para bens de escaso valor prevista na normativa do IS¹⁰². Agora ben, mentres que no IS o límite anual da amortización é de 12.020,24 euros, para o empresario individual acollido ao réxime de determinación obxectiva é de 3.005,06. Ambos os beneficios, con todo, coinciden en canto ao valor dos bens para os que se posibilita unha libre amortización que non poderá ser superior a eses 601,01 euros.

4.2.3. O rendemento neto correspondente á actividade económica.

Finalmente, en atención ás concretas circunstancias da actividade débense aplicar unha serie de índices correctores cuxo resultado integra o rendemento neto por módulos¹⁰³. Estes índices correctores poden ser xerais ou específicos de actividades moi concretas. Os xerais, previstos en xeral para as actividades económicas que teñen acceso ao réxime, refírense ás empresas de pequena dimensión, ás actividades de tempada, ao exceso de determinadas contías no rendemento neto minorado ou rectificado e ao inicio de novas actividades. Os índices correctores especiais que se previron para a actividade de produción do mexillón en batea son os seguintes:

Empresa cunha soa batea e sen barco auxiliar	0,75
Empresa cunha batea e cun barco auxiliar de menos de 15 toneladas de rexistro bruto (T.R.B.)	0,85
Empresa cunha batea e cun barco auxiliar de 15 a 30 (T.R.B.) ; e empresa con dúas bateas e sen barco auxiliar	0,90
Empresa cunha batea e cun barco auxiliar de máis de 30 T.R.B. ; e empresa con dúas bateas e y un barco auxiliar de menos de 15 T.R.B.	0,95

¹⁰¹ Esta norma coincide co previsto con carácter xeral no artigo 2 RIS para a amortización segundo táboas de amortización oficialmente aprobadas.

¹⁰² Véxase o artigo 109 do TRLIS.

¹⁰³ Para as actividades agrícolas e gandeiras prevense uns índices correctores específicos. Sobre este particular, véxase FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación...*, ob. cit., páxs. 189-191.

Nestes supostos os índices responden a circunstancias especiais que inciden sobre o rendemento da actividade como é a disposición de poucos medios materiais para levala a cabo.

Unha vez que xa temos ese rendemento neto de módulos, unha última posibilidade de onde sairá no seu caso o rendemento neto da actividade refírese á integración de rendas e reducións por gastos extraordinarios¹⁰⁴. En calquera caso, para obter o rendemento neto da actividade haberá que considerar con signo positivo outras percepcións empresariais (as subvencións correntes e de capital). E por outra banda, a posible aplicación da redución do 40% que se prevé na normativa do IRPF para os rendementos irregulares¹⁰⁵. É por esta razón que algúns autores distinguen ata un total de cinco fases no esquema de determinación do rendemento neto para as actividades distintas das agrícolas, gandeiras ou forestais¹⁰⁶.

5. Conclusións.

- Os réximes de determinación obxectiva son unha constante no noso entorno xurídico. As especiais características dalgúns sectores económicos coma o pesqueiro e, en xeral, a idoneidade de relativizar os custos fiscais indirectos dos pequenos empresarios obrigan á previsión de métodos de simplificación no cálculo dos rendementos. O recurso a determinacións obxectivas sitúase neste ámbito. Pódese discutir que un réxime “a forfait” poida achegarse máis ao obxecto do tributo na medida en que os medios establecidos para o réxime se vinculan directamente a aquel. Os índices, é certo, vincúlanse de modo indirecto por iso é polo que merecen certas críticas. Aínda que debemos recoñecer que a finalidade dos réximes é a mesma; a determinación do beneficio medio da actividade de que se trate. Na adecuada técnica legislativa radica o éxito ou fracaso de calquera determinación obxectiva.

- Os bateiros tiveron acceso a un réxime de determinación obxectiva no IRPF para a súa actividade económica dende o ano 2003. Trátase dun réxime de determinación da base imponible obxectivo, principal e voluntario. En canto á voluntariedade, o establecemento dunha regulación mediante opción expresa é unha proposta “de lege ferenda” que o noso legislador debería considerar nos próximos tempos na regulación do IRPF.

¹⁰⁴ *Ibidem*, páxs. 191-195.

¹⁰⁵ Véxase o artigo 32.1 da LIRPF de 2006.

¹⁰⁶ BENGOCHEA SALA, J.M.: *IRPF-IVA...*, ob. cit., pág. 359.

- Os módulos establecidos para a determinación do rendemento neto da actividade de produción do mexillón en batea son: o persoal asalariado, o persoal non asalariado e o número de bateas. É fundamental, aínda que non sempre sinxelo, a súa correcta aplicación para a adecuada determinación da cantidade a pagar en concepto de tributo.

- Neste momento habería que reconsiderar a necesidade dunha simplificación na cuantificación tributaria a partir de réximes de determinación obxectiva. Se observamos as nosas regulacións vixentes, o sistema, aínda que non é demasiado complexo, foise facendo máis subxectivo co paso dos anos tratando de achegar en maior modo a cuantificación tributaria á verdadeira capacidade económica dos contribuíntes ou, simplemente, amparando beneficios fiscais acordes ás situacións específicas dos contribuíntes ou das actividades económicas que os mesmos desenvolven.

- A simplificación dos ordenamentos ten que facerse unha realidade e a cuantificación tributaria non pode instituírse nunha esfera allea a esta finalidade. No noso ordenamento unha posible senda pola que o réxime indiciario, coma o previsto para os bateiros, podería evolucionar, atópase dentro da mesma normativa actual do IRPF. Referímonos ao réxime de determinación obxectiva prevista para as actividades agrarias. A cuantificación baseada nun índice interno, como poden ser os ingresos da actividade económica, preséntase coma un parámetro esencial a considerar nas reformas máis inmediatas da tributación dos pequenos e medianos empresarios. Fronte a iso, os actuais módulos, previstos en actividades coma a de produción do mexillón en batea, presentan certas vantaxes coma o seu fácil control ou aplicación a partires das novas tecnoloxías. Do outro lado da balanza, sitúanse inconvenientes coma a súa desvinculación, se queira parcial, do obxecto gravado ou a sinxela e eficaz aplicación do sistema.



Cooperativismo e Eonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 101-114

ALGUNOS APUNTES SOBRE EL EJERCICIO ECONÓMICO. DOCUMENTACIÓN Y DETERMINACIÓN DE RESULTADOS ECONÓMICOS EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

Ángel MARTÍNEZ GUTIÉRREZ

Profesor Titular de Derecho Mercantil. Universidad de Jaén.

José Ramón SÁNCHEZ JARABA

*Licenciado en Derecho. Técnico de Apoyo a emprendedores.
Andalucía Emprende. Fundación Pública Andaluza.*

1. Preliminar.

Con independencia de la duración adoptada en los Estatutos sociales, la existencia de la sociedad cooperativa queda fraccionada en ejercicios económicos, lo que se conecta, como es evidente, con su vertiente empresarial. En efecto, al participar en el mercado mediante el desarrollo de una actividad económica concreta, la sociedad cooperativa viene obligada a referir todas aquellas operaciones a un ejercicio determinado. Es por ello que, sin perjuicio de la existencia de otros criterios legales de clasificación de los flujos económicos de la entidad, los ejercicios económicos se manifiesten como períodos de tiempo de duración homogénea cuya principal función es, como tendremos ocasión de comprobar, la ordenación (temporal) de las operaciones concluidas por la sociedad cooperativa en el tráfico económico.

Pues bien, a continuación realizaremos un breve estudio de los preceptos que la Ley estatal y las Leyes autonómicas han dedicado a esta importante materia, abordando, en particular, una doble cuestión. Y es que, además de analizar el aspecto relativo a la duración temporal del ejercicio económico así como el momento inicial del mismo, nuestro trabajo se ocupará también de su aspecto documental. Obsérvese que, una vez

concluido un determinado ejercicio, se manifiesta la necesidad de reflejar el significado económico del mismo en un soporte documental con el objetivo de que la Asamblea pueda censurar la actividad desarrollada por el órgano de administración, lo que habrá de realizarse siguiendo las reglas de carácter económico contenidas en la legislación aplicable a la concreta sociedad cooperativa.

2. En torno al ejercicio económico de las sociedades cooperativas. Duración e inicio.

Si realizamos una lectura detenida de los preceptos dedicados al ejercicio económico por las distintas Leyes de cooperativas existentes en Derecho español, puede inferirse que dicho cúmulo normativo viene a regular un doble aspecto de ese espacio temporal. En efecto, por un lado, se presta atención al momento inicial y final de este período de tiempo, ordenando que “ *el ejercicio económico coincidirá con el año natural...* ”, lo que significa, por lo demás, que se iniciará el primero de enero y finalizará el 31 de diciembre de cada año⁽¹⁾. Pero además, y por otro lado, implicando una reiteración –en parte– de la idea anterior, se afirma expresamente la duración anual de dicho lapso de tiempo, al ordenar que “ *(e)l ejercicio económico tendrá una duración de doce meses...* ”⁽²⁾.

Sin embargo, resulta evidente que el contenido de los preceptos indicados no finaliza con la exposición anterior. Muy al contrario, tras hacer referencia a una de las dos cuestiones anotadas (o a ambas, en algunos casos), dichas normas corren a matizarlas con una doble excepción. Y es que, en primer lugar, la duración anual del ejercicio económico queda modulada a través de los fenómenos jurídicos de constitución, fusión y extinción de la sociedad cooperativa⁽³⁾. Piénsese que, al afectar directamente a la personalidad jurídica de la sociedad cooperativa, cualesquiera de dichos procesos tendrá la virtualidad de reducir el período temporal en que consiste el ejercicio económico.

Y en segundo lugar, todos los legisladores se manifiestan unánimes en establecer el carácter supletorio de la norma que ordena la concurrencia del

⁽¹⁾ *Vid.*, arts. 57.1º LC, 87.1º LSCA, 60.1º LSCEX, 65.1º LCC-LM, 71.1º LCG, 70.1º LCLR, 56.1º LCAR, 66.1º LCCM, 63.1º LCCAT, 79.1º LCIB, 66 LCCV, 73.1º LCCyL, 79.1º LSCRM, 79.1º LCIB, 49.1º LFCN y 96 PLPASC.

⁽²⁾ Así lo afirman los artículos 57.1º LC, 70.1º LCLR, 66 LCCV, 73.1º LCCyL, 79.1º LSCRM y 96 PLPASC.

⁽³⁾ Véanse los artículos 57.1º LC, 66 LCCV, 73.1º LCCyL, 79.1º LCIB, 70.1º LCLR, 79.1º LSCRM y 96 PLPASC.

ejercicio económico y del año natural. En efecto, tanto la ley estatal como las distintas leyes autonómicas incluyen un precepto, redactado con un tenor literal prácticamente idéntico, que permite enervar dicha coincidencia mediante una disposición estatutaria de signo contrario. En consecuencia, y según ordenan dichos cuerpos normativos, el ejercicio económico de la sociedad cooperativa coincidirá con el año natural “*si los estatutos no disponen lo contrario*” o “*salvo disposición contraria de los estatutos sociales*” o “*a menos que los estatutos sociales dispongan lo contrario*”⁽⁴⁾. Se trata, pues, de una disposición estatutaria que manifiesta un interés de primer orden para las sociedades cooperativas cuyo ramo de actividad presenta una cadencia temporal diferente al año natural, como sucede, por ejemplo, con las cooperativas agrarias dedicadas al sector olivarero. De ahí que, a nuestro juicio, resulte interesante la inclusión de dicha cláusula en el elenco de disposiciones que conforman el contenido mínimo de los Estatutos, lo que ha sido acogido por la letra k) del artículo 11 de la LCCM cuando ordena que “*(l)os estatutos sociales deberán regular, como mínimo, la fecha de cierre del ejercicio económico cuando no coincida con el año natural...*”.

3. Documentación preceptiva a realizar. Competencia.

Una vez que ha concluido el ejercicio económico, se abre un período de tiempo ciertamente amplio, donde se viene a desarrollar una intensa actividad de carácter administrativo y contable, y cuyo principal objetivo es reflejar no sólo el significado económico del ejercicio concreto sino también la situación patrimonial de la entidad. Se trata, en definitiva, de formular las cuentas anuales que, como es notorio, constituyen un conjunto de documentos que exponen, con carácter general, el estado económico de la cooperativa, el resultado (positivo o negativo) obtenido durante el ejercicio y la propuesta de distribución del mismo.

Pues bien, tal y como sucede en el ámbito de otras sociedades capitalistas, todas las Leyes de cooperativas existentes en Derecho español establecen –con distinta sistemática y redacción– la formulación de las cuentas anuales a cargo del órgano de administración, otorgando para ello un plazo determinado y exigiendo, además, y sin perjuicio de ciertas especialidades, su adecuación a la normativa general contable. Léase, en este sentido, el artículo 87.2º LSCA cuando establece que “*(e)l Consejo Rector deberá formular para cada ejercicio económico, en el plazo*

⁽⁴⁾ En este sentido se muestran los artículos 57.1º LC, 66 LCCV, 73.1º LCCyL, 70.1º LCLR, 87.1º LSCA, 79.1º LCIB, 56.1º LCAR, 71.1º LCG, 65.1º LCC-LM, 66.1º LCCM, 60.1º LSCEX, 63.1º LCCAT, 79.1º LSCRM, 49.1º LFCN y 96 PLPASC.

máximo de tres meses, contado desde el cierre de aquél, las cuentas anuales, que comprenderán: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria explicativa y la propuesta de distribución de los excedentes o de imputación de pérdidas, así como la relación de los resultados de operaciones con terceros y resultados extraordinarios, en su caso

La redacción de las cuentas anuales se ajustará a las disposiciones del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad, con las especialidades que se determinan en el artículo siguiente respecto de la cuenta de pérdidas y ganancias”⁽⁵⁾.

Sin embargo, aunque prácticamente todas las normas vienen a imponer al Consejo Rector la redacción anual de dicha documentación, consideramos oportuno concluir este apartado planteándonos si las cuentas anuales deben ser realizadas directamente por el órgano de administración social o, por el contrario, cabe la colaboración de terceras personas. Y es que la lectura detenida de otros preceptos así como su interpretación sistemática con las normas citadas anteriormente permiten matizar, en nuestra opinión, el rigor de la norma reproducida. Obsérvese que, cuando los estatutos sociales han establecido la existencia de una dirección dentro de la sociedad cooperativa, el párrafo tercero del artículo 64 LSCA le impone la presentación al Consejo Rector “...dentro del plazo de tres meses, a contar desde el día de cierre del ejercicio social, la memoria explicativa de la gestión de la sociedad, el balance y la cuenta de resultados...”, lo que significa correlativamente que el órgano de administración hará suya dicha documentación y únicamente redactará la propuesta de distribución de los resultados obtenidos en dicho ejercicio⁽⁶⁾.

⁽⁵⁾ En el mismo sentido se muestran, con carácter general, los artículos 61.1º y 2º LC, 66.1º y 71.2º LCG, 65.2º LCC-LM, 56.2º y 3º LCAR, 60.2º LCEX, 70.2º, 86.2º LCIB, 77.2º LCCyL, 66.2º LCCM, 71.1º LCLR, 83.2º LSCRM y 103.2º Proyecto LPASC. Sin embargo, aunque existe cierto paralelismo en la redacción de dichas normas, cabe destacar que, mientras el artículo 56.2º LCAR se refiere a la redacción de la cuentas de forma reflexiva, al preceptuar que “(a) *cierre de cada ejercicio económico, se formularán las cuentas...*”, los artículos 65.2º LCC-LM, 63.4º LCCV, 60.2º LCEX y 49.2º LFCN vienen a ampliar el plazo concedido para la formulación de las mismas, pasando de tres a cuatro meses.

⁽⁶⁾ En el mismo sentido se muestran los artículos 55.3º c) LCIB y 41º.3º LCAR. Por su parte, el artículo 39.3º b) LCEX viene a avalar también nuestra tesis, al afirmar que en ningún caso podrá atribuirse al Gerente la rendición de cuentas a la Asamblea, lo que significa, por lo demás, que sí se podrá encomendar la redacción de las mismas.

En sentido contrario deponen el artículo 48 LCCAT que no permite atribuir este cometido a la Dirección, pues la existencia de ésta se entiende “...sin perjuicio, en ningún caso, de las competencias y las facultades del consejo rector...”.

Pero además, de haberse acordado la delegación de facultades en el seno del Consejo, creemos que el órgano delegado podrá intervenir también en la redacción de las cuentas anuales. En efecto, aunque el artículo 87.2º LSCA parece atribuir en exclusiva esta competencia al Consejo Rector, lo cierto es que la interpretación sistemática del precepto con el párrafo segundo del artículo 61 del mismo cuerpo normativo permite obtener una solución de signo contrario, puesto que la única competencia de carácter exclusivo e indelegable atribuida al Consejo es la “(p)resentación a la Asamblea General de las cuentas del ejercicio, el informe sobre la gestión y la propuesta de distribución o asignación de los excedentes y de imputación de pérdidas” [art. 61.2º b) LSCA]⁽⁷⁾.

4. Normas sobre la determinación de resultados económicos en las sociedades cooperativas.

De la lectura de los abundantes textos legislativos con vigencia en el territorio español en materia de cooperativas llegamos a la conclusión de que una cooperativa puede generar a lo largo de su ejercicio económico cualquiera de los siguientes resultados:

1. Resultados propios de la actividad cooperativizada con los socios de la misma.
2. Resultados propios de la actividad cooperativizada con terceros no socios.
3. Resultados procedentes de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.
4. Resultados derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades.
5. Resultados procedentes de plusvalías consecuencia de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado.

La normativa estatal y casi la totalidad de las normativas autonómicas de cooperativas, con la excepción de la vasca ⁽⁸⁾, han optado por clasificar

⁽⁷⁾ Se trata de una conclusión que puede predicarse también no sólo de los artículos 46.5º LCPV, 44.2º LCC-LM y 41.2º LCG cuando aseveran que “(e)n ningún caso podrá ser objeto de delegación la rendición de cuentas y la presentación del balance a la Asamblea General...”, sino también de los artículos 44.2º c) LCCAT, 53.2º b) LCIB 40.2º c) LCAR y 48.2º c) LCCV que afirman la conservación por parte del Consejo Rector de la facultad de “(p)resentar a la asamblea general...” las cuentas anuales.

⁽⁸⁾ Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. (BOPV nº 135, 19-Jul-1993).

o agrupar estos distintos resultados. Así, la clasificación o agrupamiento más básico distingue dos tipos de resultados: “resultados cooperativos” y “resultados extracooperativos”. En los primeros estarían los procedentes de la actividad cooperativizada con los socios, y, como resultados extracooperativos todos los demás ⁽⁹⁾.

Otra clasificación más compleja distingue una tercera categoría: los “resultados extraordinarios”. Esta clasificación, además de considerar los resultados cooperativos como los procedentes de la actividad cooperativizada con los socios, reserva la expresión “resultados extracooperativos” a los obtenidos de la actividad cooperativizada con terceros no socios, y engloba como “resultados extraordinarios” el resto ⁽¹⁰⁾. Una variante de esta clasificación diferencia “resultados ordinarios cooperativos” (propios de la actividad cooperativizada con los socios), “resultados ordinarios extracooperativos” (propios de la actividad cooperativizada con terceros no socios) y “resultados extraordinarios” (resto de operaciones) ⁽¹¹⁾.

Como veremos posteriormente, la adopción de una clasificación u otra es fruto del tratamiento diferenciado que se le otorga a cada una de estos tipos de resultados.

En función del tipo de resultado que recoja, una clasificación doctrinal distingue tres tipos de cuentas anuales: la cuenta de explotación, la cuenta financiera y la cuenta de resultados extraordinarios ⁽¹²⁾. La primera recoge los resultados provenientes de operaciones cooperativizadas, que a su vez se dividirá en dos bloques: los resultados de operaciones realizadas con socios y los resultados de operaciones realizadas con terceros no socios. La

⁽⁹⁾ Es el caso de las legislaciones murciana, catalana, aragonesa, navarra y gallega. (Véanse los artículos 78.1 de la LCRMU, 64.1 de la LCCAT, 57.4 LCAR, 50.2 LFCN y 66.3 y 68.1.d. LCG.). Se puede aplicar también esta clasificación en la legislación extremeña, si bien no se llegan a emplear los términos “resultados cooperativos” y “resultados extracooperativos”, aunque distingue claramente y da tratamiento diferente a dos tipos de resultados equivalentes a dichas categorías.

⁽¹⁰⁾ Es el caso de la LC (arts. 57.3), LCC-MA (art. 66.1), LCLR (art. 71), LCIB (arts.79.3 y 80.2), LCCyL (arts. 73.3 y 74) y de la LSCA (art. 88.1), si bien, esta última, en lugar de resultados extracooperativos, utiliza la expresión “resultados de operaciones con terceros no socios”.

⁽¹¹⁾ Es el caso de las normativas valenciana y madrileña. (véanse los arts. 65.2, 67.2 y 68.4 LCCV y arts. 59.2 y 60.1 LCCM)

⁽¹²⁾ Vid. VICENT CHULIÁ, F., *Introducción al Derecho Mercantil*, 20ª Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 670.

cuenta financiera recoge ingresos y gastos derivados de inversiones y participaciones financieras en sociedades. Finalmente, la cuenta de resultados extraordinarios recoge las plusvalías procedentes de la enajenación de elementos del activo inmovilizado y los procedentes de actividades económicas y fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa ⁽¹³⁾.

Pero, independientemente de la clasificación que utilicemos, todas las normativas sobre cooperativas, a excepción –como ya dijimos– de la vasca, se han preocupado en diferenciar los denominados “resultados cooperativos” de todos los demás. Es por ello que algunas normativas han enumerado con detalle qué tipos de ingresos constituyen “resultados cooperativos” ⁽¹⁴⁾. Otras, en cambio, han preferido definir este tipo de resultados por oposición a los que no lo son, señalando unas excepciones en las que deben considerarse como “resultados cooperativos” ⁽¹⁵⁾.

En definitiva, ¿qué tipos de ingresos son los que integran los denominados “resultados cooperativos”? De un análisis pormenorizado de aquellas normativas que se han preocupado de su enumeración y de las otras que las han definido por oposición, así como de una lectura sosegada de la Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de las cooperativas ⁽¹⁶⁾, entre los ingresos considerados propios de la actividad cooperativizada con socios y que, por tanto, constituyen “resultados cooperativos”, podemos encontrar los siguientes:

1. Las actividades integradas en el objeto social ⁽¹⁷⁾, aunque procedan de entidades no cooperativas si éstas llevan a cabo actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la misma cooperativa ⁽¹⁸⁾.

⁽¹³⁾ *Vid.*, VÁZQUEZ CUETO, José Carlos, “Las sociedades con base mutualista”, en AAVV. (coord. JIMÉNEZ SÁNCHEZ), *Derecho Mercantil I*, 12ª edición, Ariel, Barcelona, 2008, pág. 521.

⁽¹⁴⁾ Véase la normativa murciana, catalana, andaluza, castellano-manchega, riojana, madrileña y valenciana.

⁽¹⁵⁾ Véase la normativa extremeña, navarra, balear, castellano y leonesa, aragonesa, gallega y la propia legislación estatal.

⁽¹⁶⁾ Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas (BOE nº 304, 30-Dic-1990).

⁽¹⁷⁾ Art. 78.2.a. LSCRM.

⁽¹⁸⁾ Inciso añadido por el art. 64.2.a. LCCAT.

2. Los obtenidos de la venta de productos y servicios de los socios y de la cooperativa ⁽¹⁹⁾, en el cumplimiento de su objeto social ⁽²⁰⁾.
3. Los obtenidos de la venta o suministro de productos y servicios a los socios ⁽²¹⁾.
4. Los que se derivan de la gestión de la tesorería de la sociedad cooperativa ⁽²²⁾.
5. En las cooperativas de crédito y cooperativas con sección de crédito, los intereses y otros rendimientos obtenidos en los mercados financieros o de sus socios ⁽²³⁾.
6. En el caso de las sociedades cooperativas de trabajo asociado, la actividad cooperativizada llevada a cabo por terceras personas no socias, dentro de los límites legales ⁽²⁴⁾.
7. Los obtenidos de inversiones en empresas cooperativas ⁽²⁵⁾ y de economía social o en empresas participadas mayoritariamente por las mismas o cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa ⁽²⁶⁾.

⁽¹⁹⁾ Art. 89.1.a. LSCA, 67.2.a. LCC-LM, 71.2.a. LCLR y 59.3.a. LCCM.

⁽²⁰⁾ Inciso añadido por la LCCV en su art. 67.1.a.

⁽²¹⁾ Art. 71.2.b. LCLR, 59.3.b. LCCM, 67.1.b. LCCV y 89.1.b. LSCA. Según este último, “se evaluarán con arreglo al precio efectivamente realizado”.

⁽²²⁾ Art. 78.2.b. LSCRM, 64.22.b. LCCAT, 67.2.d. LCC-LM, 59.3.d. LCCM y 67.1.d. LCCV. Estos tres últimos artículos dicen textualmente “(...) los (ingresos) que se produzcan como consecuencia de una prudente y eficaz gestión de la tesorería de la cooperativa, para la realización de la actividad cooperativizada”. El art. 71.2.g. LCLR introduce otros matices, al contemplar “(l)os ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada”, que copia literalmente el número 6 del art. 17 de la Ley 20/1990.

⁽²³⁾ Redacción literal del art. 59.3.c. LCCM y recogida con distintos matices por los arts. 78.2.c. LSCRM, 64.2.c. LCCAT, 89.1.c. LSCA, 67.2.c. LCC-LM y 67.1.f. LCCV.

⁽²⁴⁾ Es el caso de las normativas murciana y catalana (ver arts. 78.2.d. LSCRM y 64.2.d.). No así en otras legislaciones autonómicas, donde sólo son resultados cooperativos los derivados de la actividad cooperativizada desarrollada por socios. Ejemplo de ello es la normativa andaluza (ver art. 88.2. LSCA).

⁽²⁵⁾ Art. 89.1.d. LSCA. También se recoge en el art. 17 de la Ley 20/1990 con el tenor literal siguiente: “Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.”

⁽²⁶⁾ Arts. 67.2.d. LCC-LM y 59.3.d. LCCM. En igual sentido, aunque con otra redacción, los arts. 78.2.e. LSCRM y 67.1.d. LCCV. La existencia de este tipo de

8. Los que se derivan de la regularización de balances ⁽²⁷⁾.
9. Las plusvalías obtenidas por la enajenación de elementos del inmovilizado material, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos con idéntico destino ⁽²⁸⁾.
10. Las subvenciones corrientes y las de capital imputables al ejercicio económico ⁽²⁹⁾.
11. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios ⁽³⁰⁾.
12. Los obtenidos de las operaciones realizadas en cumplimiento de acuerdos de intercooperación con otras cooperativas ⁽³¹⁾.

De estos ingresos, una vez deducidos los gastos correspondientes, y siempre que los primeros sobrepasen a los segundos, se obtienen, los denominados “resultados cooperativos positivos”, comúnmente llamados “excedentes”. Se denominan así porque el mero hecho de realizar la actividad cooperativizada supone para el socio un beneficio, con independencia de que existan o no resultados positivos. De existir, éstos

actividades preparatorias, complementarias o subordinadas se contempla en los 61.2. LSCEX y 57.4. LCAR como excepción al deber de contabilización separada de las inversiones o participaciones en sociedades no cooperativas. Los arts 73.4.a. LCCyL, 79.3.a. LCIB, 50.2.a. LFCN y 57.3.a. LC considera estas inversiones a todos los efectos como resultados cooperativos.

⁽²⁷⁾ Ver arts. 64.2.e. LCCAT y 78.2.f. LSCRM.

⁽²⁸⁾ Redacción tomada del art. 71.2.d. LCLR. El art. 67.1.h. LCCV añade como requisitos que los elementos enajenados se destinen al cumplimiento del fin social y la reinversión se produzca dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en el patrimonio de la cooperativa hasta que finalice su período de amortización. Los arts. 78.2.g. LSCRM y 64.2.f. LCCAT, manteniendo estos mismos requisitos, admiten también la reinversión de elementos del inmovilizado inmaterial. En cuanto al requisito de la permanencia en el patrimonio hasta completar su amortización, algunas normativas admiten como excepción su pérdida justificada (arts. 79.3.b. LCIB, 50.2.b. LFCN, 73.4.b. LCCyL y 57.3.b. LC) e, incluso también su nueva reinversión (art. 97.3.b. PLPASC).

⁽²⁹⁾ Se recoge literalmente en los arts. 89.1.e. LSCA, 67.2.e. LCC-LM, 59.3.e. LCCM y 67.1.e. LCCV. El art. 71.2.e. de la LCLR establece como resultados cooperativos “(l)as subvenciones corrientes y las de capital imputables en la forma prevista en la normativa contable”. También se recoge en el art. 17 de la Ley 20/1990.

⁽³⁰⁾ Art. 89.1.f. de la LSCA, 67.2.f. de la LCC-LM, 71.2.f. LCLR, 59.3.f. LCCM, 67.1.g. LCCV y 17 Ley 20/1990.

⁽³¹⁾ Art. 67.1.c de la LCVA. Este mismo tipo de ingresos se contempla en el art. 67.2.b. LCC-LM.

“excederán” del beneficio que ofrece por sí misma la realización de la actividad cooperativizada ⁽³²⁾.

En contraposición a éstos, los resultados positivos obtenidos por el resto de operaciones, actividades e inversiones, denominadas “extracooperativas o extraordinarias”, no reciben el nombre de excedentes, y se considerarán propiamente “beneficios”, pues son consecuencia del ejercicio económico realizado por la cooperativa como mera sociedad mercantil ⁽³³⁾.

5. Contabilización de resultados.

La distinción conceptual de los diferentes tipos de resultados que se pueden obtener por parte de una cooperativa y el variado tratamiento que se le otorga a cada uno de ellos plantea una cuestión con cuyo análisis queremos finalizar estas reflexiones. La cuestión no es otra que el diferente modo de reflejar estos resultados en la contabilidad de la cooperativa, según se aplique una legislación u otra.

Muchas legislaciones obligan expresamente y sin excepción a realizar la contabilización separada o diferenciada de resultados. Tal es el caso de las legislaciones extremeña, navarra, balear, andaluza, castellano-manchega, riojana y gallega ⁽³⁴⁾.

En otras legislaciones, como en la catalana, aunque no se manifieste expresamente la obligatoriedad de su separación, puede deducirse claramente ésta. En primer lugar, porque define pormenorizadamente cada tipo de resultado. En segundo lugar, y con carácter principal, porque les otorga a cada uno de ellos un destino claramente diferenciado. Operación esta última que no es posible materializar sin efectuar previamente una contabilización separada de resultados ⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Ver DE LA VEGA GARCÍA, Fernando L., “Cuentas anuales y auditoría”, en ALONSO ESPINOSA, Francisco J. (Coordinador), *La Sociedad Cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, Comares, Granada, 2001, pág. 262.

⁽³³⁾ Véase MORILLAS, M.J. *Las Sociedades Cooperativas*, Iustel, 1ª Ed. 2008, Madrid, pág. 76.

⁽³⁴⁾ Ver arts. 61.2 LSCEX, 50.2 LFCN, 79.3 LCIB, 88.1 LSCA, 66.1 LCC-LM, 71.4 LCLR y 66.3 LCG. Extremadura ha elaborado una ley especial en la que permite que determinadas cooperativas no estén obligadas a separar sus cuentas (ver art. 11 de la Ley 8/2006, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Especiales de Extremadura, publicada en BOE nº 24, 27-Ene-2007 y DOE nº 153, 30-Dic-2006.)

⁽³⁵⁾ Ver arts. 64 y siguientes de la LCCAT.

Por último, el resto de normativas permite que las cooperativas sometidas a su ámbito de actuación opten en sus estatutos por la contabilización no separada de resultados. Dentro de este grupo, podemos diferenciar las que admiten totalmente la contabilización conjunta de resultados y las que sólo permiten parcialmente dicha conjunción. Al primer grupo pertenece la legislación murciana, la aragonesa y la castellano y leonesa ⁽³⁶⁾. Al segundo, las legislaciones valenciana, madrileña y la propia legislación estatal ⁽³⁷⁾. Según estas últimas, sólo se permite la contabilización conjunta de los resultados “cooperativos” y “extracooperativos”, pero no así de los resultados “extraordinarios”, que necesariamente deberán figurar por separado y destinarse en la proporción que cada legislación determine a los fondos correspondientes.

La principal consecuencia de la admisión de la contabilidad conjunta por parte de estas legislaciones es la pérdida de los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas ⁽³⁸⁾. Además, las diferentes normativas pueden exigir, como contrapartida a la contabilización conjunta, un incremento de los porcentajes de los resultados que han de destinarse obligatoriamente a los fondos irrepertibles propios de las cooperativas ⁽³⁹⁾.

Un caso especial es el del País Vasco, cuya normativa no prevé la contabilización separada ni las consecuencias tributarias desfavorables establecidas en otras leyes ⁽⁴⁰⁾.

6. Abreviaturas.

- LC: Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE nº 170, 17-Jul-1999).
- LSCA: Ley 2/1999, de 31 de marzo de Sociedades Cooperativas Andaluzas (BOE nº 107, 5-May-1999) (BOJA nº 46, 20-Abr-1999).

⁽³⁶⁾ Ver arts. 79.4 LSCRM, 57.4 LCAR y 73.3 LCCyL. El PLPASC en su art. 97.2 admite también la contabilización conjunta de todos los resultados.

⁽³⁷⁾ Ver arts. 65.3 LCCV, 59.5 LCCM y 57.4 LC.

⁽³⁸⁾ La LC contempla expresamente en su D.A. 6ª que la falta de contabilización separada será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

⁽³⁹⁾ Es el caso de las normativas aragonesa (art. 57.4 *in fine* LCAR) y valenciana. Esta última obliga a destinar la totalidad del excedente neto contabilizado de forma conjunta a patrimonio irrepertible. (Ver art. 65.3 LCCV). El Proyecto de Ley de Cooperativas del Principado de Asturias, en su art. 98.1.b), también contempla el distinto porcentaje a destinar en un caso u otro.

⁽⁴⁰⁾ Ver AA.VV, PAZ, N (Dir.), *Glosa a la Ley de Cooperativas de Euskadi*, Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 1999, pág. 255.

- LSCEX: Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura (BOE nº 128, 29-May-1998) (DOE nº 49, 2-May-1998).
- LCC-LM: Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha (BOE nº 301, 17-Dic-2002) (DOCM nº 146, 25-Nov-2002).
- LCG: Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia (BOE nº 72, 25-Mar-1999) (DOG nº 251, 30-Dic-1998).
- LCLR: Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja (BOE nº 172, 19-Jul-2001) (BOLR nº 82, 10-Jul-2001).
- LCAR: Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón (BOE nº 23, 27-Ene-1999) (BOA nº 151, 31-Dic-1998).
- LCCM: Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (BOE nº 131, 2-Jun-1999) (BOCM nº 87, 14-Abr-1999).
- LCCAT: Ley 18/2002, de 5 de julio, de cooperativas de Cataluña (BOE nº 179, 27-Jul-2002) (DOGC nº 3679, 17-Jul-2002).
- LCIB: Ley 11/2003, de 20 de marzo, de cooperativas de las Illes Balears (BOE nº 91, 16-Abr-2003) (BOIB nº 42, 29-Mar-2003).
- LCCV: Ley 8/2003, de 24 de marzo, de cooperativas de la Comunidad Valenciana (BOE nº 87, 11-Abr-2003) (DOGV nº 4468, 27-Mar-2003).
- LCCyL: Ley 4/2002, de 11 de abril, de cooperativas de Castilla y León (BOE nº 116, 15-May-2002) (BOCyL nº 79, 26-Abr-2002).
- LFCN: Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra (BOE nº 4, 4-Ene-2007) (BON nº 149, 13-Dic-2006).
- LSCRM: Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia (BOE nº 111, 9-May-2007) (BORM nº 282, 7-Dic-2006).
- LSCPV: Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. (BOPV nº 135, 19-Jul-1993).
- PLPASC: Proyecto de Ley del Principado de Asturias de Sociedades Cooperativas. (Admitido a trámite por la Mesa de la Cámara en sesión de 13 de enero de 2009).

7. Bibliografía.

- AA.VV., PAZ, Narciso (Director), Glosa a la Ley de Cooperativas de Euskadi, Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 1999.
- AA.VV., MOYANO FUENTES (Coord.), *La Sociedad cooperativa: un análisis de sus características societarias y empresariales*, Jaén, 2001.
- AA.VV., PRIETO JUÁREZ (Coord.), *Sociedades cooperativas: régimen jurídico y gestión económica*, Madrid, 1999.
- DE LA VEGA GARCÍA, Fernando L., “Cuentas anuales y auditoría”, en ALONSO ESPINOSA, Francisco J. (Coordinador), *La Sociedad Cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, Comares, Granada, 2001.
- ITURRIOZ DEL CAMPO, Javier, “El resultado de las sociedades cooperativas y su distribución en la nueva ley de cooperativas 27/1999”, *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 69, 1999.
- MONTERO GARCÍA, *Aspectos económicos de las cooperativas agrarias (manual práctico)*, Madrid, 1988.
- MORILLAS JARILLO, María José, *Las sociedades cooperativas*, 1ª Edición, Iustel, Madrid, 2008.
- MORILLAS JARILLO/FELIÚ REY, *Curso de cooperativas*, Madrid, 2ª edic., 2002.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel, “La determinación y la distribución de los resultados del ejercicio económico en la Sociedad Cooperativa: propuestas de armonización legislativa”, *Revista de Derecho de Sociedades*, 2005.
- SÁNCHEZ CALERO, Fernando y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, Juan, *Instituciones de Derecho Mercantil*, Volumen I, 30ª Edición, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007.
- VÁZQUEZ CUETO, José Carlos, “Las sociedades con base mutualista”, en JIMÉNEZ SÁNCHEZ, Guillermo J. (Coord.), *Derecho Mercantil I*, 12ª edición, Ariel, Barcelona, 2008.
- VERGEZ, Mercedes, “Las sociedades de base mutualista”, en MENÉNDEZ, Aurelio, *Lecciones de Derecho Mercantil*, Sexta Edición, Thomson-Civitas, 2008.
- VICENT CHULIÁ, Francisco, *Introducción al Derecho Mercantil*, 20ª Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007.



Cooperativismo e Enonomia Social, nº 32 (2009-2010), pp. 115-140

OS NOVOS DESAFIOS DA CONTABILIDADE PARA ORGANIZAÇÕES DA ECONOMIA SOCIAL QUE APLICAM O SNC – AS COOPERATIVAS

Ana Maria GOMES RODRIGUES

Professora Auxiliar da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Resumo:

Atentas as características distintivas das cooperativas, enquanto intervenientes activos da economia social, discute-se a (des)adequação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010, no seguimento das orientações contabilísticas actualmente dominantes e acolhidas no seio da UE.

Discute-se, neste contexto, a necessidade de se elaborarem normas contabilísticas específicas para enquadrar adequadamente estas entidades, em razão da sua particular natureza societária e da distinta identidade que as caracteriza, comparativamente com as entidades para as quais o SNC está particularmente direccionado.

Abstract:

In the view of the typical traits of cooperatives, as active intervenients in social economy, it is discussed the (un)suitability of the Portuguese Financial Reporting Standards, which took effect on the first of January 2010, following accounting guidelines currently dominant and accepted within the EU. It is debated, in this context, the need of specific financial reporting standards in order to frame properly into these organisms because of the special nature and distinctive corporate identity that characterizes them, compared to the organisms to which the Portuguese Financial Reporting Standards are particularly targeted.

Palavras-chave:

Cooperativas; SNC; Informação financeira

Key words:

Cooperatives; Portuguese Financial Reporting Standards (SNC); Financial Information

1. Introdução

*Se a mudança é mesmo uma constante da vida...
Há realidades que merecem mudanças...
E mudanças sérias...*

Atentas as características distintivas das cooperativas, enquanto intervenientes activos da economia social, discute-se a (des)adequação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010, no seguimento das orientações contabilísticas actualmente dominantes e acolhidas no seio da UE.

Para aquele propósito, analisam-se, em primeiro lugar, algumas das características distintivas das cooperativas, nomeadamente, no que respeita à sua natureza, constituição e algumas das suas particularidades nos objectivos que perseguem.

Em segundo lugar, pretende-se discutir a adequação do novo sistema de normalização contabilística em Portugal — o SNC — à contabilidade das entidades da economia social, com particular realce para as cooperativas, sendo certo que a mesma não se revela fácil. Com efeito, o SNC, tal como anteriormente o POC, tem uma clara orientação mercantil ao estar estruturado, essencialmente, para as sociedades de capitais, não contemplando figuras, nem operações, próprias das cooperativas, associações e mutualidades. Neste contexto, e ainda que de modo sumário, analisam-se as actuais tendências contabilísticas nacionais que, seguindo as pegadas internacionais, acabaram por culminar com a aprovação do SNC, em Julho de 2009. No que toca ao SNC centramo-nos, essencialmente, na sua EC, DF e nas NCRF cuja aplicabilidade se revela mais problemática no contexto das cooperativas.

Discute-se, por último, a necessidade de se elaborarem normas contabilísticas específicas para enquadrar adequadamente estas entidades,

em razão da sua natureza especial enquanto sujeito societário e da distinta identidade que as caracteriza face às entidades para as quais o SNC está particularmente orientado.

2. Economia social e suas entidades

A Economia Social consiste num modelo de desenvolvimento que alia a iniciativa privada ao papel do Estado. Constituída, essencialmente, por cooperativas, sociedades mútuas, associações e fundações, institui e presta serviços de assistência e de proximidade, contribuindo para o desenvolvimento local e a coesão social.

Segundo dados da UE, a Economia Social representa 10% do conjunto das empresas europeias.

De entre os sujeitos operantes da Economia Social, atende-se por excelência às cooperativas¹, que são entendidas como associações permanentemente abertas à entrada de novos associados, que contribuem com bens ou serviços para a realização de uma actividade económica mutualista. A sua finalidade reside em satisfazer o interesse dos associados, obtendo determinados bens a preços inferiores aos do mercado ou vendendo os seus produtos sem intermediários.

As cooperativas são, segundo o n.º 1 do art. 2.º do Código Cooperativo (doravante, CCoop), pessoas colectivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreaajuda dos seus membros e em obediência aos princípios cooperativos, visam, **sem fins lucrativos**, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles.

Dirigem-se, portanto, à satisfação de necessidades económicas ou sociais comuns, promovendo o avanço económico dos seus membros por intermédio de uma unidade operacional de negócios conjunta, em obediência ao princípio da auto-ajuda, lógica diversa do fim de uma qualquer sociedade, conforme dispõe o art. 980º do CCiv².

¹ - Também as associações são entendidas como pessoas colectivas cuja constituição e funcionamento estão regulados pelo Código Civil e legislação conexas, surgindo da **necessidade de realizar algo em comum** por parte dos seus membros.

² - Segundo o art. 980.º do CCiv o contrato de sociedade é «aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade».

Não obstante, as cooperativas podem exercer a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, com a certeza porém de que o objectivo final decorrente do exercício dessa actividade não é a repartição dos lucros da entidade. O objectivo é bem mais amplo, é a procura da satisfação das necessidades dos seus cooperantes em obediência a um conjunto de princípios que enformam a sua constituição e funcionamento, integrando a identidade cooperativa. São eles: adesão voluntária e livre; gestão democrática pelos membros; participação económica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação; e, por último, interesse da comunidade.

As cooperativas, na prossecução dos seus objectivos, devem realizar operações, preferencialmente com os seus associados, não obstante poderem também operar com terceiros, sem prejuízo de eventuais limites fixados pelas leis próprias de cada ramo (art. 2.º do CCoop). Em última análise, deve atender-se ao interesse da comunidade, pois as cooperativas devem trabalhar para o desenvolvimento sustentável das comunidades onde se integram, ainda que na essência o seu objectivo principal seja a satisfação das necessidades dos seus membros, num processo contínuo de entreaajuda.

No § 1 da «IFRIC 2 – Acções dos membros em entidades cooperativas e instituições semelhantes»³ entende-se que «as entidades cooperativas e outras entidades semelhantes são constituídas por grupos de pessoas para satisfazer necessidades económicas ou sociais comuns. As leis nacionais normalmente definem uma cooperativa como uma sociedade que se esforça por promover o avanço económico dos seus membros por intermédio de uma unidade operacional de negócios conjunta, em obediência ao princípio da autonomia e independência na sua vertente de entreaajuda. Os interesses dos membros numa cooperativa são muitas vezes caracterizados como acções dos membros, unidades ou algo semelhante, e são referidos adiante como ‘acções dos membros’».

3. O SNC e as Cooperativas

3.1. Origem do SNC

As questões contabilísticas revelam-se de particular importância num contexto em que a actividade comercial nos diferentes países tem sofrido um

³ - IFRIC 2 – Acções dos membros em entidades cooperativas e instrumentos semelhantes, do IASB.

intenso desenvolvimento desde há já algumas centenas de anos. Foi, no entanto, ao longo do século XX, particularmente a partir dos anos sessenta, que se verificou um considerável aumento nesse tráfego comercial. Entre os elementos dinamizadores dos intercâmbios internacionais podemos destacar, para além de outros, a necessidade das empresas acederem a novos mercados, com o objectivo de ampliar a sua carteira de clientes num mercado cada vez mais global, a procura de recursos financeiros para empreender novos investimentos, o desenvolvimento das empresas multinacionais e a crescente interdependência económica e política entre as diferentes zonas do globo.

A elaboração e divulgação da informação contabilística das empresas tiveram de ser repensadas neste novo e difícil contexto, pois se a divulgação dessa informação já coloca dificuldades dentro de um mesmo país, particularmente no que diz respeito à sua comparabilidade, mais difícil, e frequentemente pouco significativa, se viria a revelar a comparação da informação contabilística no contexto internacional. Facto que levantou sérios problemas, e barreiras muito significativas, na prestação de contas nesta envolvente cada vez mais global. Neste contexto, fará sentido citar uma afirmação do *The Financial Times* (1997), que fez furor nos mercados financeiros: «[a] contabilidade é em teoria a linguagem dos negócios, mas existem na prática uma imensidão de dialectos. O resultado é que as demonstrações financeiras elaboradas num país são frequentemente ininteligíveis para os investidores de outros países. (...)»⁴.

Por tudo isto e muito mais, ao longo deste último meio século vários e profundos esforços têm vindo a ser encetados por diferentes organismos de regulação contabilística, de vocação mais regional ou mais internacional, no sentido de ultrapassar as peias que a internacionalização e a globalização das economias, em particular dos mercados financeiros, têm colocado à prestação de contas e que conferem uma grande urgência à necessidade de comparabilidade das DF a nível internacional e, conseqüentemente, à emergência de harmonização das normas de contabilidade. Iniciou-se, neste começo de século, um processo negocial de harmonização contabilística a nível mundial, que está ainda longe do seu fim, mas que acabou por ter reflexos importantíssimos, com a aceitação pelos EUA em concordância com a UE, de que as sociedades europeias cotadas nos mercados de capitais americanos pudessem elaborar e divulgar as suas contas com base num único conjunto de normas contabilísticas: as IAS/IFRS do IASB, deixando

⁴ - Citado por RODRIGUES (2010: 109 e ss.).

de ser exigível a transposição para as normas contabilísticas americanas, as SFAS do FASB, no caso das sociedades europeias pretenderem ver as suas acções cotadas nesses mercados⁵.

As actuais tendências contabilísticas centram-se em modelos contabilísticos supranacionais, com a adopção das NIRF/NIC do IASB, ainda que hoje essa aplicação seja restrita às empresas com acções cotadas que elaboram informação financeira consolidada, no âmbito da estratégia que a Comissão Europeia estabeleceu, visando alcançar esses objectivos, e que se concretizou com a publicação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

Esta ideia de necessidade de harmonização acabou por se impor em quase todo o mundo, tendo em Portugal o seu ponto mais forte com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística, que constitui uma adaptação das NIRF/NIC adoptadas pela UE. Este visa promover níveis crescentes de **transparência** e de **comparabilidade**, que são **condições necessárias** à criação de um mercado de capitais integrado, que funcione de modo eficaz, harmonioso e eficiente, fomentando a dinâmica e a confiança nos negócios.

A realidade *sub judice* é estranha a estas máximas, pois as cooperativas dificilmente se integrarão nesta perspectiva abrangente, não se coadunando com os objectivos subjacentes ao SNC.

Os princípios cooperativos têm um forte conteúdo económico e social, que conduzem a algumas particularidades na sua estrutura financeira e na geração e partilha dos seus excedentes.

A aplicação do SNC na contabilidade das cooperativas, embora obrigatória e necessária, não é contudo fácil. Estas normas têm uma clara orientação mercantil e estão especialmente pensadas para as sociedades de capitais, não contemplando factos, nem operações, próprias das cooperativas. Torna-se difícil conciliar o rigor contabilístico, resultante do respeito pelos pressupostos, características qualitativas e seus requisitos, com a identidade cooperativa reconhecida na sua lei geral, bem como das distintas leis complementares das cooperativas, que criam especificidades contabilísticas para estas entidades, que em nada facilitam a comparabilidade da informação financeira. Este facto leva-nos a questionar a necessidade de se estabelecer uma norma contabilística comum que regule a preparação e divulgação da informação contabilística das cooperativas, e das outras entidades sem fins lucrativos.

⁵ - RODRIGUES, Ob. Cit..

3.2. *Arquitectura e âmbito de aplicação do SNC*

O SNC é composto pelos seguintes instrumentos contabilísticos: estrutura conceptual (EC); bases para a apresentação das demonstrações financeiras (BADF); modelos de demonstrações financeiras (MDF); código de contas (CC); normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF); norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE) e, por fim, normas interpretativas (NI).

O SNC é de aplicação obrigatória, segundo o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, às seguintes entidades⁶: sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo CSC; empresas individuais reguladas pelo CSC; Estabelecimentos Individuais de Responsabilidade Limitada (EIRL); Empresas Públicas; **COOPERATIVAS**; Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) e Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE) e outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC ou venham a estar sujeitas ao SNC.

O SNC não se aplica, todavia, às entidades que aplicam o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março⁷. Também não se aplica às entidades que aplicam o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS). O POCISSSS foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro, e constitui um plano sectorial do Plano Oficial de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro. O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC, também não revogou o Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro, pelo que as entidades a quem se aplicava o POCISSSS devem continuar a aplicá-lo⁸.

3.3. *Estrutura Conceptual (EC) do SNC*

As diferenças nos fins perseguidos pelas sociedades e cooperativas opõem-se à subsistência de um modelo contabilístico particularmente

⁶ - À semelhança do POC, também o SNC não é de aplicação geral, já que para as empresas do sector financeiro, segurador e bancário foram criados planos de contabilidade específicos.

⁷ - O PCIPSS não foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística segundo orientações expressas da CNC. Posição oficial da CNC, em resposta constante das FAQ publicadas no respectivo *site* em 3 de Fevereiro de 2010.

⁸ - Posição oficial da CNC, em resposta constante das FAQ publicadas no respectivo *site*, em 3 de Fevereiro de 2010.

vocacionado para as sociedades mercantis. As cooperativas não são sociedades e, mesmo que o fossem, não constariam da estatuição do art. 980.º do CCiv. Importa, por isso, avaliar se a Estrutura Conceptual do SNC comporta, em si, flexibilidade suficiente para acolher esta entidade *sui generis*.

Vejam as temáticas tratadas genericamente na Estrutura Conceptual, de modo a avaliar a sua capacidade para acolher as especificidades das entidades da economia social. Assim, a EC contempla: os objectivos das demonstrações financeiras; as características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras; a definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e, por último, os conceitos de capital e de manutenção de capital.

Desta breve análise, apenas os conceitos de capital e de manutenção de capital podem afigurar-se estranhos às entidades cooperativas, atentos alguns dos princípios enformadores da identidade cooperativa, nomeadamente os princípios da adesão voluntária e livre, o princípio da participação económica dos membros, o princípio da autonomia e independência e o princípio da educação, formação e informação. Estes, e outros princípios dificultam o entendimento, quer do conceito de capital subjacente à EC (§§ 102 a 108), quer do objectivo da manutenção do capital.

3.3.1. Objectivos da elaboração e divulgação da informação financeira

O objectivo das demonstrações financeiras (§ 12 da EC) é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade, que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

As DF são preparadas com o propósito de proporcionar **informação que seja útil na tomada de decisões económicas**, devendo responder às necessidades que são comuns à maioria dos utentes. Que decisões económicas privilegia o SNC?

No § 1 da EC toma-se como referência as seguintes decisões: decidir quando comprar, deter ou vender um investimento em capital próprio; avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão; avaliar a capacidade de a entidade pagar e proporcionar outros benefícios aos seus empregados; avaliar a segurança das quantias emprestadas à entidade; determinar as políticas fiscais; determinar os lucros e dividendos

distribuíveis; preparar e usar as estatísticas sobre o rendimento nacional; ou regular as actividades das entidades.

O objectivo principal a atingir com a elaboração da informação financeira é o de permitir, com clareza e objectividade, a cada grupo de utentes, a avaliação da situação económica e financeira da entidade, bem como fazer inferências sobre as suas tendências futuras. Facilmente se percebe que algumas das decisões, que se pretendem apoiar nas DF elaboradas com base no SNC são estranhas às cooperativas, pois estas assumem-se como organizações autónomas de entreajuda, que privilegiam a criação de valor para cada um dos seus membros em particular, e do seu conjunto em geral.

No sistema cooperativo, as entidades reguladoras precisam atender às especiais necessidades deste subsistema, privilegiando necessariamente as transacções desenvolvidas com os seus associados ou cooperadores, que são os grandes beneficiários da sua actividade, contrariamente ao que acontece numa entidade com fins lucrativos em que importam essencialmente as transacções desenvolvidas com terceiros.

Segundo o § 17 da EC, a informação prestada deve ser a necessária e suficiente para avaliar: o desempenho de uma entidade, em particular, a sua **lucratividade**, a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro; a variabilidade do desempenho da entidade, pois esta revela-se útil na **predição da capacidade da entidade gerar fluxos de caixa** a partir dos seus recursos básicos existentes e a formação de juízos de valor acerca da eficácia com que a entidade pode empregar recursos adicionais.

Uma vez mais, o escopo do SNC afasta-se das reais necessidades de informação das cooperativas e seus utilizadores. Porquanto, as cooperativas dirigem-se à satisfação das necessidades económicas ou sociais comuns, visando promover o avanço económico dos seus membros por intermédio de uma unidade operacional de negócios conjunta em obediência ao princípio da auto-ajuda. Ou seja, seguindo uma lógica diversa da de uma qualquer sociedade. Assim, os requisitos necessários para a prestação de informação de entidades com fins lucrativos são necessariamente diversos dos requisitos necessários à prestação de informação de entidades que visam satisfazer necessidades de um grupo restrito de intervenientes — os cooperadores.

3.3.2. Os utentes das Demonstrações Financeiras

As informações divulgadas nas DF devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Mas quem são esses utentes?

Seguindo a hierarquia que vem definida no § 9 da EC, são eles: investidores; empregados; mutuantes; fornecedores e outros credores comerciais; clientes; Governo e seus departamentos e, por último, o público.

Atendendo ao objectivo principal da informação publicada pelas entidades da Economia Social, importa saber se, de entre os vários utilizadores e/ou potenciais utentes dessa informação, deve algum deles ser considerado em posição preferencial face aos demais? A pergunta não é inócua. No SNC, o utente privilegiado é, claramente, o investidor. Este interveniente assume particular relevância nas entidades societárias, pois como vimos anteriormente, o objectivo da actividade económica desenvolvida por uma sociedade é gerar lucros para serem repartidos pelos seus sócios (art. 980.º do CCiv).

Numa cooperativa a lógica é necessariamente diversa, pois a repartição dos excedentes da actividade desenvolvida é repartida proporcionalmente às operações realizadas por cada membro. É uma lógica de partilha em função do que cada um contribuiu para o volume de negócios realizado, e não do que globalmente se obteve como resíduo de toda a actividade — o lucro⁹. Os excedentes são destinados a um, ou mais, dos objectivos seguintes: desenvolvimento das cooperativas, eventualmente através da criação de reservas, das quais, pelo menos uma parte, será indivisível; benefício aos membros na proporção das suas transacções com a cooperativa; e, apoio a outras actividades aprovadas pelos membros (art. 3.º do CCoop).

Pode-se, também neste particular, concluir que a EC do SNC não responde às particulares necessidades dos utentes da informação financeira das cooperativas, os cooperantes, porquanto as decisões que tomam são bem diversas das que são tomadas pelos utilizadores preferenciais da informação preparada com base no SNC, os investidores.

Em suma, a informação preparada com base em pressupostos muito condicionados pela lógica da lucratividade, e da distribuição dos resultados aos investidores, é fortemente desadequada no contexto do sector cooperativo.

⁹ - Os cooperadores, habitualmente, recebem, se for caso disso, uma remuneração limitada pelo capital subscrito como condição para serem membros.

3.3.3. Critérios de mensuração previstos no SNC

O actual paradigma contabilístico, pressionado pelas necessidades de informação dos investidores e pelas exigências dos mercados de capitais, tende para modelos de mensuração/valorização dos elementos do balanço (activos, passivos e capital próprio) baseados em valores actuais, procurando aproximar os valores escriturados nas DF dos seus valores de mercado (veja-se a aplicação do modelo do justo valor; o modelo de revalorização; as imparidades; o conceito de valor presente; etc., ...).

De outro modo seria, se o paradigma contabilístico assentasse numa lógica de protecção dos credores da sociedade, em que o modelo do custo histórico dominaria. É claramente este o modelo subjacente ao sector da economia social, não vertido, como vimos, no SNC. Em consequência, características como a objectividade e a fiabilidade, que determinam fortemente a utilidade da informação dos utilizadores das cooperativas, são menosprezadas em favor da subjectividade e relevância da informação, resultado da procura constante de modelos que permitam espelhar no Balanço o valor de mercado das entidades.

3.4. Demonstrações Financeiras (DF) – Algumas curiosidades

Os princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) constantes do POC foram no SNC espartilhados entre: pressupostos; características qualitativas da informação financeira; requisitos subjacentes a essas características e, os constrangimentos à informação relevante e fiável (§§ 43 a 45 da EC).

Os PCGA são, todavia, os pilares essenciais para que a informação divulgada possa cumprir o seu propósito último — permitir que os utentes tomem as suas decisões com o menor risco possível, num contexto típico de incerteza, como é aquele em que hoje vivemos. Uma análise mais cuidada destes pilares da EC do SNC denuncia que, uma vez mais, a procura de informação para expressar a situação financeira, as suas alterações e o desempenho da entidade, é condicionada pela maximização do resultado com vista a satisfazer os investidores actuais, e potenciais, da entidade. Nas cooperativas, a situação financeira e o desempenho podem não ser traduzíveis em meros valores financeiros, sendo bem mais latos, implicando, por isso, a análise de indicadores de natureza qualitativa, pois os princípios subjacentes à identidade cooperativa obrigam a uma análise com base em outros referenciais. Veja-se, a título de exemplo, as preocupações com a educação, formação e informação dos membros das

cooperativas, que se opõem a uma lógica de rendibilidade de curto prazo, que subjaz ao actual modelo contabilístico.

Os modelos das demonstrações financeiras, constantes no SNC, privilegiam a satisfação das necessidades de informação económico-financeira dos investidores e dos credores. O SNC prevê uma variedade de DF: Balanço (B), Demonstração dos Resultados (DR) por naturezas e por funções, Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração das Alterações no Capital Próprio (DACP) e Anexo. Atentemo-nos, contudo, apenas às duas demonstrações mais clássicas: B e DR.

O Balanço apresenta a posição financeira num determinado momento, enquanto a Demonstração dos Resultados revela o desempenho num determinado período. Importa perceber se essas duas demonstrações financeiras, elaboradas segundo os preceitos do SNC, proporcionam informações adequadas aos utilizadores das cooperativas, ou, no caso da sua insuficiência, se esta pode ser ultrapassada através de divulgações adicionais. Isto quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas NCRF possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes, e tal incapacidade possa ser preenchida apenas pelas informações divulgadas no Anexo.

3.4.1. O Balanço

O Balanço apresenta a posição financeira de uma entidade em determinada data, divulgando, devidamente agrupados e classificados, os Activos e Passivos (composição do património) e o Capital Próprio (valor do património). A classificação primária dos activos e passivos distingue-os entre activos correntes e não correntes e passivos correntes e não correntes.

A análise do Balanço permite tirar conclusões sobre a estrutura financeira da entidade. Conjugando as anteriores considerações acerca dos critérios de mensuração previstos no SNC com a análise do modelo de balanço do SNC, podemos reiterar as preocupações na divulgação de informação para a tomada de decisão de investimento. Com efeito, os valores dos elementos patrimoniais apresentados no balanço são reflexo dos critérios de mensuração utilizados na sua preparação, estando destacadas no balanço determinadas rubricas que dificilmente interessam a outros utilizadores que não os investidores e, por sua vez, agregadas outras que seguramente os utilizadores das cooperativas gostariam de ver desagregadas, como é o caso de contas a receber e a pagar; do capital reservas e resultados transitados entre outras.

Esta evidência é perfeitamente confirmada quando se analisa a lógica do reconhecimento dos elementos do Balanço, que no respectivo modelo adoptado pelo SNC se afigura pouco conforme para responder às necessidades dos utilizadores da informação financeira das cooperativas, nomeadamente atendendo aos princípios nucleares da identidade cooperativa. Cite-se, a título de exemplo: a promoção da educação e formação dos seus membros, ao considerar estes dispêndios não capitalizáveis apesar de estes se assumirem como verdadeiros activos da entidade cooperativa; a necessidade de atender à diferente natureza dos devedores e dos credores (membros e não membros das cooperativas), que é insuficientemente atendida; ou ainda, à apresentação e divulgação das rubricas do capital próprio das entidades cooperativas.

3.4.2. A Demonstração dos Resultados

Como o próprio nome indica, esta demonstração financeira permite avaliar a variação quantitativa do Património num determinado período.

As principais funções da DR são o apuramento dos resultados¹⁰, lucros ou prejuízos, obtidos pelas entidades em cada período económico, através da comparação entre os rendimentos e os gastos. Revela-se um importante instrumento de informação financeira enquanto elemento de avaliação económica, divulgando informação sobre o desempenho das entidades, útil à tomada de decisão dos seus diferentes utilizadores.

Apesar de o legislador (principalmente o legislador contabilístico e fiscal) ter optado por identificar o lucro e o excedente líquido, pensamos que a diferença entre lucro e excedente cooperativo é estrutural, salvo no caso dos excedentes resultantes das operações com terceiros, pelo que o sistema contabilístico e o sistema fiscal deveriam tratar diferentemente o excedente resultante das operações com terceiros, esse sim equiparável ao lucro das sociedades e o excedente resultante das operações com os membros das cooperativas que não tem implícito a mesma lógica.

Todavia, a demonstração dos resultados está muito vocacionada para o desempenho económico-financeiro da entidade societária, em detrimento do desempenho económico-social da entidade cooperativa, não permitindo captar grande parte dos objectivos dos entes cooperativos, que são, como já demos conta, estranhos à lógica do lucro.

¹⁰ - Nas cooperativas, um resultado positivo toma o nome de EXCEDENTE LÍQUIDO.

Essa diferenciação é completamente estranha às características básicas do empreendimento cooperativo, qualquer que ele seja, dada a sua finalidade não lucrativa e à ausência de preocupação com indicadores especialmente vocacionados para o mercado, como são os casos do EBITDA e EBIT¹¹, contemplados no actual modelo de demonstração dos resultados do SNC.

O EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) corresponde ao resultado operacional da entidade, acrescido/deduzido dos gastos/reversões de depreciações e de amortização, bem como das perdas/reversões de imparidades antes da função/actividade de investimento. É considerada uma *ratio* de natureza económica, avaliador do verdadeiro desempenho operacional de uma entidade, mas com uma forte preocupação de fornecer informações aos investidores de mercado, numa lógica substractiva da evidenciação da formação do resultado líquido do período.

Nas sociedades cooperativas, o mais relevante é a evidenciação e transparência no apuramento do resultado das actividades realizadas entre a cooperativa e o associado ou cooperante, sendo residuais as operações com entidades estranhas ao ente cooperativo. Quando o próprio CCoop elege, como um dos princípios nucleares da identidade cooperativa, a promoção da educação e formação dos seus membros, dos seus representantes eleitos, dos dirigentes e dos trabalhadores, de modo a que possam contribuir eficazmente para o desenvolvimento das suas cooperativas, estes dispêndios assumem-se como verdadeiros activos da entidade cooperativa, e dificilmente se compaginam com a sua consideração como gastos no período em que são incorridos, à semelhança do que é exigido pela «NCRF 6 – Activos Intangíveis».

4. Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) – Algumas NCRF cuja aplicabilidade se revela mais problemática no contexto das cooperativas

As normas são criadas para que se estabeleçam regras e procedimentos com o intuito contabilístico de prover informações comparáveis, úteis e condizentes com as necessidades dos diferentes utentes. Assim, a

¹¹ - À semelhança do EBITDA, também o EBIT (*Earnings Before Interest and Taxes*) reflecte o resultado da entidade antes da função financeira e fiscal, e pode ser extraído directamente de uma das linhas da DR por naturezas.

regulamentação torna-se necessária para harmonizar/unificar os procedimentos contabilísticos.

As NCRF são normas elaboradas para as sociedades «capitalísticas» convencionais, sem terem em consideração as especificidades das cooperativas e outras entidades sem fins lucrativos. Todavia, não deveremos equiparar o vínculo estabelecido entre estas e o cooperador, com o estabelecido entre o sócio investidor e a sociedade anónima, por quotas, em comandita (simples ou por acções) ou, mesmo as sociedades em nome colectivo.

As cooperativas não estão directamente contempladas nas NCRF ou nas IFRS/IAS, de tal modo que as suas especificidades e o seu modo de funcionamento são postos em causa por orientações pensadas para realidades com uma filosofia diversa.

Para ilustrar tal facto, seleccionámos algumas das principais NCRF onde os conceitos são mais dificilmente enquadráveis em entes cooperativos, por estarem essencialmente vocacionadas para prestar informações ao mercado.

4.1. As NCRF 6 e NCRF 7 e o modelo de revalorização

Os paradigmas de mensuração/valorização dos elementos patrimoniais digladiam-se, hoje, entre o modelo do custo *versus* modelos de revalorização, assentes no justo valor, tal como previstos especialmente nas «NCRF 6 – Activos Intangíveis» e «NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis».

Estas normas prescrevem métodos de mensuração que permitem reflectir nas DF uma aproximação ao valor de mercado das entidades. Com a prescrição de modelos assentes no justo valor em itens que assumem valores geralmente muito relevantes no balanço das entidades, como o são os activos fixos tangíveis e os intangíveis, o SNC vem permitir, ainda que com importantes restrições, que a evolução dos mercados influencie o valor patrimonial das entidades, introduzindo maior subjectividade e, eventualmente até, insegurança por parte dos utilizadores que tomam essencialmente decisões de gestão e de crédito, como o são os das cooperativas, tendo como referência a informação elaborada tendo subjacentes essas bases de mensuração.

4.2. A NCRF 12 e as imparidades

As perdas por imparidade, resultantes da eventual diferença entre as quantias escrituradas e as quantias recuperáveis dos activos, tais como activos fixos tangíveis, intangíveis, propriedades de investimento, são tradutoras de estimativas de perda de valor com fortes implicações nos resultados e influenciadas, uma vez mais, por conceitos de justo valor e valor de uso.

Com efeito, no modelo do SNC, à semelhança do que acontece no sistema-mãe — o modelo IASB — existe um claro domínio das quantias recuperáveis com base nos valores de mercado e/ou valores de uso. São disso exemplo a determinação dos fluxos de caixa esperados, das taxas de retorno a utilizar, e os difíceis problemas que surgem na aplicação dos *cash flows* descontados e o prémio de risco a usar no cálculo dessa taxa de desconto. Ao avaliar se existe perda por imparidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

- se o valor de mercado do activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado;
 - se ocorreram durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, ou legal em que a entidade opera;
 - se as taxas de juro de mercado aumentaram durante o período e se tais aumentos afectarão a taxa de desconto dos fluxos de caixa esperados do activo;
- (...).

Deve, ainda, reconhecer-se uma perda por imparidade se existirem evidências nos relatórios internos, de que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

A generalidade das entidades cooperativas não tem condições, nem meios técnicos, para aplicar estes modelos, porque envolvem cálculos complexos, o recurso em alguns casos a profissionais qualificados, conhecimentos de técnicas financeiras entre outras razões. Em suma, exigem capacidades especiais e objectivos estranhos a uma entidade, cujo princípio base é responder às necessidades dos seus membros, num espírito de entreatajuda e satisfação das suas necessidades, longe dos indicadores de desempenho de mercado.

4.3. A NCRF 20 e o conceito de rédito

Também, regra geral, a mensuração do rédito é efectuada pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A «NCRF 20 – Rédito» prevê, contudo, uma excepção para os casos em que o influxo de dinheiro ou equivalentes de dinheiro for diferido e o acordo constitua efectivamente um financiamento, situação em que o justo valor da retribuição é determinado descontando todos os recebimentos futuros usando uma taxa de juro imputada. A diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rédito de juros.

Como é facilmente perceptível, estas disposições dificilmente se aplicam a entidades cujo objectivo principal não é comercial ou financeiro, pois a finalidade principal das cooperativas reside em satisfazer o interesse dos associados, obtendo determinados bens a preços inferiores aos do mercado ou vendendo os seus produtos sem intermediários. Preocupações eminentemente financeiras, de actualização dos fluxos de caixa futuros para conhecer o valor presente das dívidas, extravasam aquilo que são os reais interesses dos associados de uma cooperativa: garantia da sua capacidade de solver os seus compromissos.

4.4. A NCRF 27 e o entendimento de capital nas cooperativas

Segundo os princípios cooperativos, os membros de uma cooperativa contribuem equitativamente para o capital das suas cooperativas. Desde logo, esta ideia enformadora da identidade cooperativa dificilmente convive com as orientações previstas na norma em análise.

Os entraves colocados pela «NCRF 27 – Instrumentos Financeiros» e pela «IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação» não respeitam directamente às cooperativas, pelo estatuto que têm, aplica-se sim a todas as sociedades de capital variável, regime adoptado pela grande maioria das sociedades cooperativas pela aplicação do princípio da adesão voluntária e livre.

Segundo o § 10 da NCRF 27, à semelhança do previsto na IAS 32 do IASB, um instrumento financeiro, qualquer que seja a sua forma, se puder ser reembolsado a pedido do subscritor, será considerado como um recurso alheio.

Nesta vertente normativa, certos instrumentos financeiros, mesmo que qualificados do ponto de vista legal como capital, são na sua substância capital alheio, pois têm mais características de dívida do que de capital próprio, sendo classificados conforme a substância das disposições do contrato e não à sua natureza jurídica.

As partes sociais das cooperativas não respeitam os critérios do capital definidos pelo IASB e pelo SNC, dado que o reembolso das partes pode fazer-se por iniciativa do seu detentor, ainda que este não tenha direitos sobre as reservas. Neste contexto, deve o capital social cooperativo ser qualificado, contabilisticamente, como um recurso alheio e não como um recurso próprio?

Se a opção for pela qualificação como recurso alheio, é de salientar que a mesma entra em colisão directa com o disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 36.º

do CCoop e o princípio da adesão voluntária e livre, previsto no art. 3.º do mesmo diploma. Importa, por isso, avaliar as consequências práticas para a cooperativa desta hipótese normativa. Para MEIRA / BANDEIRA (2010), esta forma de reconhecimento conduziria a um aumento do endividamento e a um maior risco de insolvência da entidade cooperativa. Esta regra de reconhecimento das entradas para o capital social das cooperativas poderia perturbar, de forma significativa, os *ratios* financeiros daquelas, podendo complicar consideravelmente o seu acesso ao financiamento externo, com todas as consequências nefastas que esta opção poderia ter na viabilidade económica e financeira das cooperativas.

Não obstante a definição de capital próprio constante da NCRF 27, para MEIRA / BANDEIRA (2010) o capital social das cooperativas só poderá ser reconhecido como recurso próprio atendendo à essência económica desse instituto.

Esta opinião não é, todavia, dominante, pois a NCRF 27, à semelhança da IAS 32, vem finalmente reconhecer aquilo que alguns teóricos já defendem desde há algum tempo: negar a natureza de capital próprio ao capital social, dada a sua variabilidade (do capital social cooperativo) considerando-o, antes, um passivo exigível, ou seja um empréstimo especial dos sócios à cooperativa, sujeito a uma remuneração, cuja duração está vinculada à permanência dos cooperadores na cooperativa. Também o facto de os membros da cooperativa receberem juros, limitados ao capital com que concorreram para a entidade, é mais um elemento perturbador da identificação da entrada dos membros como capital próprio.

As dotações para reservas são a fonte de financiamento mais permanente, que se assemelham ao capital social mínimo. Todavia, outros autores continuam a defender que as entradas de sócios para o capital das cooperativas são a garantia que essa entidade pode oferecer aos seus credores.

Fruto de todas as pressões junto da UE e do IASB, este último organismo acabou por publicar uma interpretação, a «IFRIC 2 – Acções dos membros em entidades cooperativas e instrumentos semelhantes», que confirma que as partes sociais das cooperativas podem ser consideradas como capital sob certas condições, conforme §§ 7 a 9 daquele diploma. Assim, a cooperativa tem um direito incondicional de recusar o reembolso da parte social ao cooperante, e os estatutos, ou a legislação, definem um limite a partir do qual o capital não pode descer. Esse montante mínimo é considerado capital (social).

5. Limitações, necessidades e proposta de alterações no contexto do SNC

5.1. Limitações e necessidades

Alguns problemas decorrentes da adopção do SNC:

- maior subjectividade em algumas áreas do relato financeiro (modelos de mensuração alternativos, estimativa sobre os acontecimentos, ...);
- a importância crescente da incorporação do julgamento profissional;
- a contabilidade passa, cada vez mais, a depender de um vasto conjunto de contributos (*inputs*) de outras áreas especializadas, para poder reportar a informação financeira (economistas, advogados, engenheiros, actuários...);
- as dificuldades inerentes à adopção do justo valor.

A informação contabilística das entidades da economia social, ou seja, a informação que deve ser prestada prestada pelos entes cooperativos deve visar, essencialmente:

- dar compreensão e transparência das operações aos associados do ente cooperativo, permitindo conhecer as operações realizadas pela entidade cooperativa com os seus associados, operações que não são equivalentes às operações mercantis, mas são na maioria dos casos equivalentes a meras transferências de mercadorias e recursos entre eles;
- dar conhecimento das operações realizadas com entidades que não são membros; assim, cada operação que a sociedade cooperativa realizar, que resulte em um acto não-cooperativo, deve ser escriturada separadamente dos actos cooperativos.

Do elenco das limitações, é fácil concluir que a actual estrutura do SNC não casa com as necessidades dos utilizadores da informação financeira das cooperativas, dada a natureza *sui generis* destas entidades, faltando-lhe o elemento central subjacente à preparação da informação financeira que é a inexistência de um fim lucrativo. Com efeito, toda a informação financeira tem subjacente a determinação desse resíduo (lucro ou prejuízo), enquanto elemento de síntese do desempenho das entidades, sem prejuízo de qualquer entidade se poder centrar em outros objectivos, que não exclusivamente o lucro, embora este seja, necessariamente, um elemento enformador do desempenho das diferentes entidades.

5.2. Proposta de alterações

A natureza *sui generis* das cooperativas tem-se vindo a esbater, particularmente, na mais recente reforma do CCoop, em 1996, pois parece que o legislador quis atenuar as especificidades das cooperativas. Ainda assim, em nossa opinião, os objectivos cooperativos são contrários a essa filosofia mais comercialista. Apostam numa lógica mutualista e nunca comercialista e lucrativa, devendo estes princípios continuarem a ser dominantes neste universo de entidades sem fins lucrativos, apesar das eventuais divagações que tenham vindo a assaltar o nosso último legislador, que o afastam um pouco das grandes linhas programáticas do Código Cooperativo de 1980.

Atendendo a estas constatações, pensamos terem ficado identificadas várias razões que atestam, por um lado, a desadequação da aplicação do actual SNC a este particular tipo de entes da economia social e, por outro lado, a necessidade de elaboração de um projecto de normas contabilísticas específicas para estas entidades.

As informações divulgadas nas DF das entidades cooperativas devem responder às necessidades comuns dos seus particulares utentes. No caso concreto das cooperativas, e comparativamente com o previsto no § 9 da EC do SNC, a hierarquia deveria ser a seguinte:

Hierarquia dos utentes no SNC	Hierarquia dos utentes no sector cooperativo
Investidores	Membros ou Cooperadores
Empregados	Empregados
Mutuantas	Mutuantas
Fornecedores e Outros Credores Comerciais	Fornecedores e Outros Credores Comerciais
Clientes	Clientes não cooperadores
Governo e seus departamentos Público	Governo e seus departamentos Público

As linhas orientadoras através das quais as cooperativas levam à prática os seus valores são factores que conduzem a um tratamento diferenciado nestas, e em outras, entidades da economia social: Estas entidades não visam lucros. Neste contexto, as pessoas físicas associadas procuram em comum os melhores resultados para as suas diferentes actividades, seja na

produção, no consumo ou na prestação de serviços, mas sempre na procura de uma satisfação das suas necessidades.

Face ao exposto, entendemos SER DEFENSÁVEL:

- uma EC adaptada aos princípios e objectivos das entidades pertencentes à economia social;
- uma terminologia contabilística própria face às especificidades deste tipo de entidades;
- NCRF diferenciadas para as cooperativas e demais sociedades de cariz não lucrativo;
- as informações geradas pela contabilidade das cooperativas devem estar de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, mas atendendo à lógica dos princípios da identidade cooperativa, de modo a gerar informações úteis para os principais utentes deste tipo de entidades: os seus membros;
- um tratamento contabilístico diferenciado para as operações realizadas entre cooperadores e não cooperadores, pois as primeiras traduzem-se na prestação de serviços directos aos seus associados, sem o objectivo do lucro, visando obter em comum melhores resultados para cada um deles em particular; logo, o excedente líquido não deve ser estruturalmente identificado com o lucro, salvo no caso dos excedentes resultantes das operações com terceiros, pelo que o sistema contabilístico deve procurar tratar diferentemente o excedente resultante das operações com terceiros, esse sim equiparável ao lucro das sociedades e o resultado das operações com os membros das cooperativas que tem implícito uma lógica diferente;
- um sistema contabilístico adequado para as entidades sem fins lucrativos deve estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registo das variações patrimoniais e de conteúdo das DF, bem como as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as entidades cooperativas, tendo em conta os interesses específicos dos seus principais utentes;
- grande preocupação com a transparência dos actos da entidade; de facto, deve atender-se a que um modelo contabilístico adequado deve prestar particular atenção à divulgação de informações, que tenham em conta os detalhes sobre as operações da entidade, tornando-as mais compreensivas e mais transparentes para o

público em geral, especialmente para os principais interessados, que são os seus membros;

- provavelmente faria sentido irmos mais longe e apontarmos para uma base caixa na elaboração da informação financeira das cooperativas em detrimento da base acréscimo, que preside à preparação e divulgação da informação financeiras das entidades com fins lucrativos.

O próprio organismo regulador nacional acaba por reconhecer, ainda que de forma encoberta, no n.º 2 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, a necessidade de virem a ser publicadas normas para as entidades sem fins lucrativos¹², que continuarão, apesar da desadequação, a estar abrangidas pelo SNC, à semelhança de outras entidades que, por legislação específica, se encontravam sujeitas ao POC.

Ainda que sob a forma de uma orientação genérica, estamos convictos que é premente repensar o normativo a aplicar à generalidade das entidades da economia social, à semelhança do que assertivamente se fez para as Pequenas Entidades (PE), através da criação de uma norma específica para essas pequenas entidades empresariais (NCRF-PE).

6. Conclusões

Em síntese, pensamos ser tempo de o organismo responsável pela elaboração das NCRF, a CNC, atender à necessidade de elaboração de um projecto de normas contabilísticas específicas para as entidades da economia social, sejam elas cooperativas, associações e/ou mutualidades.

O modelo contabilístico actualmente em vigor está eivado de subjectividade, ao admitir ao longo de várias normas a mensuração /valorimetria ao “ritmo” dos mercados, tendo subjacente o critério de mensuração do justo valor, ainda que o mesmo possa ser considerado condicionado face às situações concretas impostas pela sua aplicação.

A problemática do resultado contabilístico e do resultado distribuível, que se assume como um elemento chave na preparação e divulgação da DF, é para o universo em estudo meramente acessória, face a objectivos

¹² - Podemos avançar que neste momento está na agenda da CNC um projecto de elaboração de normas contabilísticas para as entidades com fins não lucrativos. A comissão executiva desse órgão regulador já está efectivamente a trabalhar nessa proposta.

maiores da entidade cooperativa, como sejam, a ideia de entreajuda e a promoção da educação, formação e informação dos seus membros.

Cabe perguntar, a que valores atender nos entes cooperativos:

- eficácia ou eficiência?
- fiabilidade ou relevância?

Mas, afinal, qual a razão porque defendemos que as sociedades cooperativas, ou melhor, as entidades da economia social, merecem um tratamento contabilístico específico ou diferenciado face às demais sociedades mercantis?

Cabe perguntar: AFINAL, PORQUÊ TUDO ISTO?

Para nós, a resposta é simples:

AS COOPERATIVAS SÃO SOCIEDADES DE PESSOAS E NÃO DE CAPITAL e, como tal, não devem estar subjugadas a um sistema contabilístico que atende, por excelência, a valores opostos aos que são os seus valores chave.

É preciso reafirmar que uma cooperativa é uma associação de pessoas que se unem, voluntariamente, para satisfazer aspirações e necessidades económicas, sociais e culturais comuns, através de uma empresa de propriedade comum e democraticamente gerida. O fim não lucrativo retira-lhes a possibilidade de serem classificadas como sociedades.

As cooperativas baseiam-se, assim, em valores de ajuda e de responsabilidade próprias, democracia, igualdade, equidade e solidariedade. Os membros das cooperativas acreditam nos valores éticos da honestidade, transparência, responsabilidade social e preocupações pelos outros.

Atrevemo-nos a afirmar que a harmonização contabilística nas cooperativas é uma inevitabilidade, pois as normas de contabilidade de natureza internacional vieram para se afirmar.

Bibliografia

MEIRA, DEOLINDA APARÍCIO / BANDEIRA, ANA MARIA (2008), «A IAS 32 e os novos critérios de contabilização das entradas para o capital social das cooperativas. Uma análise contabilística e jurídica», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 16, 2010, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, págs. 145 e ss..

RODRIGUES, ANA MARIA (Coord.), *SNC – Sistema de Normalização Contabilística*, Almedina, 2010.

RODRIGUES, ANA MARIA, «Prestação de Contas e o Regime Especial de Invalidez das Deliberações Previstas no art. 69.º do CSC», *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho (IDET), Almedina, 2010.

VÁRIOS (2003), «El Futuro de la Contabilidad de Cooperativas y de la Contabilidad Pública», *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. CIRIEC - España*, Agosto.

Abreviaturas:

BADF	Bases para a apresentação das demonstrações financeiras
CC	Código de Contas
CCiv	Código Civil
CCoop	Código Cooperativo
CNC	Comissão de Normalização Contabilística (organismo de regulação nacional)
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DACP	Demonstração das Alterações no Capital Próprio
DF	Demonstrações Financeiras
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
EC	Estrutura Conceptual
EIRL	Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada
EUA	Estados Unidos da América
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i> (organismo de regulação contabilística norte-americano)
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i> (na tradução portuguesa: PCGA - Princípios contabilísticos geralmente aceites)
IAS	<i>International Accounting Standards</i> (na tradução portuguesa: NIC)
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> (organismo de regulação internacional)

IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i> (Interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade ou Interpretações das Normas Internacionais de Relato Financeiro)
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (na tradução portuguesa: NIRF)
MDF	Modelos de Demonstrações Financeiras
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NI	Normas Interpretativas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SFAS	<i>Statement of Financial Accounting Standards</i> (normas contabilísticas emitidas pelo FASB)
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
UE	União Europeia
USGAAP	Princípios contabilísticos geralmente aceites dos EUA



ACTUALIDADE XURÍDICA

Coordinador: Manuel José Vázquez Pena

- Manuel José Vázquez Pena
Comisión do cooperativismo agrario valenciano: estrutura, funcionamento e composición
- Pablo Fernández Carballo-Calero
Notas sobre el Consejo de la economía social y del cooperativismo de las Illes Balears
- Maria Luisa Cabello López
Creación e regulación do Consello rexional de economía social de Castela e León
- Anxo Tato Plaza
Imposibilidade de reactivación tácita da sociedade cooperativa galega disolta por transcurso do prazo para o cal foi constituída
- Fernando García Cachafeiro
Arquivo do expediente por fixación dos prezos do transporte do peixe no porto da Coruña
- Xacobo Izquierdo Alonso
Non necesidade de obtención na asemblea xeral da maioría cualificada de 2/3 para acordar o cese da entidade de xestión dunha cooperativa de vivendas [anotación a sentenza da Audiencia Provincial da Coruña de 20 de febreiro de 2009]
- Rafael García Pérez
Nota a Sentenza da Audiencia Provincial de Burgos de 6 de novembro de 2009: Dereito de información na adopción de acordos de contido económico

- Jose Antonio Rodríguez Míguez - María Jesús Rodríguez Míguez
Incumprimento das obrigas do cooperativista: comentario da SAP de León do 16 de novembro de 2009
- Isabel Sánchez Cabanelas
A cesión de bens e dereitos a terceiros nas cooperativas de vivendas
- Francisco Torres Pérez
Comentario a Sentencia do Tribunal Supremo de 26 de febreiro
- Elena Salgado André
O levantamento do velo. Acción de responsabilidade social: prescripción da acción. Acción de reembolso (Comentario a Sentenza da Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 2009

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 143-146

“COMISIÓN DO COOPERATIVISMO AGRARIO VALENCIANO: ESTRUCTURA, FUNCIONAMENTO E COMPOSICIÓN”.

Manuel José VÁZQUEZ PENA

O artigo 108 (“*Principio xeral*”) da Lei 8/2003, de 24 de marzo, “*de Cooperativas da Comunidade Valenciana*” (Diario Oficial da Comunitat Valenciana de 27 de marzo 2003), sinala que “*a Generalitat Valenciana asume o compromiso de realizar unha política de fomento do cooperativismo e das cooperativas, dentro do máis riguroso respecto ao principio de autonomía que informa estas entidades. Dacordo cos seus programas de actuación, a Generalitat Valenciana adoptará as medidas necesarias para promover a constitución e o desenrolo de cooperativas, de forma que poidan cumprir o seus obxetivos económicos e sociais, de conformidade cos principios cooperativos*”.

Pola súa banda, o artigo 109 (“*Participación das organizacións representativas*”) da mesma Lei dispón que “*a Generalitat Valenciana instrumentará a participación das organizacións representativas do cooperativismo nas institucións e órganos públicos baixo a súa dependencia, así como nas decisións que adopte o Consell da Generalitat e cada unha das consellerías nas materias da respectiva competencia*”.

Nesta liña, tendo en conta que ámbolos dous forman parte do Título III da referida Lei 8/2003, adicado ao “*Fomento do Cooperativismo*”, a Generalitat Valenciana ten considerado convinte a redacción do Decreto que nos ocupa, o Decreto 29/2009, de 20 de febreiro, “*que crea a Comisión do Cooperativismo Agrario Valenciano e establece a súa estrutura, funcionamento e composición*” (Diario Oficial da Comunitat Valenciana de 24 de febreiro de 2009). Con este Decreto, que consta dunha breve exposición de motivos, de sete artigos, dunha disposición adicional

(constitución da Comisión no prazo dun mes) e de dúas disposicións derradeiras (autorización para o desenvolvemento normativo ao Conselleiro de Agricultura, Pesca e Alimentación; e “*entrada en vigor*” ao día seguinte ao da súa publicación no Diario Oficial da Comunitat Valenciana), trátase de configurar un órgano consultivo, de estudo e asesoramento, plenamente representativo do sector das cooperativas agrarias da Comunitat Valenciana, que co seu traballo contribúa á ordenación do sector, millore a competitividade e fomenta as cooperativas agrarias.

Adscrita á Consellería de Agricultura, Pesca e Alimentación, a Comisión do Cooperativismo Agrario Valenciano, que articulará os mecanismos de coordinación necesarios para a elaboración de Plans de Actuación co obxectivo de fomentar as cooperativas agrarias valencianas (artigo 1), estará composta polos seguintes membros: a) O Presidente, que será a persoa titular da Consellería de Agricultura, Pesca e Alimentación; b) o Vicepresidente ou persoa titular da Subsecretaría da Consellería de Agricultura, Pesca e Alimentación; c) varios Vocais: a persoa titular da Dirección Xeral de Producción Agraria, a persoa titular da Dirección Xeral de Empresas Agroalimentarias e Desenvolvemento do Medio Rural, a persoa titular da Dirección Xeral de Investigación e Tecnoloxía Agroalimentaria, e os representantes do Consello Rector da Federación de Cooperativas Agrarias da Comunitat Valenciana; e d) o Secretario, que actuará con voz e sen voto e será un funcionario da Dirección Xeral con competencias en cooperativas agrarias, designado pola mesma.

Corresponderalle ao presidente: a) Convocar as sesións, fixar a orde do día, presidir e moderar as sesións; b) visar as actas e certificacións dos acordos do órgano; c) dirimir co seu voto os empates, aos efectos de adoptar os acordos; e d) exercer cantas outras funcións sexan inherentes á súa condición de Presidente do órgano. Estas funcións poderán delegarse no vicepresidente.

Pola súa parte, o secretario terá que: a) efectuar a convocatoria das sesións do órgano por orde do presidente, así como as citacións aos membros do mesmo; b) recibir os actos de comunicación dos membros e terceiros co órgano; c) preparar o despacho dos asuntos e redactar e autorizar as actas das sesións; d) expedir certificacións dos dictames e acordos aprobados; e e) cantas outras funcións sexan inherentes á súa condición de secretario (artigo 2).

Segundo indica o artigo 3, correspóndelle á Comisión funcións de carácter xeral e funcións de carácter instrumental. Entre as primeiras pódense sinalar as seguintes: a) Apoyar e asesorar á Consellería de

Agricultura, Pesca e Alimentación en materia de cooperativismo agrario; b) formular iniciativas, suxerencias e propostas encamiñadas ao fomento e millora do sector cooperativo agrario valenciano; c) fomentar a implicación das cooperativas no desenrolo rural e na millora da calidade de vida da poboación rural; d) apoiar a viabilidade e continuidade do sector cooperativo agrario da Comunitat Valenciana, así como o seu recoñecemento e valoración social, económica e sectorial; e) apoiar e impulsar actuacións sectoriais orientadas ao óptimo dimensionamento das estruturas económicas e financeiras das empresas cooperativas; e f) fomentar a cultura empresarial, a formación a tódolos niveis de socios, xunta reitora e empregados da cooperativa, e a realización de estudos e análises económicos e agrarios de interese para o sector entre as cooperativas agrarias da Comunitat Valenciana.

Coma funcións de carácter instrumental, correspóndelle á Comisión do Cooperativismo Agrario Valenciano a elaboración de plans de actuación, definindo e delimitando o seu contido, impulsando e coordinando o seu desenrolo, así como a execución dos traballos e as actividades definidas nos correspondentes plans.

Esta Comisión reunirse, alomenos, dúas veces ao ano, e cantas veces sexa convocada polo seu presidente, por propia iniciativa ou a instancia de, alomenos, un tercio dos seus membros. A convocatoria da Comisión corresponde acordala ao presidente e será comunicada aos vocais polo secretario, cunha antelación mínima de cinco días, salvo que razóns de urxencia impuxeran prazos máis breves, indicando, en todo caso, o lugar, día e hora da reunión. Xunto ca convocatoria, deberá ser comunicada a orde do día fixada polo presidente, tendo en conta as peticións dos demais membros da Comisión, formuladas ca suficiente antelación. Ca orde do día facilitarase tamén aos membros da Comisión copia da documentación necesaria correspondente aos asuntos a tratar.

Coma é habitual en comisións deste tipo, para a realización dos traballos de documentación e asesoramento poderán crearse Comisións Técnicas ou Grupos de Traballo, cúa composición determinarase pola Comisión (artigo 4).

É importante suliñar que para a válida constitución da Comisión, aos efectos da realización de sesións, deliberacións e toma de acordos, requirírase a presenza do presidente e do secretario ou, no seu caso, de quen os lles substitúan e a metade, alomenos, dos seus membros. Os acordos entenderanse adoptados co voto favorable da maioría simple dos membros

da Comisión presentes. En caso de empate, decidirá o presidente, facendo uso do voto de calidade (artigos 5 e 6).

Finalmente, sendo altamente significativo, máis se cabe nos tempos que nos tocan vivir, non se pode deixar de destacar que os membros da Comisión do Cooperativismo Agrario Valenciano e dos Grupos de Traballo non terán dereito a percibir ningunha indemnización pola participación nestes órganos.

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 147-150

“NOTAS SOBRE EL CONSEJO DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y DEL COOPERATIVISMO DE LAS ILLES BALEARS”.

Pablo FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO.

La disposición adicional séptima de la *Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Illes Balears* (BOCAIB núm. 42, de 29 de marzo), estableció la obligación, a cargo del Gobierno de las Illes Balears, de crear un órgano de carácter consultivo y de participación, colaboración y coordinación entre el movimiento cooperativo y la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

Unos años más tarde, el Plan Director de la Economía Social de las Illes Balears (2007-2008) –en la línea estratégica número 6, “Marco Normativo e Institucional”- propugnó la creación del Consejo de la Economía Social de las Illes Balears. El Consejo sería el órgano adecuado para plantear y debatir todas las cuestiones referentes a la economía social y, además, el órgano encargado de hacer el seguimiento de los programas de fomento de la economía social.

En este contexto, el 24 de noviembre de 2007 se firmó el documento de “Bases para el diálogo sobre el Pacto por la competitividad, la ocupación y la cohesión social de las Illes Balears”, cuyo objeto era plantear una serie de medidas referentes a la ocupación de las Illes Balears. Entre estas medidas figuraba el impulso de la economía social. Posteriormente, en el Acuerdo de Concertación en materia de Ocupación, firmado el 24 de julio de 2008 –y resultado del desarrollo de las mencionadas Bases- se apuntaron las medidas para desarrollar estrategias globales de promoción de la economía social. En esta situación, tal y como pone de relieve el Preámbulo del *Decreto 52/2009, de 7 de agosto, por el que se crea el Consejo de la Economía Social y del Cooperativismo de las Illes Balears*, resultaba estrictamente necesario crear un ámbito formal de interlocución entre las

asociaciones que forman parte de la economía social y el Gobierno y la Administración de las Illes Balears.

Así las cosas, el artículo 1 del Decreto 52/2009 configura el Consejo de la Economía Social de las Illes Balears (en adelante, el Consejo) como un órgano de naturaleza asesora y consultiva, cuya finalidad “es la de constituir el ámbito institucional para plantear y debatir todas las cuestiones que afectan a la economía social, hacer el seguimiento de los programas de fomento de la economía social y, en definitiva, velar por el crecimiento y desarrollo de la economía social en las Illes Balears”. Si ponemos en relación este artículo con la disposición adicional séptima de la Ley 1/2003 de Cooperativas –que habla de un “órgano de participación, colaboración y coordinación entre el movimiento cooperativo y la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears”-, parece claro que al Consejo se le encomienda una doble función: la de impulsar el movimiento cooperativo en las Illes Balears y la de actuar como puente o enlace entre la Administración pública de la Comunidad Autónoma y los agentes del movimiento cooperativo.

Las funciones del Consejo aparecen enumeradas en el artículo 2º, y entre ellas destacan la de actuar como órgano consultivo y asesor del Gobierno de las Illes Balears en materia de economía social; promover la colaboración entre las organizaciones del sector de la economía social y la Administración Pública de las Illes Balears; emitir informe previo y no vinculante sobre proyectos de disposiciones normativas en materia de economía social; elaborar informes, estudios o propuestas sobre cualquier aspecto de la economía social a petición del Gobierno de las Illes Balears o por iniciativa propia; hacer el seguimiento de los programas anuales de fomento de la economía social de las Illes Balears; y, finalmente, promover las relaciones entre los diversos sectores de la economía social y estimular a las entidades para conseguir la competitividad necesaria. Se trata, por tanto, de un elenco de funciones *stándar* en este tipo de órganos, que, no obstante, pueden verse ampliadas por disposiciones legales o reglamentarias (art. 2.h).

Por lo que respecta a la composición del Consejo, el artículo 3 del Decreto señala que actuará como Presidente la persona titular de la Consejería del Gobierno de las Illes Balears competente en materia de economía social, esto es, el Consejero de Trabajo y Formación. Por su parte, el cargo de Vicepresidente le corresponde al Director General, mientras que la secretaría la ocupará una persona funcionaria pública de la dirección general, que ejercerá la función con voz y sin voto. Entre los vocales se incluyen diez personas en representación del sector de la

economía social, dos expertos en materia de economía social en representación de las organizaciones de economía social y la Universidad de las Illes Balears, siete personas en representación de las Consejerías del Gobierno de las Illes Balears, cuatro personas en representación de los consejos insulares (Mallorca, Menorca, Ibiza y Formentera) y una persona en representación de la Federación de las Entidades Locales de las Illes Balears. El precepto se cierra con una previsión en torno a la necesidad de nombrar miembros suplentes y respetar la paridad en aquellos casos en que a una organización le corresponda designar a dos miembros. Cabe señalar que el nombramiento de los miembros del Consejo se realiza por un período de cuatro años, permitiendo el artículo 4.2 la renovación en el cargo. En este sentido, puesto que nada se dice al respecto, parece perfectamente posible la renovación sin límite de los mandatos por períodos de cuatro años.

Los artículos 5 y siguientes del Decreto se dedican al análisis de los órganos del Consejo y su funcionamiento. El primero de ellos es el Pleno, integrado por todos los miembros del Consejo y que tiene como funciones, además de las especificadas en el artículo 2, adoptar el acuerdo de creación de las Comisiones Sectoriales. El Pleno debe reunirse con una periodicidad semestral en sesión ordinaria y, en todo caso, en sesión extraordinaria cuando las circunstancias lo requieran, a iniciativa de la Presidencia o a solicitud motivada de un tercio de sus miembros.

El siguiente órgano del Consejo es la Comisión del Cooperativismo, constituido por las personas que ejerzan la presidencia y la vicepresidencia del consejo, y por cinco personas que sean vocales del Pleno del consejo: tres por parte de las organizaciones que tengan asociadas cooperativas de trabajo, una en Mallorca, otra en Menorca, y otra en Ibiza y Formentera; y dos, para el resto de asociaciones de cooperativas. El artículo 6.2 atribuye a la Comisión el tratamiento de todas las cuestiones que afecten, de manera exclusiva, al cooperativismo y su desarrollo. No obstante, el apartado sexto del citado precepto le atribuye unas funciones específicas que poco o nada se diferencian de las establecidas para el Consejo en el artículo 2º. La Comisión del Cooperativismo viene a actuar como una “comisión permanente” que se reunirá de manera ordinaria cada tres meses y de manera extraordinaria según lo previsto en relación al Pleno. La presidencia del órgano corresponde al Presidente del Consejo quién, no obstante, -como específicamente señala el artículo 9.4- podrá delegar en la vicepresidencia del consejo.

Por último, el artículo 7 hace referencia a las Comisiones Sectoriales, es decir, grupos de trabajo constituidos para elaborar borradores de

propuestas, informes, o estudios sobre materias propias de la competencia del Consejo que haya de aprobar el Pleno. Si bien las comisiones han de estar integradas por miembros del Pleno, se abre la puerta a que personas expertas en las materias objeto de debate se incorporen a las mismas (art. 7.2).

El articulado del Decreto se cierra con un precepto que, bajo la rúbrica “indemnizaciones”, únicamente confiere a los asistentes a plenos y comisiones los gastos correspondientes a desplazamiento, alojamiento y manutención, con los mismos límites que, para estos conceptos establece el Decreto 54/2002, de 12 de abril por el cual se regulan las indemnizaciones por razón del servicio del personal al servicio de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y sus actualizaciones.

Finalmente, conviene señalar que el Decreto no se pronuncia sobre aspectos clave como los relativos al número de miembros exigidos para la válida constitución del Pleno, mecanismos de votación, mayorías exigidas para la toma de acuerdos, etc, por lo que habrá que esperar a una futura normativa sobre organización y funcionamiento del Consejo para conocer estos extremos.

Cooperativismo e Economía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 151-156

“CREACIÓN E REGULACIÓN DO CONSELLO REXIONAL DE ECONOMÍA SOCIAL DE CASTELA E LEÓN”.

María Luisa CABELLO LÓPEZ.

Tendo en conta a súa propia realidade social, particularmente a configuración do seu tecido produtivo, a Comunidade de Castela e León prevé a realización de diversas actuacións de promoción da chamada Economía Social. A primeira destas actuacións debe ser a de recoñecer aos representantes da Economía Social como interlocutores e traballar conxuntamente con eles no deseño e posta en práctica das medidas que dende a Xunta de Castela e León se prevean desenvolver para a promoción deste sector. De acordo con este razoamento, a Administración da Comunidade, mediante o Decreto 11/2009, de 29 de xaneiro, crea o Consello Rexional de Economía Social de Castela e León (Boletín Oficial de Castela e León de 4 de febreiro), buscando convertelo nun lugar adecuado para diseñar e poñer en marcha todas aquelas actuacións que se estimen necesarias para a promoción e difusión da Economía Social, así como para elaborar estudos e análisis que faciliten o coñecemento deste sector. Consta este Decreto dunha breve exposición de motivos, de tres capítulos cun total de once artigos, dunha disposición adicional e de tres disposicións derradeiras (“*prazo de constitución*” máximo de dous meses; “*facultades de desenvolvemento*”, atribuídas ao Conselleiro de Economía e Emprego da Xunta de Castela e León; e “*entrada en vigor*” ao día seguinte ao da súa publicación no Boletín Oficial de Castela e León).

Pois ben, no Capítulo I (“*Natureza e funcións*”), despois de indicar o artigo 1 que o obxecto do Decreto é a creación do Consello Rexional de Economía Social de Castela e León, a regulación das súas funcións, competencias, composición e funcionamento, adscribíndoo á Consellería competente en materia de Economía Social, o artigo 2 concreta especificamente as

funcións e competencias deste. Constituíndose o Consello como o órgano colexiado asesor e consultivo da Administración da Comunidade de Castela e León, para a promoción e difusión da Economía Social, poderá exercer, entre outras, as seguintes competencias:

a) Competencias de carácter consultivo e asesor: Elaborar propostas, dictámes e estudos en relación coas cuestións que afectan á Economía Social; recibir información sobre os plans, programas e actuacións desenvolvidas pola Xunta de Castela e León que afecten ao ámbito da Economía Social; coñecer con carácter previo os anteproxectos de lei ou os proxectos de normas regulamentarias de desenvolvemento de normas legais, en relación coas materias da súa competencia; e propoñer a elaboración de proxectos normativos concernentes ao ámbito da Economía Social que melloren o funcionamento destas fórmulas empresariais.

b) Competencias de promoción: participar, facilitar e colaborar na investigación de programas de desenvolvemento da Economía Social; impulsar, en coordinación coa Administración Autonómica, a constitución de empresas de Economía Social e a consolidación das xa existentes; organizar servizos de interese común para as organizacións representativas das empresas de Economía Social de Castela e León; elaborar medidas que persigan o fomento da vocación empresarial no ámbito da Economía Social e o fortalecemento das capacidades e formación dos traballadores da Economía Social; realización de actuacións cuxo obxectivo sea conseguir a inserción das novas tecnoloxías e da Sociedade da Información no sector da Economía Social; propoñer a adopción de medidas para lograr a internacionalización da Economía Social; e elaborar propostas de actuación de carácter económico e social que incidan no desenvolvemento económico e na creación do emprego no sector da Economía Social.

c) Competencias de difusión: propoñer actuacións dirixidas a ofrecer un maior coñecemento da Economía Social, da súa realidade e da súa potencialidade; difundir os valores e principios propios da Economía Social en toda a sociedade; incidir nos demais axentes sociais e económicos para que coñezan as potencialidades da Economía Social e a súa función social, así como as súas realidades; promover a educación e a formación nos valores propios da Economía Social así como a importancia do carácter emprendedor e as posibilidades do autoemprego colectivo en todos os niveis educativos, dende a escola primaria ata a universidade; e impulsar unha política sistemática de comunicación dos seus propios obxectivos e actividades.

O primeiro dos dous artigos que integran o Capítulo II (“*Composición*”) establece quen formarán parte de Consello Rexional. En concreto, este terá

a seguinte composición: a) O Presidente, que será o titular da Consellería competente en materia de economía social; b) o Vicepresidente Primeiro, que será o titular da Viceconsellería competente en materia de emprego; c) o Vicepresidente Segundo, que será o titular da Dirección Xeral competente en materia de economía social; d) once vocais, designados polo Presidente, a proposta das seguintes Consellerías: Un pola Consellería da Presidencia; un pola Consellería de Interior e Xustiza; un pola Consellería de Facenda; catro pola Consellería de Economía e Emprego; un pola Consellería de Fomento; un pola Consellería de Agricultura e Gandería; un pola Consellería de Familia e Igualdade de Oportunidades; e un pola Consellería de Educación; e) oito vocais, propostos polas entidades asociativas de Economía Social de ámbito rexional, en función da súa representatividade e implantación territorial. Alomenos, deberán estar representadas as Sociedades Cooperativas, Sociedades Laborais, Centros Especiais de Emprego e Empresas de Inserción; f) dous vocais propostos polas organizacións sindicais máis representativas de Castela e León, de acordo coa normativa laboral vixente; g) dous vocais propostos polas organizacións empresariais máis representativas de Castela e León, de acordo coa normativa laboral vixente; dous vocais designados polo Presidente entre persoas con recoñecido prestixio académico no ámbito da Economía Social; e h) un vocal proposto pola Federación Rexional de Municipios e Provincias de Castela e León. É importante subliñar que ao igual que sucede na nosa Comunidade co Consello Galego de Cooperativas [*cfr.* o artigo 4, apartado segundo, do Decreto 25/2001 Decreto 25/2001, de 18 de xaneiro, “*polo que se regula a organización e funcionamento do Consello Galego de Cooperativas*” (Diario Oficial de Galicia de 7 de febreiro)], o Secretario actuará con voz pero sen voto, sendo un funcionario da Consellería competente en materia de Economía Social, designado polo presidente do Consello.

O mandato dos vocais do Consello Rexional de Economía Social terá unha duración de catro anos. O seu nomeamento realizarase polo Presidente, a proposta das respectivas Consellerías, das Entidades Asociativas de Economía Social e das Organizacións Sindicais e Empresariais máis representativas, no caso dos designados a proposta destas. Ha de subliñarse que a duración do mandato poderá renovarse sucesivamente (artigo 4).

O Capítulo III (“*Funcionamento*”), o máis amplo do Decreto, reúne sete artigos. No primeiro deles, no artigo 5,ponse de manifesto que o Consello Rexional de Economía Social de Castela e León funciona tanto en Pleno coma en Comisión Permanente. Os seus membros poderán comunicar por

escrito, antes do inicio da sesión correspondente, ao Secretario do órgano respectivo, a designación de suplentes, de acordo co previsto no artigo 56, apartado terceiro, da Lei 3/2001, de 3 de xullo, de “*normas reguladoras do Goberno e Administración da Comunidade de Castela e León*” (Boletín Oficial de Castela e León de 6 de xullo): “*No caso de vacante, ausencia ou enfermidade, os vocais titulares do órgano colexiado serán substituídos polos seus suplentes, se os houbese.*”

Cando se trate de órganos colexiados nos que participen organizacións representativas de intereses sociais, estas poderán substituír aos seus vocais por outros, acreditándoo previamente perante a Secretaría do órgano colexiado”.

Pola súa banda, o Pleno, o órgano supremo de dirección e decisión do Consello Rexional de Economía Social, está composto por todos os membros do Consello e máis polo seu secretario. Correspóndelle o exercicio das competencias previstas no artigo 2, xa apuntadas, e ademais as seguintes: a) Realizar un informe anual sobre as actuacións realizadas perante o exercicio polo Consello Rexional de Economía Social e os resultados obtidos, que será aprobado dentro do primeiro semestre do ano seguinte; b) aprobar as normas de funcionamento interno do Órgano; e c) acordar a creación de Comisións Especiais, así como a súa composición e funcionamento.

Como vén sendo habitual (*cf.* o artigo 8, apartado segundo, do xa citado Decreto galego 25/2001, se ben fálase de seis meses e non dun ano), o Pleno reunirse en sesión ordinaria, como mínimo, unha vez ao ano, e con carácter extraordinario previa convocatoria da Presidencia do Consello Rexional de Economía Social, a iniciativa propia ou por petición da cuarta parte dos membros do Consello (artigo 6).

Respecto da Comisión Permanente (artigo 7), o órgano encargado de propor acordos ao Pleno, dos asuntos de trámite, de preparación ou de estudo, cabe sinalar que lle corresponden as seguintes competencias: a) Elaborar propostas e dictames en relación cas cuestións que afectan á Economía Social; b) elevar ao Pleno a proposta de informe anual sobre as actuacións realizadas durante o exercicio polo Consello Rexional de Economía Social e os resultados obtidos; c) elevar ao Pleno a proposta de creación de Comisións Especiais, e da súa composición e funcionamento; d) realizar o seguimento dos acordos do Pleno; e) recibir información periódica sobre as actividades da Dirección Xeral competente en materia de fomento da Economía Social e do desenvolvemento dos seus plans e programas establecidos e propor cantas medidas considere adecuadas para

o seu mellor funcionamento; e f) e, en xeral, todas aquelas que lle atribúa o Pleno do Consello Rexional de Economía Social.

A Comisión Permanente estará composta por: a) O Presidente, que será o Vicepresidente Primeiro do Consello Rexional de Economía Social; b) o Vicepresidente, que será o Vicepresidente Segundo do referido Consello; c) cinco vocais representantes da Administración da Comunidade, nomeados polo Presidente do Consello Rexional de Economía Social entre os membros a que se refire o artigo 3, apartado primeiro, punto 4 (once vocais, designados...); d) cinco vocais representantes das entidades asociativas de Economía Social, nomeados polo Presidente do Consello Rexional entre os membros a que se refire o artigo 3, apartado primeiro, punto 5 (oito vocais, propostos...); e) tres vocais representantes das organizacións sindicais e empresariais máis representativas de Castela e León, nomeados polo Presidente do Consello entre os membros a que se refire o artigo 3, apartado primeiro, puntos 6 e 7; en concreto, dous deles, entre os membros das organizacións sindicais máis representativas e, o terceiro, entre os membros das organizacións empresariais máis representativas; e f) o Secretario, que será o do Consello Rexional de Economía Social.

Segundo dispón o artigo 8, ao Presidente do Consello correspóndelle: a) Ostentar a representación do Órgano; b) acordar a convocatoria das sesións ordinarias e extraordinarias e a fixación da orde do día, tendo en conta, no seu caso, as peticións dos demais membros; c) presidir as sesións, moderar o desenvolvemento dos debates e suspendelos por causas xustificadas; d) visar as actas e certificacións dos acordos; e) Exercer aqueles dereitos que lle correspondan coma un membro máis do órgano colexiado; e f) exercer cantas outras funcións sexan inherentes á súa condición de Presidente do órgano. Non cabe esquecer que, en casos de vacantes, ausencia ou enfermidade, o Presidente será substituído polo Vicepresidente Primeiro ou, no seu defecto, polo Vicepresidente Segundo.

Por outra parte, os vocais, no seu cometido, teñen os seguintes dereitos e deberes: a) Asistir ás reunións dos órganos de participación; b) recibir cunha antelación mínima de corenta e oito horas, a convocatoria contendo a orde do día das reunións; c) custodiar os documentos aos que teñan acceso; d) gardar a confidencialidade sobre a información obtida nas reunións que fose declarada reservada e sobre as deliberacións con esa información relacionadas, así como non utilizar a información para fins distintos a aqueles aos que vai destinada; e e) cantos dereitos e deberes sexan inherentes á súa condición (artigo 9).

O Secretario, que –como xa vimos- será un funcionario da Consellería competente en materia de Economía Social designado polo presidente do Consello, terá, conforme sinala o artigo 10, as seguintes funcións: a) Asistir ás sesións do Pleno e da súa Comisión Permanente, exercendo as funcións propias de tal cargo, con voz pero sen voto; b) efectuar a convocatoria das sesións do Pleno e da súa Comisión Permanente por orde do Presidente, así como as citacións aos seus membros; c) recibir os actos de comunicación dos membros do Consello Rexional de Economía Social; d) redactar e autorizar as actas das sesións do Pleno e da súa Comisión Permanente; e) expedir certificacións das consultas, dictames e acordos aprobados; e f) cantos dereitos e deberes sexan inherentes á súa condición.

Finalmente, o artigo 11 pon de manifesto que o Pleno do Consello Rexional de Economía Social poderá acordar a creación de Comisións Especiais, permanentes ou temporais, sobre materias concretas. O propio Pleno será quen acorde a composición e o réxime de funcionamento das Comisións Especiais.

Chama a atención que a través dunha disposición adicional se permita ao Consello Rexional de Economía Social utilizar medios electrónicos no proceso de xestión de Convocatorias, Sesións e Actas tal e como se prevé na Lei 30/1992, de 26 de novembro, de “*Réxime Xurídico das Administracións Públicas e do Procedemento Administrativo Común*”.

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 157-164

**“IMPOSIBILIDADE DE REACTIVACIÓN TÁCITA DA
SOCIEDADE COOPERATIVA GALEGA DISOLTA POR
TRANSCURSO DO PRAZO PARA O CAL FOI
CONSTITUIDA”.**

Anxo TATO PLAZA

1. Antecedentes.

A sociedade “Alcabre, sociedade cooperativa galega”, foi constituída cun prazo de duración inicial de cinco anos. Por medio de Asemblea celebrada no ano 2007 –antes do vencemento do prazo de duración da cooperativa- acordouse a súa prórroga por tres anos máis. Sen embargo, o acordo de prórroga da duración da cooperativa foi declarado nulo.

Malia isto, a sociedade, sen adoptar acordo expreso de reactivación da cooperativa, convocou unha nova Asemblea Xeral para adoptar determinados acordos. Os acordos adoptados nesta Asemblea foron obxecto de impugnación por un grupo de socios, ó entender que eran radicalmente nulos ó atoparse a sociedade disolta e manterse a súa personalidade xurídica só ós efectos da liquidación.

A demanda de impugnación dos acordos foi estimada en primeira instancia. Unha vez recorrida esta sentenza pola cooperativa, a Audiencia Provincial de Pontevedra, mediante sentenza de 24 de setembro de 2009, desestima o recurso interposto e confirma a sentenza de instancia en todos os seus extremos.

2. A sentenza da Audiencia Provincial de Pontevedra de 24 de setembro de 2009.

Reproducimos a continuación os fundamentos nos que se apoia a Audiencia para acadar as súas conclusións:

“Primeiro.- En virtude do precedente recurso pola apelante Alcabre sociedade cooperativa galega pretende a revogación parcial da sentenza dictada nos autos de xuízo ordinario polo xulgado do mercantil número 1 desta cidade, que estimou parcialmente a demanda de impugnación de acordos tomada na mesma o día 25 de abril de 2008, por considerar que a sociedade atopábase disolta ope legis polo transcurso do prazo para o cal foi creada de cinco anos dende o 27 de febreiro de 2002.

Argumenta ó seu favor que por medio de Asemblea celebrada o 8 de xaneiro de 2007 se acordou a prórroga da cooperativa outros tres anos máis, e aunque efectivamente se acordou por sentenza a nulidade da Xunta Xeral extraordinaria celebrada ese día, sen embargo na sentenza non se di que a cooperativa se extinguiña e non sexa posible a súa reactivación ou prórroga, por iso confundimento nesa resolución non pode sosterse que non é posible a celebración dunha nova Xunta Xeral o día 25 de abril de 2008 alegando que a cooperativa non pode seguir coa súa actividade e proceder así á anulación dos acordos adoptados na devandita Asemblea. Concorrería a causa prevista no artigo 86.b) da Lei de Cooperativas pero en ningún momento se di que non poida darse a reactivación sempre e cando se cumpran os requisitos de reactivación do artigo 88. Alcabre sociedade cooperativa púsose en contacto cos catro socios disidentes indicando que podían proceder a retirar persoalmente as cantidades aportadas na súa cualidade de socios de forma fehaciente e por burofax. Dende esta perspectiva certos acordos tomados son válidos non facendo outra cousa a demandante máis que, de mala fe, torpedear o funcionamento da cooperativa.

Dña. Gemma opúxose ó recurso argumentando que, como establece a resolución recorrida, non cabe a reactivación tácita da cooperativa cando esta quedou disolta, e só conserva a personalidade xurídica ós efectos de liquidarse, pero non que poida tomar acordos como se a disolución non se producira.

Segundo.- Sostén a parte apelada que partindo da nulidade declarada por sentenza de 3 de setembro de 2007 do acordo de prórroga da cooperativa por tres anos tomado o día 8 de xaneiro anterior constitúe á apelante ope legis nunha sociedade disolta por transcurso do prazo de cinco anos previsto na súa constitución que tivo lugar por escritura ante notario o 29 de xaneiro de 2002, e vencendo a súa duración o 27 de febreiro de 2007.

Aduce o apelante que malia isto nada impide a reactivación da sociedade cooperativa, e como ben reconece, sempre e cando se dean os presupostos previstos no artigo 88 da mesma Lei. O xulgador a quo espuxo con claridade que a cooperativa en disolución manteña a súa personalidade

xurídica mentres se leva a cabo a seguinte fase de liquidación ningún o negou. Pero traspasa os límites deste asertos ata extremos de fantasía que a personalidade xurídica que se recoñece abrangue ata poder exercer as competencias que corresponden á Asemblea en réxime normal ordinario, como se non estivera disolta por Lei. Non cabe reactivación tácita en tanto que o acordo de reactivación é igualmente impugnabile, incluso un dos motivos esgrimidos pola demandante é que comezara a devolución de aportacións que en sentido negativo establece o artigo 88 para proceder á reactivación.

A sentenza de instancia non pode ser máis clara nin tampouco máis acertada nos termos do artigo 88 da Lei galega de cooperativas cando dispón que a cooperativa disolta poderá ser reactivada cando se elimine a causa que motivou a disolución e non comezara o reembolso das achegas ós socios.

A reactivación require acordo da Asemblea Xeral adoptado por maioría de dous tercios dos votos presentes e representados, que deberá ser publicado no Diario Oficial de Galicia en un dos diarios de maior circulación na provincia do domicilio social da cooperativa. Este acordo elevarase a escritura pública e inscribírase no Rexistro de cooperativas, momento no que adquirirá eficacia.

En caso de creba, a reactivación só poderá ser acordada se a cooperativa chega a un convenio cos seus acreedores.

É por isto que non é posible afirmar, como fai o letrado apelante, que en ningún momento se di que non poida darse a reactivación sempre e cando se cumpran os requisitos de reactivación do artigo 88, porque precisamente, descartada a posibilidade de reactivación tácita, disolta a sociedade dende 27 de febreiro de 2007 a Xunta celebrada e impugnada de 25 de abril de 2008, sen que se producira o acordo de reactivación aprobado por maioría de dous tercios dos votos presentes e representados, publicado no DOGA e noutro dos de máis circulación da provincia, elevación a escritura pública e inscrición no rexistro de cooperativas, non é viable porque non cabe falar de sociedade reactivada.

Na cooperativa apelante disolta os administradores continuarán nas súas funcións de representación e xestión, ós únicos efectos de evitar posibles prexuízos, cesando nas mesmas unha vez que se producira o nomeamento e aceptación dos liquidadores e se efectuaran as oportunas inscricións rexistradas. Suscribirán cos administradores un inventario e balance da cooperativa, con referencia ó día en que se inicie a liquidación e con carácter previo a que os liquidadores conecen a desenvolver as súas

funcións, correspondendo polo demais ós liquidadores realizar cantas operacións sexan necesarias para a liquidación, para o cal terán a representación da cooperativa en xuízo e fóra del, obrigando á sociedade fronte a terceiros nos mesmos termos que os establecidos para o órgano e administración da cooperativa.

En suma, a Asemblea de 25 de abril de 2008 convocada cos puntos da orde do día a nulidade dos cales se discute neste preito, nen tivo por obxecto a reactivación da sociedade (no caso de que fora posible se non empezara a devolución ós socios da participación na mesma, o cal parece que efectivamente si comezara) e non pode ter viabilidade o recurso cando xa espresamente se recoñece que deberían terse cumprido os presupostos do artigo 88 da Lei, resultando manifesto e notorio que isto non sucedeu. Deste xeito a sociedade disolta e non reactivada non ten personalidade xurídica ós efectos tomados nos acordos de 25 de abril de 2008 anulados na instancia”.

3. Comentario.

3.1. O transcurso do prazo como causa de disolución das cooperativas constituídas por prazo determinado.

Segundo establece o artigo 14 da Lei de Cooperativas de Galicia, unha das mencións obrigatorias que deben constar nos Estatutos da sociedade cooperativa galega é a relativa á duración da sociedade.

Sen embargo, isto non implica que a sociedade deba constituírse por un período de tempo determinado. Ó constituir a sociedade cooperativa galega, pode optarse entre asignarlle unha duración determinada ou unha duración indefinida.

A opción por unha destas dúas alternativas, como é evidente, ten unha decisiva incidencia no réxime de disolución da cooperativa. Así, se a cooperativa se constitúe por un período de tempo determinado, o vencemento do prazo de duración da cooperativa conleva automaticamente a súa disolución. Así o prevé o artigo 86 da Lei de Cooperativas de Galicia.

É importante destacar que esta causa de disolución das sociedades cooperativas constituídas por tempo determinado opera de xeito automático. Isto é, a disolución prodúcese *ope legis* unha vez vencido o prazo de duración da sociedade cooperativa, sen que sexa necesario ningún acordo de ningún órgano social. Noutras palabras, unha vez vencido o prazo de duración inicialmente asignado á cooperativa, esta enténdese automaticamente disolta e entra en período de liquidación.

Inda que non é preciso ningún acordo da cooperativa para que se produza a súa disolución unha vez vencido o prazo inicial para o cal foi constituída, o certo é que a cooperativa si pode evitar aquela disolución. A estes efectos, plantéxanse dúas alternativas distintas: a prórroga da sociedade cooperativa, e a súa reactivación.

3.2. Prórroga e reactivación da sociedade cooperativa.

En efecto, inda que a sociedade cooperativa fose inicialmente constituída por un período de tempo determinado, antes do seu vencemento a Asemblea Xeral pode acordar a súa prórroga. Así o prevé o artigo 86.b) da Lei de Cooperativas, segundo o cal, “a sociedade cooperativa disolverase (...) por cumprimento do termo fixado nos estatutos, agás acordo expreso en contrario da asemblea xeral, adoptado coa maioría establecida na letra anterior [dous tercios dos votos presentes e representados], que se elevará a escritura pública e se inscribirá no rexistro de cooperativas”.

Como se pode comprobar, o artigo 86.b) da Lei de Cooperativas de Galicia fixa un único requisito para a prórroga da sociedade cooperativa galega inicialmente constituída por prazo determinado: o relativo á maioría de dous tercios dos votos presentes ou representados para adoptar o acordo de prórroga. Sen embargo, e inda que non exista previsión específica ó respecto, o acordo de prórroga vese sometido a un requisito ulterior, desta vez de carácter temporal. Así, o acordo de prórroga da cooperativa debe adoptarse antes do día do vencemento do prazo inicial de duración fixado nos estatutos da cooperativa.

En efecto, xa dixemos que, no caso das cooperativas constituídas por tempo determinado, o vencemento do prazo de duración inicialmente asignado á cooperativa opera como causa de disolución automática. Polo tanto, unha vez vencido o prazo de duración inicialmente fixado, a cooperativa atópase disolta e entra en fase de liquidación, polo que xa non é posible a súa prórroga. Únicamente sería posible a súa reactivación.

A reactivación da sociedade cooperativa disolta regúlase no artigo 88 da Lei de Cooperativas de Galicia, que establece o seguinte: “a cooperativa disolta poderá ser reactivada cando se elimine a causa que motivou a disolución e non comezase o reembolso das achegas ós socios. A reactivación require acordo da asemblea xeral, adoptado por maioría de dous tercios dos votos presentes e representados, que deberá ser publicado no Diario Oficial de Galicia e nun dos diarios de maior circulación da provincia do domicilio social da cooperativa. O devandito acordo elevarase

a escritura pública e inscribírase no rexistro de cooperativas, momento no que adquirirá eficacia”.

Do contido deste precepto pódese deducir que a reactivación da sociedade cooperativa xa disolta atópase sometida a varios requisitos ou presupostos de índole material e formal. No que atinxe ós primeiros, a Lei de Cooperativas de Galicia establece dous requisitos: a reactivación só é posible cando se elimine a causa que provocou a disolución (o que no caso de disolución por vencemento do prazo implica, ben a ampliación deste, ben a fixación dun prazo de duración indefinido para a cooperativa) e non se iniciara o reembolso das achegas ós socios.

En relación cos presupostos de carácter formal, a reactivación da cooperativa esixe acordo da Asemblea Xeral que deberá ser adoptado por maioría de dous tercios dos votos presentes e representados e que deberá ser obxecto das publicación sinaladas no artigo 88 e inscrito no rexistro de cooperativas.

3.3. Imposibilidade de prórroga ou reactivación tácita. Nulidade dos acordos adoptados pola Asemblea con posterioridade á disolución da cooperativa.

De todo o ata aquí exposto despréndese que tanto a prórroga da sociedade cooperativa constituída por tempo determinado coma a súa reactivación unha vez disolta deben ser expresas. Quere isto dicir que tanto a prórroga da sociedade cooperativa coma a súa reactivación requiren dun acordo expreso en tal sentido por parte da Asemblea Xeral. Por conseguinte –e como subliña a sentenza que comentamos- non son posibles unha prórroga ou reactivación tácitas. En particular, non é posible deducir unha prórroga ou reactivación da cooperativa do feito de que a cooperativa continúe co seu normal funcionamento unha vez disolta por vencemento do prazo sen que se producira nin a súa prórroga nin a súa reactivación.

En consecuencia, o vencemento do prazo de duración inicialmente asignado á cooperativa sen que se acordase a súa prórroga ou –con posterioridade- a súa reactivación provoca que esta quede automaticamente disolta e entre en período de liquidación.

Polo demais, a disolución da cooperativa e a súa entrada en período de liquidación non extingue a súa personalidade xurídica. O artigo 87.4 da Lei de Cooperativas é claro a estes efectos ó sinalar que a cooperativa conserva a súa personalidade xurídica mentres se realiza a liquidación, debendo engadir á súa denominación social os termos “en liquidación”.

A disolución e entrada en período de liquidación da cooperativa, iso sí, provoca unha sustancial alteración do réxime xurídico e do estatuto dos seus órganos sociais. Así, en primeiro termo, provoca a substitución dos administradores polos liquidadores. A Asemblea Xeral, en segundo lugar, permanece, pero só ós efectos de adoptar os acordos precisos ós efectos da liquidación da cooperativa. Así o prevé o artigo 89.5 da Lei de Cooperativas de Galicia, segundo o cal “durante o período de liquidación observaranse as normas legais e estatutarias aplicables sobre réxime das asembleas xerais. Estas serán convocadas polos liquidadores, que as presidirán e lles darán conta da marcha da liquidación para que acorden o que conveña ó interese común”.

Se, pese ó anterior, a cooperativa continúa coa súa actividade ordinaria, e a Asemblea é convocada polos administradores para adoptar acordos alleos á liquidación da cooperativa, os acordos adoptados pola Asemblea serán nulos de pleno Dereito. Pero esta nulidade producirase, non porque a cooperativa careza xa de personalidade xurídica –como se indica na sentenza recorrida– senón por infracción das normas reguladoras da Asemblea. En primeiro termo, porque unha vez disolta a cooperativa a Asemblea só pode ser convocada e presidida polos liquidadores, e non polos administradores. E, en segundo lugar, porque a Asemblea debe ser convocada para os efectos da liquidación.

Por esta razón, inda que a sentenza que comentamos declara acertadamente a nulidade dos acordos adoptados pola Asemblea Xeral dunha cooperativa xa disolta polo vencemento do seu período de duración, erra –baixo o noso punto de vista– na identificación da causa de nulidade. Esta non pode atoparse –como se afirma na sentenza recorrida– na extinción da personalidade xurídica da cooperativa (que se mantén ata a cancelación rexistral) senón nalgunha das causas de carácter formal ou material antes apuntadas.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 165-168

ARQUIVO DO EXPEDIENTE POR FIXACIÓN DOS PREZOS DO TRANSPORTE DE PEIXE NO PORTO DA CORUÑA

Fernando GARCÍA CACHAFEIRO

I

A Comisión Nacional da Competencia dictou unha resolución de 25 de xuño de 2009 (Expediente 2794/09, dispoñible en www.cncompetencia.es) pola que se acorda o arquivo da denuncia presentada pola cooperativa de transporte maioritaria no porto de Vigo, Transfrío SCG, contra a cooperativa de transporte máis importante do porto da Coruña, Transpeco SCG, e a patronal de empresarios do transporte desta cidade (ASCENTRA), aos que acusa de pactar os prezos do transporte e de repartir os mercados no porto da Coruña.

A denunciante, Transfrío SCG, é unha cooperativa dedicada ao transporte de peixe fresco desde portos pesqueiros de orixe ata os puntos da Península Ibérica, que desenvolve a súa actividade fundamentalmente no Porto de Vigo, dispoñendo dunha flota de máis de 100 camións

As denunciadas son, dun lado, Transpeco SCG., tamén dedicada ao transporte de mercancías, sendo aproximadamente a metade da mercancía transportada peixe fresco, concentrando a súa actividade primordialmente no porto da Coruña, no que transportou durante o ano 2007 máis de 12.000 toneladas. Doutro lado, a denuncia diríxese tamén contra a Asociación Coruñesa de Empresarios de Transporte (Ascentra), á que pertencen a maioría dos transportistas autónomos da cidade e á que tamén pertencen varios dos cooperativistas de Transpeco.

En concreto, a denuncia de Transfrío SCG enumera unha serie de feitos consistentes en impedir a entrada e saída de camións do porto da Coruña por medio de ataques e ameazas aos camioneiros socios da denunciante. Tales

feitos tiveron unha gran repercusión nos medios de comunicación, como se pode comprobar polas reportaxes publicadas por La Voz de Galicia entre o 23 febreiro e o 11 de marzo de 2007, e motivaron a interposición de diversas querelas criminais contra as persoas que interviñeron nos mesmos.

II

O art. 1 da Lei de Defensa da Competencia prohibe os acordos, decisións de asociacións de empresas e prácticas concertadas que teñen por obxecto ou efecto restrinxir a competencia no mercado e, en particular, aqueles que consisten en fixar os prezos ou repartirse os mercados. Os acordos adoptados entre os membros dunha cooperativa poden constituír un acordo entre empresarios aos efectos de aplicar o Dereito da competencia, á vez que as ordes ou recomendacións dos órganos directivos da cooperativa poden examinarse como decisións ou recomendacións de asociacións de empresas a estes efectos, pois no denominado Dereito antitrust o que importa son as consecuencias da conducta dos empresarios –neste caso, o aliñamento dos prezos ou a repartición dos mercados- e non a forma en que dita coordinación de condutas leva a cabo –estatutos ou acordos da asemblea dunha cooperativa, acto de administración dos seus órganos de dirección, etc.-.

O Tribunal de Xustiza das Comunidades Europeas confirmou, en efecto, que as disposicións estatutarias dunha cooperativa, poden constituír un acordo ou decisión prohibida pola lexislación *antitrust*, cando teñen un obxecto ou efecto restrictivo da competencia no mercado. Así, no caso *Goettrup-Klim v. Dansk Landbrugs Grovvarereselskab*, en resposta a unha cuestión prexudicial exposta por un tribunal danés, o TXCE declarou que «unha sociedade cooperativa (de compras) é unha unión voluntaria de persoas constituída para a consecución de obxectivos comerciais comúns. A compatibilidade dos Estatutos de tal sociedade coas normas comunitarias sobre a competencia non pode apreciarse de xeito abstracto. Áchase en función das disposicións estatutarias concretas da sociedade e das condicións económicas dos mercados afectados» (Sentencia de 5 de decembro de 1994, Rec. I-05641 [1994]).

Con todo, tampouco están prohibidas as disposicións estatutarias das cooperativa que sexan consecuencia directa da aplicación dunha lei, a tenor do disposto no art. 4 da LDC, tal e como sucede –por exemplo- respecto da obrigaición dos socios de participar na actividade cooperativizada ou de absterse de facer a competencia á sociedade, segundo o disposto nas letras c) e d) do art. 24 da Lei de Cooperativas de Galicia. Para un estudo máis detallado desta cuestión, constitúen unha referencia obrigada os traballos do profesor

JULIO COSTAS COMESAÑA, “A obrigación de participar na actividade cooperativizada como conducta restrictiva da competencia (Comentario á resolución do TDC de 21 de marzo de 2001, expediente A 277/2000, Compra Mínima COFAS)” publicado no volume 22 (2001) de Actas de Dereito Industrial (páxs. 527 e ss.), así como a súa monografía O deber de abstención do socio nas votacións: (estudo dos conflitos de intereses agrupados no art. 52 LSRL), Valencia, Tirant o Blanch, 1999, páx. 213 e ss.

III

No presente asunto, a Comisión Nacional da Competencia decretou o arquivo do expediente ao apreciar que os feitos denunciados non acreditaban a existencia dun pacto sobre prezos ou de repartición de mercados no seo de Transpeco SCG.

En relación coa suposta fixación de prezos, a investigación realizada puxo de manifesto que os prezos difiren entre Transfrío e Transpeco, sendo na primeira para algúns destinos máis baixos e para outros destinos máis altos, tanto antes como logo da modificación de prezos realizada no 2007 e que motivou a denuncia. Así mesmo, a cooperativa denunciada segue un sistema de subcontratación –habitual no sector- polo que se persegue encher os camións agrupando as cargas dos clientes nun único cliente, sen que resulte acreditado que Transpeco exclúa a Transfrío.

Doutra banda, respecto da repartición de mercados, a Comisión Nacional da Competencia conclúe que non cabe apreciar indicios dun cartel entre os transportistas autónomos ou entre estes e a cooperativa para impedir a entrada ao porto, como sucedeu noutros expedientes examinados pola autoridade de competencia nos que os transportistas creara un sistema de licencias ou cartóns de identificación para permitir o acceso ao porto que –na práctica- impedía que transportistas alleos á cooperativa puidesen prestar os seus servizos no porto afectado. Respecto dos feitos denunciados consistentes no lanzamento de pedras ou a causación de danos aos camións de Transfrío por outros medios, os servizos de competencia estiman que –ao non haberse podido identificar ás persoas que realizaron ditos actos-, non cabe concluír que os mesmos teñen a súa causa nun cartel entre os transportistas do porto da Coruña.

IV

O expediente que comentamos é interesante por un dobre motivo. Por unha banda, porque confirma a plena vixencia do Dereito da competencia no seo das cooperativas, as cales deben fixar as condicións de participación

dos seus membros na actividade cooperativa sen impor restricións innecesarias á súa liberdade de actuación no mercado. Por outro, porque se trata dun novo expediente no sector das infraestructuras de transporte e – máis concretamente- no dos portos, o cal ten motivado numerosos expedientes sancionadores por parte da autoridade de competencia. Baste recordar, neste sentido, a coñecida resolución do entón Tribunal de Defensa da Competencia, de 19 de decembro de 2001, (Expte. 506/00, Transporte Mercancía Biscaia), na que se impuxeron multas por un importe total superior a un millón euros a un sindicato de transportistas do Porto de Bilbao por aplicar un convenio de tarifas para o transporte de carga no porto de Bilbao, ou a recente investigación aberta pola CNC relacionada con diversas actuacións no porto de Barcelona (véxase a resolución Expte R/Ou33/09 polo que se decreta a continuación da investigación

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 169-180

**“NON NECESIDADE DE OBTENCIÓN NA ASEMBLEA
XERAL DA MAIORIA CUALIFICADA DE 2/3 PARA
ACORDAR O CESE DA ENTIDADE DE XESTIÓN DUNHA
COOPERATIVA DE VIVENDAS
[ANOTACIÓN Á SENTENZA DA AUDIENCIA PROVINCIAL DA CORUÑA
(SECCIÓN 6) NÚM. 58/2009, DE 20 DE FEBREIRO.
PONENTE: ILMA. SRA. D^a. LEONOR CASTRO CALVO]”.**

Xacobo IZQUIERDO ALONSO

Resumo.

No Xulgado de Primeira Instancia e Instrucción núm. 3 de Santiago de Compostela, dictouse sentenza na que se desestimaba a demanda interposta por Don C. e Dona S. contra a entidade “Salgueiriños de Vivendas, Sociedad Cooperativa Limitada”, que quedou así absoluta dos pedimentos efectuados contra dela.

Na devandita demanda instábase a declaración de nulidade duns determinados acordos adoptados no seu día pola Asemblea Xeral da citada demandada así coma dos acordos adoptados polo Consello Rector en execución dos anteriores ou, subsidiariamente, a súa anulabilidade.

A tal pretensión baseabase nos seguintes fundamentos:

a) A consideración de que precisábase a maioría cualificada de 2/3 para adoptar a decisión do cese da entidade “M. S.L.” que levaba a xestión da cooperativa (punto 2 da orde do día).

b) En conexión co anterior, a denuncia de que existía un conflito de intereses no punto 3 da orde do día –establecemento de retribucións do Consello Rector- pese o cal, os membros deste permaneceron na mesa e votaron.

c) A nulidade dos acordos adoptados pola Asemblea que facultaban ao Presidente e ao Consello Rector para executar os trámites precisos a fin de executar o acordado no punto 2 (en concreto: efectuar as xestións conducentes á rescisión do contrato e interpoñer accións na defensa da cooperativa), pois a concesión das tales facultades non se atopaba incluída na orde do día, sendo adoptadas por órgano non competente (a competencia correspondería ao Consello Rector por se tratar de asuntos relativos á xestión da cooperativa).

Desestimada a demanda e apelada a Sentenza do Xulgado ante a Audiencia Provincial por Don C., sería tamén desestimado o recurso de apelación contra a sentenza da primeira instancia. Para o Tribunal de apelación non existe causa de nulidade nin de anulabilidade, asumindo os razonamentos da sentenza da primeira instancia, que da por reproducidos na súa propia resolución.

E, deseguido, a sentenza de apelación insiste nos aspectos que se expoñen –de xeito sintético- a continuación.

No primeiro lugar, non considera precisa a maioría cualificada de 2/3 para acordar o cese de “M. S.L.” coma entidade de xestión da Cooperativa. Fronte a alegación do apelante, que considera precisa a dita maioría por analoxía co art. 120 da Lei 5/98 de Cooperativas de Galicia, considera o tribunal que a tal aplicación analóxica non cabe, xa que o precepto citado regula un suposto antitético ao do caso, xa que esixe a dita maioría cualificada precisamente para ceder a xestión da cooperativa a un terceiro. No suposto da litis os membros da entidade pretenden recupera-la xestión, sendo ademais, en todo caso, a analoxía, de aplicación restrictiva.

Xa que logo, desbotada a aplicación do artigo 120 da Lei 5/98, a Sala entende que é de aplicación o artigo 37 da Lei de Cooperativas de Galicia, segundo o cal abonda coa maioría simple.

Ademais a Sala da Audiencia fai salientar que á vista da amplitude das facultades e prerrogativas que a Lei de Cooperativas de Galicia e os Estatutos da mesma cooperativa confiren á Asemblea Xeral, permitíndolles incluso destituir aos membros do Consello Rector por maioría simple, sería absurdo e contrario a Dereito e á lóxica, o aplicar extensivamente as esixencias de maioría cualificada a un suposto coma o do caso, no que soio se trata do cese da entidade á cal, no seu intre, confíarase a xestión material e ordinaria da sociedade.

En relación ao conflito de intereses entre os membros do Consello Rector e a sociedade, á vista da orde do día, o que determinaría que,

segundo o apelante, os mesmos deberían terse abstido de votar, a Audiencia entende que coma o único punto no que tal conflito podería se producir era o terceiro –establecemento de retribución ao Consello Rector- que sería retirado non sendo obxeto, xa que logo, nin de debate nin de votación, quedaría consecuentemente desautorizado o motivo invocado polo apelante.

En canto a alegada nulidade dos acordos adoptados pola Asemblea mediante os que se faculta ao Presidente e ao Consello Rector para executar os trámites precisos para levar a cabo o acordado no punto 2 da orde do día –o cese de “M. S.L.” coma xestora da cooperativa-, en concreto para efectuar as xestións conducentes á rescisión do contrato e interpoñer accións na defensa da cooperativa, a causa invocada polo apelante era que non se atopaban incluídos na dita orde do día, tendose adoptado por órgano non competente, alegándose a este respecto que, por corresponderse con asuntos relativos á xestión da cooperativa á competencia correspondía ao Consello Rector.

Tamén neste punto o xulgador en apelación confirma a sentenza apelada, pois considera que o texto finalmente aprobado é consecuencia clara do debatido. Segundo razoa, a orde do día cumpre a función de enunciar os temas a tratar, non sendo preciso que, na enunciación dos temas a debatir, sexan esgotadas todas as vías de diálogo ou sexan prantexadas todas as hipóteses de traballo. Ben ao contrario, o contido e a súa concreta formalización ten que xurdir do debate.

No caso axuizado a Sala considera, por unha parte, que tra-lo debate do cese da entidade de xestión da cooperativa e decidido éste, o lóxico e inherente á decisión é que se faculte aos directivos para levaren a cabo o acordado.

Por outra parte, a mesma Sala tamén rexeita o argumento relativo á falta de competencia da Asemblea para facultar ao Consello Rector no sentido indicado: se Asemblea é o órgano rector da Cooperativa, con facultades atribuídas por lei para nomear e destituir aos membros do Consello Rector e demais decisións importantes, a que aquí se cuestiona estaría dentro das súas competencias.

Anotación.

A principal cuestión que xurde da lectura da sentenza anotada, da que trataremos aquí, é o da pertinencia ou non da aplicabilidade de xeito analóxico ao caso da maioría cualificada de 2/3 que esixe o artigo 120.4 da

LCG para o caso no que a asemblea das cooperativas de vivendas acorde a cesión da administración e xestión da promoción de vivendas e locais, ao suposto de que a propia cooperativa queira recuperar a dita administración e xestión, previamente cedidas.

En relación a un dos outros extremos obxecto da apelación –o pretendido conflito de intereses- no houbo ocasión de que éste se poidera producir, xa que o punto supostamente problemático non chegou a xerar conflito ningún ao ser retirado da orde do día e non dar lugar a acordo da asemblea de socios.

A outra cuestión debatida –a pretendida nulidade dos acordos adoptados pola asemblea consistentes en facultar ao Presidente e ao Consello Rector para realizar os trámites precisos para levar a cabo a execución do acordo previamente adoptado sobre o cesamento da entidade xestora da cooperativa, por non estar o outorgamento daquelas facultades na orde do día- cabe dicir que o razoamento da sentenza anotada resulta obvio: a enunciación dos temas a debater non pode esgotar toda-las hipóteses de traballo e, ademais, neste caso, resulta evidente a competencia da Asemblea para debater e votar tal asunto. Relembremos ao respecto que a enunciación de competencias da asemblea xeral que efectúa o artigo 31 da LCG non ten carácter pechado, establecendo ademais no seu apartado 1.n) que lle corresponde en exclusiva á asemblea xeral “*todos los demais acordos nos que así o establezca a lei ou os estatutos*”. E compre ter en conta, tamén, que o mesmo precepto, no apartado 2 sinala que “*poderá debate-la asemblea sobre cantos asuntos sexan de interese para a cooperativa, sempre que consten na orde do día, pero unicamente poderá tomar acordos obligatorios en materias que esta lei non considera competencia exclusiva doutros órganos sociais*”, delimitándose así negativamente a competencia da asemblea. O consello rector é o órgano de goberno xestión e representación da sociedade cooperativa: a asemblea, co acordo cuestionado, non pretende levar a cabo directamente as necesarias actuacións conducentes a execución do acordado: sinxelamente, só faculta ao Consello Rector para que desenvolva a dita execución, entendéndose que no marco das competencias propias da reitoría.

Sobre a cuestión debatida e resolta pola Audiencia que afecta ao cesamento da entidade xestora da cooperativa de vivendas mediante acordo da asemblea de socios pola maioría do artigo 37 da LCG, relembremos que as ditas cooperativas de vivendas, “*están constituídas principal e maioritariamente por persoas físicas que precisen aloxamento e/ou locais para si e as persoas que convivan con elas*”, aínda que advertindo deseguido que “*tamén poder ser*

*socios os entes públicos, os entes sen ánimo de lucro mercantil e as cooperativas que precisen aloxamento para aquelas persoas dependentes deles que teñan que residir, por razón do seu traballo ou función, no contorno dunha promoción cooperativa ou que precisen locais para o desenvolvemento das súas actividades*¹. Xurden así estas cooperativas para contribuir á cobertura dunha necesidade esencial no desenvolvemento vital e social das persoas, satisfacendo asemade o dereito recoñecido constitucionalmente a disfrutar dunha vivenda digna e axeitada². A atención prioritaria a esta necesidade implica, dende o punto de vista cooperativo, que as cooperativas de vivendas teñan por obxecto “*procurar vivendas preferentemente habituais e/ou locais para os seus socios*”³, o que se traduz que só as persoas físicas que pretendan conquistar unha vivenda por este medio poderán formar parte destas cooperativas de vivendas.

Como resulta obvio, a promoción de vivendas por medio de cooperativas, xuntando recursos e esforzos un grupo de persoas, persigue o abaratamento dos custos e a adquisición dunha vivenda a un precio axeitado ás posibilidades do suxeito e inferior ao que o produto vivenda acadaría no mercado. Principalmente, o dito abaratamento de custos conquistaríase mediante a supresión de intermediarios e, entre éstos e de xeito salientabel- o do promotor de vivendas.

Sen embargo, a promoción e construción de vivendas resulta unha actividade de enorme complexidade –económica, legal, técnica- que, de feito, resultaría un obstáculo insuperabel para unha cooperativa na maior parte das ocasións se éstas non poideran contar co apoio profesionalizado na xestión. Apresentase así o fenómeno da “externalización” da dirección técnica da propia cooperativa nunca empresa de servicios allea, xurdindo desta maneira a figura do xestor de cooperativas.

Compre decir ante todo que este alleamento da xestión semella non casar ben coa propia natureza intrínseca da cooperativa, que responde mais ben ao principio de *autoxestión* e que ten como corolario a directa participación do socio na actividade daquela⁴, aínda que, como se ten

¹ Lei 5/1998, do 18 decembro, de cooperativas de Galicia (no sucesivo LCG), D.O.G. n° 251, de 30 de decembro, art. 120.1, modificado pola disposición adicional sétima da Lei 18/2008, de 29 de decembro, de Vivenda de Galicia (D.O.G. n° 13, de 20 de Janeiro).

² Vid. art. 47 da Constitución.

³ LCG, art. 120.2, párrafo primeiro, modificado pola Lei 18/2008.

⁴ “*A xestión e o goberno da sociedades cooperativa correspóndenlles exclusivamente a esta e ós seus socios* (art. 1.2 LCG).

observado, as cooperativas galegas responden mais ben a un réxime de “autoxestión atenuada”⁵, o que se manifesta na posibilidade de que poidan sairen elixidos administradores non socios (entre persoas físicas e ata un 25% dos membros do consello rector, se o prevén os estatutos⁶). Lembremos ao respecto como a Lei de 1931 prohibía de xeito tallante a atribución das funcións de dirección ou xestión a terceiros⁷, albiscándose neste punto unha evolución no plano legislativo cara a admisión no organo rector de persoas non socias, sen dúbida obedecendo ao sentir de adapta-las cooperativas as duras circunstancias duns mercados que esixen unha meirande competencia técnica e especializada que garantan as responsabilidades fronte a terceiros e o bó fin da actividade.

Pero é que, ademais, en concreto, no ámbito das cooperativas de vivendas acentuase a necesidade da admisión dunha xestión profesionalizada: os coñecementos e esforzos que require a actividade promocional de vivendas, por unha banda, mais os riscos derivados da actuación nun sector xerador (polo menos ata hai ben pouco) de elevadas plusvalías, producen dúas esixencias no plano legal de indubidabel trascendencia: dunha parte, a dedicación en exclusiva ás tarefas rectoras da cooperativa, incompatíbeis coa pertenza simultánea ao consello reitor de mais dunha cooperativa; outra, a necesaria gratuidade no desenvolvemento do cargo⁸. En definitiva, o “deplazamento xestor”⁹ da cooperativa en favor de persoas ou entidades alleas ao círculo cooperativo resulta inevitabel.

⁵ GARCIA-PITA Y LASTRES, J.L.: Las cooperativas gallegas: reflexiones sobre su régimen jurídico en la ley 5/1998 de cooperativas de Galicia, Santiago de Compostela, CECOOP, 2005, p. 125.

⁶ En sentido semellante a “Ley 27/1999, de 16 de xullo, de cooperativas” (no sucesivo LC), estatal (B.O.E. nº. 170, de 17 de xullo): “*Los Estatutos podrán admitir el nombramiento como consejeros de personas cualificadas y expertas que no ostenten la condición de socios, en número que no exceda de un tercio del total, y que en ningún caso podrán ser nombrados Presidente ni Vicepresidente. Salvo en tal supuesto y el previsto en el artículo anterior, tan sólo podrán ser elegidos como consejeros quienes ostenten la condición de socios de la cooperativa*” (art. 34.2).

⁷ Decreto de 4 de xullo de 1931 (Gaceta de 7 de xullo), declarado lei por lei de 9 de setembro de 1931 (Gaceta de 10 de setembro): “*Son condiciones legales necesarias para todas las cooperativas... 3ª. Que ninguna función directiva o de gestión esté vinculada en persona o entidad determinadas, ni sea delegada en Empresa gestora alguna*” (art. 1, párrafo segundo).

⁸ Artigo 120.5 da LCG:

“*Ningunha persoa poderá ser membro, simultaneamente, do consello reitor en mais dunha cooperativa de vivendas.*”

Así o recoñecía a Ley estatal de 1987, aínda que sometendo a estas cooperativas que ostentasen a dita xestión profesionalizada á necesidade de se someteren a unha auditoría externa, o que amosa a desconfianza coa que lexislador afrontou esta figura¹⁰. Pola súa parte, o R. Decreto 2028/1995, de 22 de decembro¹¹, que estableceu as condicións de acceso á financiación cualificada estatal das vivendas de protección oficial promovidas por cooperativas de vivendas e comunidades de propietarios ao amparo dos planos estatais de vivendas, racionaliza dalgún xeito esa desconfianza, manifestando no seu Preámbulo, en relación a aqueles casos de promocións encetadas por cooperativas de vivendas, do xeito seguinte: “*en no pocos casos la falta de capacidad de gestión o de recursos de los asociados o comuneros, aconseja y, hasta hace obligado, el asesoramiento de expertos para llevar a buen término la promoción, pero en las que no cabe desconocer la existencia de un fenómeno, como es la aparición de empresas cuyo objeto social es precisamente la gestión profesionalizada de tales cooperativas y comunidades de propietarios, que, aun siendo positivo para estructurar la demanda, puede conllevar el riesgo de desvirtuar el sentido solidario que caracteriza a estos tipos de asociación y a estas promociones de viviendas*”¹². A preocupación por protexer o dito sentido

Os membros do consello reitor en ningún caso poderán percibir remuneracións ou compensacións polo desempeño do cargo, sen prexuízo do seu dereito a seren resarcidos polos gastos que lles orixine”.

No mesmo sentido o artigo 129.6 da “Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas” (BOE nº. 84, de 8 de abril) e o artigo 89.6 da LC.

⁹ PAZ CANALEJO, N.: Alcance y significado de la norma, en Ley General de Cooperativas, Tomo XX, Vol 3º, Artículos 67 al final, comentados por Narciso Paz Canalejo y Francisco Vicent Chuliá, EDERSA, 1994, en Sección Cuarta, “De las cooperativas de viviendas”, del Capítulo XII, “De las clases de cooperativas”: Artículo 129: “Objeto y ámbito”, p. 687.

¹⁰ “*Las Cooperativas de Viviendas, antes de presentar las cuentas anuales..., deberán someterlas a auditoría externa, en los ejercicios económicos en que se produzca alguno de los siguientes supuesto: c) Que la Cooperativa haya otorgado poderes relativos a la gestión empresarial a personas físicas o jurídicas, distintas de los miembros del Consejo Rector*”. En sentido semellante, o artigo 91.1.c) da vixente LC. Idem o artigo 138 da Ley 2/1999, de 31 marzo, andaluza de cooperativas, B.O. da Junta de Andalucía nº. 46, de 20 de abril.

¹¹ B.O.E. nº. 14, de 16 de xaneiro.

¹² Reproducimos reseguído polo seu interese o artigo 1.b), párrafos primeiro y tercero, do dito R.D. 2028/1995, no que se fixan as cautelas que deben observar as relacións cooperativa – persoa ou entidade xestora:

“En el supuesto de que las cooperativas otorguen mandatos o poderes de representación para el desarrollo de la gestión de la promoción, tales mandatos o poderes

solidario e á propia cooperativa da mala praxis de entidades de escasa competencia profesional ou empresarial, subliñase no artigo 3 de mesmo R.D. 2028/1995, que establece a necesidade de que as cooperativas de vivendas, ao tempo de solicitaren a financiación cualificada, acrediten a capacidade técnica e profesional da xestora para levar a cabo a xestión da promoción.

No Dereito galego de cooperativas, explicitase na LCG o recoñecemento da figura do xestor de cooperativas do seguinte xeito: “*as cooperativas de vivendas administrarán e xestionarán de forma directa a promoción de vivendas e locais, e non poderán cederlles tal xestión a terceiras persoas mediante ningún título, agás acordo da asemblea xeral adoptado polos dous tercios dos votos presentes e representados, sen prexuízo da posibilidade de requirir expertos externos para cuestións puntuais*”¹³. Precepto éste, que debemos relacionar co establecido no número 3 do artigo 32 da mesma Lei, que permite que o consello reitor poida conferirlle apoderamentos de facultades representativas a calquera persoa por medio de escritura pública, que deberá ser inscrita no correspondente rexistro de cooperativas: os ditos apoderamentos terán como base, unhas veces, unha relación laboral e, outras, unha relación de servizos cunha persoa allea. No caso das cooperativas de vivendas, sempre que elo implique atribución de facultades de administración e xestión, deberá mediar o acordo por maioría cualificada da asemblea de socios.

A irrupción desta figura do xestor da cooperativa implica derivacións importantes cara a delimitación de responsabilidades polo exercicio da actividade promotora e que se deben determinar á luz do disposto na Lei 38/1999, de 5 de novembro, da Edificación¹⁴, que fornece, segundo á xeneralidade da doutrina, unha nova conceptualización da promoción.

deberán ser expresos y conferidos por escrito, los mandatarios o apoderados actuarán siempre en nombre y por cuenta de la cooperativa y de acuerdo con las instrucciones de ésta, deberá constar expresamente en el contrato la prohibición del mandante de que el mandatario nombre sustituto y no podrán admitirse cláusulas de irrevocabilidad del mandato o poder, ni de exoneración de la responsabilidad del mandatario o apoderado.

...

Las facultades establecidas en los mencionados mandatos, poderes o contratos deberán referirse sólo a los actos de administración propios de la gestión de la promoción, sin que, en ningún caso, puedan extenderse a actos de dominio o a aquellos en los que sea preceptivo el acuerdo del Consejo rector o de la Asamblea general de la cooperativa.”

¹³ Artigo 120.4 da LCG.

¹⁴ B.O.E. nº. 266, de 6 de novembro.

En efecto, a xurisprudenza anterior á Lei 38/1999 igualaba a figura do promotor (silenciada polo Código Civil) á do contratista aos efectos da responsabilidade decenal por vicios na construción do artigo 1591 de Código, aínda que deixando fora desta equiparación ao denominado promotor-mediador, que sería aquél que non obra para producir vivendas para o mercado e obter así un lucro económico, concepto este no que atoparían o seu encadramento as cooperativas de vivendas¹⁵. Pero sí acadarían a dita cualificación de promotor (e, xa que logo, quedarían suxeitas á responsabilidade decenal) as entidades nas que as cooperativas delegaran a xestión da edificación e que, actuando como promotoras na realidade do tráfico, non limitasen a súa xestión a tarefas colaterais (coma, por exemplo, o asesoramento)¹⁶.

Esta concepción cambia a partires da dita Lei 38/1999, que no seu artigo 9.1 considera promotor *“cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título”*. En definitiva, o dato de non produciren vivendas para o mercado trócase irrelevante á hora de cualificar a unha cooperativa como promotor e, xa que logo, quedarían submetidas ao réxime de responsabilidade civil que a propia Lei 38/1999 establece no seu artigo 17. O que procura o redactor da Lei 38/1999 é a determinación dun suxeito responsable perante os subseguintes adquirentes e sucesivos titulares da vivenda.

Porén, a estos efectos, a interposición de persoalidade xurídica cooperativa ante as persoas dos socios, adoece dunha singular febleza, propia da súa posición mediadora, pois como fai notar Tato Plaza¹⁷, doutrina e xurisprudenza coinciden en entender que durante a construción o socio é copropietario tanto dos fondos aportados como do construído,

¹⁵ *“... el promotor se define en el régimen de responsabilidad del art. 1591 como la persona que encarga una construcción por su cuenta y en beneficio propio, con intención de vender los pisos y locales resultantes de su división horizontal a terceros, que además ejerce un control en la ejecución de la obra y en la contratación del constructor y de los técnicos y que por dedicarse profesionalmente a la promoción inmobiliaria genera una expectativa a los compradores de los pisos y locales de conformidad del inmueble...”* (PERTÍNEZ VILCHEZ, FRANCISCO: Comentario a la STS de 16 de diciembre de 2004, RJ 2005,272; C. Civitas, sep.dic. 2005, núm. 69, pp. 1276 y 1277).

¹⁶ Vid. TATO PLAZA, A.: “As cooperativas de vivendas e a condición de promotor na Lei 38/1999”, en AAVV. As cooperativas de vivendas na Lei galega de cooperativas, CECOOP, Universidade de Vigo, 2007.

¹⁷ TATO PLAZA, A., cit., p. 69.

sendo substituída a súa cota de participación por un dereito de propiedade individual no intre da adxudicación da vivenda, o que leva a consideración de promotores dos propios socios.

Mas, por outra parte, as cooperativas de vivendas adoitan valer-se, como xa queda dito, dos servizos dun xestor que supla as súas carencias de profesionalidade na administración do emprendimento constructor. Estes xestores poden actuar dende dúas posicións xurídicas fundamentais: ben coma simples representantes ou mandatarios, que actúen como tales dende o punto de vista tanto formal coma material, ou ben coma auténticos promotores, empresarios da xestión inmobiliaria con plena capacidade decisoria e que planifican a construción de vivendas baixo o prisma formal non da súa venda ao mercado senon da súa adxudicación a socios dunha cooperativa por eles mesmos promovida.

Ben, pois o artigo 17.4 da citada Lei 38/1999 sinala que *“la responsabilidad del promotor que se establece en esta Ley se extenderá a las personas físicas o jurídicas que, a tenor del contrato o de su intervención decisoria en la promoción, actúen como tales promotores bajo la forma de promotor o gestor de cooperativas o de comunidades de propietarios u otras figuras análogas”*. E decir, exténdese á responsabilidade do promotor a aqueles xestores que non se limitan a seren simples mandatarios, sen capacidade decisoria ningunha, senon a aqueles que adoptan a iniciativa e asumen as decisións fundamentais sobre a promoción da edificación; en suma actúan coma promotores de feito.

A distinción dunha e outra situación é unha cuestión que deberá estimarse no caso concreto, tendose apuntado pola doutrina distintos dados a valorar¹⁸; así estaríamos fronte a un promotor se actuase en base a un

¹⁸ A STS 1279/2007, de 13 de decembro, RJ/2008/329, no seu Fundamento de Dereito Quinto, recolle a seguinte conceptualización de promotor para o período anterior a vixencia da Lei 38/1999: *“La jurisprudencia viene admitiendo la incorporación del promotor al proceso constructivo desde la STS de 11 de octubre de 1974 y declara que en él se reúne generalmente en la misma persona el carácter de propietario del terreno, constructor y propietario de la edificación. Para definir la posición típica del promotor, la fórmula tónica jurisprudencial señala como elementos determinante: a) que la obra se realice en su beneficio; b) que se encamine al tráfico de la venta a terceros; c) que los terceros adquirentes hayan confiado en su prestigio comercial; d) que haya sido el promotor quien eligió y contrató al contratista y a los técnicos”*. No mesmo Fundamento engade: *“La intencionalidad lucrativa como característica del promotor a efectos de su responsabilidad como agente de la construcción debe entenderse abandonada a partir de la nueva regulación”* o que, de xeito indirecto, semella validar os demais requisitos que non sexan os da dita intencionalidade lucrativa.

poder irrevocabel, fose propietario do solar, a súa retribución fose mediante participación nunha porcentaxe, ou que desenvolvese unha adicación profesionalizada ao mercado inmobiliario¹⁹. Ou tamén: a conclusión do contrato de xestión durante a fase de constitución da cooperativa e con carácter previo á súa inscrición, a actuación da sociedade de xestión como promotora da cooperativa de vivendas, a intervención da sociedade de xestión na obtención de licencias ou autorización, e outras²⁰.

Resta por decir, a xeito de conclusión, que, na sentenza obxecto de anotación, semella acertado o razoamento que fai no sentido de desbotar a aplicación da analoxía invocada pola parte apelante. En efecto, segundo o exposto e consonte o que se pode deducir do contido da mesma resolución, a cooperativa actuaba por medio dunha entidade de xestión con facultades de simple mandataria con poderes revocables. Se isto é así, a cooperativa de *litis* podería ser conceptuada coma a auténtica promotora da obra, con tódalas responsabilidades inherentes á mesma.

Xa que logo, a xeito de fundamento da antedita afirmación, que leva a desbota-la interpretación analóxica no caso axuizado, cabería formular dúas consideracións: 1) o carácter excepcional da maioría de 2/3 dos votos da asemblea xeral esixida polo artigo 120.4 da LCG, fronte a regra da maioría de máis da metade dos votos válidamente expresados do artigo 37.1, sendo susceptible de valoración a tal excepcionalidade en orde a non admisibilidade da súa aplicación analóxica; 2) o efecto limitativo da capacidade da cooperativa que se produciría no caso de admitir a aplicación da analoxía neste suposto, pois ésta vería dificultada –fronte a regra xeral da esixencia da maioría do artigo 37.1 da LCG- a recuperación da súa capacidade de iniciativa e xestión dun xeito notabel nun contexto legal caracterizado precisamente pola severidade do réxime da responsabilidade do promotor.

¹⁹ Sinalados por MARÍN GARCÍA DE LEONARDO, MARÍA TERESA; La figura del promotor en la Ley de Ordenación de la Edificación, Aranzadi, Editorial, 2002, pp. 60 y ss.

²⁰ TATO PLAZA, A., cit., p. 72.



Cooperativismo e Eonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 181-186

“NOTA Á SENTENZA DA AUDIENCIA PROVINCIAL DE BURGOS DE 6 NOVEMBRO DE 2009 (AC 2010\609): DEREITO DE INFORMACIÓN NA ADOPCIÓN DE ACORDOS DE CONTIDO ECONÓMICO”.

Rafael GARCÍA PÉREZ

Varios socios dunha cooperativa de vivendas impugnaron o acordo adoptado en Asemblea Xeral extraordinaria que acordou esixir a cada socio a formalización dun préstamo cunha determinada entidade bancaria por importe de 29.000 €, coa finalidade de financiar a adquisición dunha parcela destinada á construción de vivendas para a cooperativa. Os 53 cooperativistas que impugnan o acordo xa eran propietarios das súas casas desde o ano 2004, aínda que ao continuar formando parte da Cooperativa pretendíase facer recaer tamén sobre eles o custo das vivendas que quedaban por facer. Os demandantes consideraban que o acordo adoptado era nulo por vulneración do seu dereito de información.

A Sala comeza por realizar unhas interesantes consideracións xerais: “[nas cooperativas] as achegas dos socios poden ser achegas ao capital social ou entregas de diñeiro ou bens que sen formar parte do capital social destínanse ao financiamento da cooperativa para que esta poida cumprir o fin para o que se creou. As primeiras adoitan vir reguladas nos estatutos, determinan a adquisición da condición de socio, limitan a súa responsabilidade, integran o capital social e constitúen un fondo que é repartible cando o socio dáse de baixa. As segundas son conxunturais, veñen esixidas pola necesidade de financiamento que a cooperativa teña en cada momento, e ao non estar normalmente previstas nos Estatutos necesitan do acordo da Asemblea para seren esixibles. A estas últimas refírese o artigo 52.2 [en realidade 52.3] da Lei Nacional de Cooperativas cando di que os bens de calquera tipo entregados polos socios para a

xestión cooperativa e, en xeral, os pagos para a obtención dos servizos cooperativizados, non integran o capital social e están suxeitos ás condicións fixadas e contratadas coa sociedade cooperativa”.

Seguidamente o Tribunal céntrase nas especiais esixencias de información que impón a Lei de Cooperativas de Castela e León para algúns casos. Segundo o artigo 22.3, letra d) da Lei, cando a Asemblea Xeral, conforme á orde do día, haxa de deliberar e tomar acordos sobre as contas do exercicio económico, estas, xunto co informe dos interventores ou o da auditoría, deberán estar a disposición dos socios no domicilio social da cooperativa desde o día da publicación da convocatoria ata o día da celebración da Asemblea. Durante ese tempo, os socios poderán examinar a referida documentación e solicitar ao Consello Reitor, por escrito, as explicacións ou aclaracións que estimen convenientes para que sexan contestadas no acto da Asemblea; a solicitude deberá de presentarse, polo menos, con cinco días hábiles de antelación á celebración da Asemblea. No parágrafo seguinte dispónse que “Cando na orde do día se inclúa calquera outro asunto de natureza económica, será de aplicación o establecido no parágrafo anterior, aínda que referido á documentación básica que reflicta a cuestión económica a debater pola Asemblea e sen que sexa preciso o informe dos interventores” (vid., no mesmo sentido, o art. 23.2 da Lei galega). O Tribunal tamén considera relevante para o presente caso o disposto polo artigo 32.3, que establece que a convocatoria debe expresar con claridade os asuntos a tratar, lugar, día e hora de reunión (vid. art. 34.2 da Lei galega), e o artigo 37.4, que dispón que serán nulos os acordos sobre asuntos que non consten na orde do día, con algunhas excepcións que se relacionan (vid. art. 35.6 da Lei galega).

Tras estas consideracións iniciais a Sala menciona que na orde do día da convocatoria da Asemblea prevíase a "exposición, discusión e toma de acordos respecto da proposta de Caixa de Burgos conforme ás actuais condicións de financiamento para a contratación do préstamo promotor para a parcela X". A este punto da orde do día correspondeu un acordo que establecía que cada socio debía contratar un préstamo persoal con Caixa de Burgos por importe de 29.000 €. Indica a Audiencia que “Nada se dicía na convocatoria de que fosen os socios, e non a Cooperativa, os que tivesen que subscribir o préstamo persoal; nin tan sequera falábase de préstamo persoal, senón só de préstamo promotor, e tampouco se dicía que fose esta unha obrigação xeral de todos os socios, ou só daqueles cuxa vivenda se atopase na parcela X. Á vista de que os termos da convocatoria dificilmente podían facer presaxiar o contido do acordo que se tomou é natural que unha gran maioría de socios non asistisen á Asemblea, sobre todo aqueles que

como os demandantes xa tiñan a súa vivenda adxudicada e paga, e podían supor que o préstamo promotor non ía con eles. Estes mesmos socios son os que se sentiron sumamente sorprendidos cando recibiron a notificación dos acordos da Xunta e decatáronse de que a proposta de Caixa Burgos consistía en que cada socio subscribise un préstamo persoal de 29.000 € a 24 meses cunha comisión de apertura do 0,40 % e un interese equivalente ao euribor máis 1.25 puntos”.

Á vista de todo o anterior, a Sala considera que “resulta claro que o acordo adoptouse en contra do dereito do socio a recibir a información necesaria para o exercicio dos seus dereitos e o cumprimento das súas obrigacións (artigo 22.2, letra i), e en particular ao contido deste dereito cando se trata de obrigacións económicas, sen que se fixese referencia na convocatoria á posibilidade de que os socios puidesen consultar a proposta de financiamento de Caixa de Burgos”. De forma consecuenta, o Tribunal dispón que “se anula o acordo que obriga aos socios a subscribir o citado préstamo”.

Doutra banda, na demanda tamén se alegaba que na cooperativa existían dúas promocións ou fases independentes conforme ao previsto no artigo 119 da Lei de Cooperativas de Castela e León. Nese caso, se a parcela X para a que se solicitou o préstamo estaba incluída nunha fase ou promoción distinta á que pertencían os actores, o acordo en cuestión, relativo ao financiamento da parcela X, non podía vincularlles, o cal constituiría un motivo máis para impugnar a súa eficacia. A causa é que segundo o artigo 119 da Lei de Cooperativas de Castela e León, os socios integrados nunha promoción ou en diferentes fases dunha promoción non se ven responsabilizados pola xestión económica das demais, e os bens que integren o patrimonio debidamente contabilizado dunha promoción ou fase non responden das débedas das restantes. Sen embargo, a Sala, nunha interpretación un tanto dubidosa, considera que no presente caso non se dan as circunstancias para que a cooperativa se constituía en dúas fases ou promocións, “simplemente porque a primeira fase á que pertencen os socios demandantes xa se terminou, tendo sido adxudicadas as vivendas no ano 2004. Non se dá polo tanto o caso de que a Cooperativa estea na actualidade desenvolvendo dúas fases ou promocións. En realidade o que desenvolve é unha única promoción, que é a segunda fase, e a anterior está xa terminada”. Segundo a Sala, o que poden facer os actores, se non queren seguir participando no custo de execución da segunda fase, é darse de baixa na Cooperativa, unha vez que viron satisfeito o seu desexo de adxudicación dunha vivenda. Sen embargo, continúa a Audiencia, no presente caso todos os demandantes seguían sendo socios da cooperativa, sen que ningún deles pedise a súa baixa na mesma.

A sentenza resulta interesante porque permite contrastar algunhas diferenzas relevantes entre o Dereito de cooperativas e o das sociedades de capital. Para mostralo destacamos as diferenzas entre acordar o desembolso de cotas periódicas nas cooperativas e a adopción de novas obrigacións para os socios ou a imposición dunha prestación accesoria na sociedade anónima ou de responsabilidade limitada. As cotas periódicas da cooperativa son cualificadas pola doutrina como “achegas que realizan os socios, a fondo perdido e sen dereito a reembolso, que poden establecer os estatutos ou a Asemblea xeral para atender aos gastos máis variados: gastos de administración dun exercicio, amortización dunha carga financeira, novos investimentos...” (MORAL VELASCO, E., en *Cooperativas. Comentarios a la Ley 27/1999, de 16 de julio, Colegios Notariales de España, 2001, Tomo I, Madrid, p. 264*). A Lei estatal de cooperativas dispón que a propia Asemblea Xeral poderá establecer cotas periódicas, que non integrarán o capital social nin serán reintegrables (art. 52.1). Non se esixe para iso a unanimidade nin o consentimento individual de cada socio. En canto á Lei de Cooperativas de Galicia, o seu art. 65.1 sinala que “estatutariamente ou pola Asemblea Xeral poderán establecerse cotas de ingreso e/ou periódicas que non integrarán o capital social nin serán reintegrables”. O art. 37.2 dispón que na Asemblea Xeral requirirase a maioría de dous tercios dos votos presentes e representados “para a imposición de novas achegas obrigatorias ao capital social e o establecemento e modificación das cotas de ingreso e periódicas, agás que estatutariamente se estableza a súa aprobación por máis da metade dos votos válidamente expresados”. A ausencia dun réxime de adopción por unanimidade das cotas periódicas pode xerar na cooperativa problemas pola súa imposición de forma abusiva, que deberán ser atalladas mediante a impugnación do acordo da Asemblea ou mediante a baixa xustificada do socio cando se cumpran os requisitos do art. 17.4 da Lei estatal (MORAL VELASCO, *ibíd.*). Na Lei galega, o art. 20.3 considera xustificada a baixa que teña a súa orixe na adopción de acordos pola Asemblea Xeral que impliquen obrigas ou cargas gravemente onerosas, non previstas estatutariamente, se o socio salvase expresamente o seu voto ou, estando ausente, manifestase a súa desconformidade por escrito dirixido ao órgano de administración da cooperativa, no prazo de dous meses desde a adopción do acordo.

O réxime das cotas periódicas contrasta co das prestacións accesorias das sociedades de capital. Na sociedade anónima, como é sabido, calquera modificación dos estatutos que implique novas obrigacións para os accionistas deberá adoptarse co consentimento dos interesados, e a

creación, a modificación e a extinción anticipada da obrigação de realizar prestacións accesorias requirirá igualmente o consentimento dos interesados (art. 145 LSA). Na sociedade limitada, cando a modificación implique novas obrigações para os socios ou afecte aos seus dereitos individuais deberá adoptarse co consentimento dos interesados ou afectados (art. 71.1 LSL), e a creación, a modificación e a extinción anticipada da obrigação de realizar prestacións accesorias deberá acordarse cos requisitos previstos para a modificación dos estatutos e requirirá, ademais, o consentimento individual dos obrigados (art. 25.1 LSL).

Por último, compre resaltar a importancia que o dereito de información ten no ámbito cooperativo. Non é de estrañar que a Sala sexa severa coa satisfacción deste dereito do socio, en especial nun caso como o presente, no que se crean obrigações para os cooperativistas sen que se esixa a unanimidade ou o seu consentimento. Con respecto á Lei galega de cooperativas, o dereito de información foi estudado con detemento por Rafael MILLÁN CALENTI (O dereito de información na Lei de Cooperativas de Galicia, Universidade de Santiago de Compostela, Servizo de Publicacións e Intercambio Científico, Centro de Estudos Cooperativos, 2003).



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 187-194

**“INCUMPRIMENTO DAS OBRIGAS DO COOPERATIVISTA
(COMENTARIO DA SAP DE LEÓN, NÚM. 554/2009, SECCIÓN 1,
DO 16 DE NOVEMBRO DE 2009)”.**

José Antonio RODRÍGUEZ MIGUEZ e
María Jesús RODRÍGUEZ MIGUEZ.

1. Antecedentes.

De maneira sumaria imos expoñer os feitos dos que trae causa a sentenza obxecto do presente comentario.

En efecto, o obxecto do presente comentario é o Recurso de Apelación 9/09 tramitado ante a Audiencia Provincial de León, e resolto pola súa Sala do Civil (Sección 1), con data de 16 de novembro de 2009, contra a Sentencia do 3 de novembro de 2008, do Xulgado de Primeira Instancia nº 8 y de lo Mercantil de León [P.O. nº 458/2008].

A sentenza de instancia desestimaba integramente as demandas presentadas polos demandantes [cooperativistas] contra a Cooperativa á que pertencían [Cooperativa Leiteira LAR], e declaraba a adecuación á Dereito das sancións impostas polo Consello Rector e ratificadas pola Asamblea Xeral, de data 27 de xaneiro de 2008, polo que se sancionara aos demandantes como autores dunha falta moi grave, tipificada no artigo 15.2 c) e i) dos Estatutos da Cooperativa, ao pagamento dunha multa de 6.000 euros, con expresa imposición das costas.

A infracción que se lles imputaba consistía no incumplimento da obriga de entrega á cooperativa, na súa condición de socios, o 100% da súa produción láctea, o que supoñía un incumprimento da súa obriga de participar na actividade cooperativizada.

2. Contido da sentenza apelada.

A sentenza recorrida desestimou, en primeiro lugar o argumento da posible prescrición da sanción, invocada polos recurrentes, polo que procede de seguido a entrar no fondo do asunto, a comisión ou non da infracción tipificada o Estatuto, desestimando igualmente a impugnación formulada polos mesmos, o que supón a confirmación da legalidade da sanción imposta.

3. Fundamentos de Dereito da SAP.

Os recurrentes en apelación, sostiveron ante a Sala da AP que non deixaron de cumprir as súas obrigas, senón que constituíron cun terceiro outra entidade cooperativa, polo que deixaron de facer a entrega requirida da súa produción láctea *a título individual*, para facelo a través da nova cooperativa, co consentimento da demandada.

Así mesmo, reiteraron a súa argumentación da prescrición da presunta infracción, polo transcurso de mais de seis meses dende que se afirmaron terse cometido os feitos sancionados.

En sede xudicial os seus esforzos centranse no concepto de fraude de lei ou conducta dolosa, de maneira que os apelantes tratan de “xustificar” a súa actuación no coñecemento e consentimento da citada situación por parte da cooperativa demandada.

Para a Sala, o certo é, sen embargo, que na sentenza recorrida non se alude ao fraude de lei nin se sanciona aos agora recurrentes por unha conducta insidiosa a partir de elementos “culpabilísticos”; polo contrario, para a AP, a sentenza recorrida sustiña de xeito acertado, que concurría o suposto de feito previsto nos Estatutos da cooperativa como infracción, polo que a sanción resultaba inevitable polo carácter voluntario dos feitos do que traía causa, subraíando, coa cita expresa da sentenza recorrida que:

"non pode argüirse como xustificación do cesamento das achegas a imposibilidade debida exclusivamente á propia vontade dos obrigados de constituír unha cooperativa".

A infracción imputada aos recurrentes é a prevista nos apartados c) e i) do punto 2 do artigo 15 dos Estatutos, e que se tipifica como moi grave:

"c) A non participación na actividade cooperativizada da Cooperativa nos termos que establecen os presentes Estatutos. [...]; i) O incumplimento por parte do socio de vender por medio da

Agrupación de Productores o conxunto da súa produción para os produtos para os que se teña asociado".

En consecuencia:

“sendo un feito acreditado “[...] e incluso recoñecido- [que] os recorrentes non se tiveran dado de baixa da cooperativa LAR, alomenos ata o momento en que se adoptou a decisión impugnada, polo que estaban obrigados a cumprir con as normas estatutarias, e sometidos a elas.”

Sobre esta base fáctica, a AP afirma con rotundidade que “resulta claro que os recorrentes -que formaban parte da cooperativa- viñan obrigados á achega do conxunto da súa produción para os produtos a cuxa achega viñan obrigados polos Estatutos, e que deixaron de facelo desde o momento en que cesou a achega da súa produción láctea á cooperativa LAR.”

Así, aínda que se producira un inicial incumplimento por parte dos recorrentes cando a produción láctea non foi achegada a título persoal, como socios, senón que comezaron a facela a outra cooperativa que eles mesmos fundaron cun terceiro (cooperativa FERVACAS).

Consideráse pola Sala que o incumplimento non foi illado e puntual, senón continuado, de xeito que deu lugar a unha conduta persistente no tempo:

“ao ceder a súa produción láctea a outra cooperativa (FERVACAS) comezou o incumplimento que persistiu no tempo en tanto en canto os recorrentes mantiñan a súa condición de socios da cooperativa.”

A persistencia do incumplimento implica, para a AP, que a infracción non podía considerarse prescrita, porque concorria no momento mesmo de imporse a sanción: o socio non aportaba a súa produción láctea, xa a obteña por sí ou pola súa participación en outra cooperativa.

A constitución dunha nova cooperativa por parte dos recorrentes (por sí sos ou xunto cun terceiro), non supoñía a perda da condición de socio que os recorrentes mantiveran na cooperativa de orixen cando se lles impuxo a sanción, e que non resultaba vinculada polas decisións que os seus socios voluntariamente adoptasen fora do seu seno.

Durante un certo tempo a cooperativa LAR recibiu a produción láctea proveniente das explotacións gandeiras dos recorrentes a través de persoa xurídica interposta, a nova cooperativa creada por eles cun terceiro (FERVACAS), pero a cooperativa de orixe non podía proceder contra eles

porque a pesares da irregularidade que supoñía a achega por quen non era socio (FERVACAS) a cooperativa LAR efectivamente recibía a totalidade da produción das explotacións dos recorrentes.

Sen embargo, a conducta infractora, deixar de entregar a produción láctea, materializouse cando FERVACAS deixou de aportar a produción láctea correspondente ás explotacións gandeiras dos recorrentes, porque nese preciso momento a cooperativa LAR xa non a recibe, nin dos seus socios nin a través de persoa interposta.

En resumo, a decisión dos recorrentes de achegar a súa produción láctea a outra cooperativa foi consciente e voluntaria, xerándose o incumprimento da súa obriga coa cooperativa á que seguían pertencendo ata que se lles impuxo a sanción, precisamente cando a cooperativa interposta deixou de cumprir a obriga contraída polos recorrentes para coa cooperativa LAR.

4. Pronunciamento da AP.

A vista do exposto, a AP pronunciouse desestimando na súa integridade a sentenza apelada e cargando as custas do procedemento aos apelantes.

5. Comentario.

A presente sentenza, froito da sempre importante Xurisprudencia Menor, na que rematan a maioría das controversias, presenta un interese particular, que trataremos de expor de maneira sucinta, no noso comentario.

5.1. Consideracións xerais.

De acordo co previsto no artigo 1 da Lei 27/1999, do 16 de xullo, de Cooperativas: *“a cooperativa é unha sociedade constituída por persoas que se asocian, en réxime de libre adhesión e baixa voluntaria, para a realización de actividades empresariais,, encaminadas a satisfacer as súas necesidades e aspiracións económicas e sociais, con estrutura e funcionamento democrático, conforme os principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Lei”*²¹.

²¹ En términos similares pronunciase o Artigo 1.1 da Lei 4/2002, do 11 de abril, de cooperativas de Castela e León (Concepto e denominación), que establece que “1. Aos efectos da presente Lei se entende por sociedade cooperativa, a 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

Por tanto é unha sociedade aberta, na que ten cabida, todo aquel (persoa física ou xurídica, pública ou privada, ou comunidade de bens) que decida asumir as obrigas previstas no seu Estatuto social, que establecen as súas normas de funcionamento.

Como é ben coñecido as formas mercantís de economía social, das que cabe considerar ás cooperativas como a modalidade máis significativa, presentan, precisamente por esa orixe especial, certos rasgos distintivos, dos que a presente sentenza é unha proba evidente, na medida en que o obxecto do axuizamento é unha sanción imposta polo seu órgano de goberno, o denominado Consello Rector, a dous dos seus membros cooperativistas, por incorrer nunha das conductas que os seus Estatutos consideran como infracción moi grave

5.2. A singularidade da condición de socio-cooperativista.

Efectivamente, fronte á condición de socio doutras formas societarias, a especial natureza das cooperativas atribúen ao seus membros unha serie de dereitos e o correlativo catálogo de deberes, que, fora das eventuais obrigas accesorias impostas no marco da creación doutras formas societarias mercantís non cooperativas, derivan do feito de que o cooperativista presenta unha dobre dimensión, a de membro da sociedade e, ao mesmo tempo, traballador.

Resulta evidente que o establecemento dun catálogo de obrigas sería pouco efectivo se os órganos reitores da mesma non dispuxeran dalgún medio coercitivo para garantir o seu cumprimento. De aí xurde a súa “potestade sancionadora”, que como é lóxico é sempre fonte de conflitos, que soen rematar nos tribunais. Así o sinalaba TRUJILLO DÍEZ²², no ámbito da xa derogada Lei 3/1987, do 2 de abril, Xeral de Cooperativas, especialmente, como é lóxico, cando a sanción levaba aparellada a expulsión da cooperativa.

Así o reconece o Artigo 11º da Lei 27/1999, do 16 de xullo, de Cooperativas, que establece expresamente, ao fixar o contido mínimo dos Estatutos da sociedade cooperativa a obriga de fixar nos mesmo, entre outras mencións xenéricas de toda sociedade mercantil ou mesmo de toda forma asociativa, “m) Normas de disciplina social, tipificación das faltas e

económicas e sociais, con estrutura e funcionamento democrático, conforme aos principios formulados pola Alianza Cooperativa Internacional, nos términos resultantes da presente Ley.”

²² TRUJILLO DÍEZ., I. J.: “El régimen disciplinario cooperativo en la Jurisprudencia Civil.”, en *Aranzadi Civil*, vol. III parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 1996.

sancións, procedemento sancionador, e perda da condición de socio.”, que é reproducido de maneira literal no Artigo 13.j), da Lei 4/2002, de 11 abril, de cooperativas de Castela e León, que é a norma específica aplicable, dado que esta Comunidade Autónoma, como as restantes aprobou a súa propia norma de cooperativas.

Como é lóxico, as potenciais infraccións deben atoparse en íntima relación cos deberes impostos aos membros da cooperativa, respecto dos que a lexislación reconece tamén un amplo marxe a vontade dos cooperativistas, as incluír, ademais dun xenérico catálogo dos mesmos [Artigo 15 LC e Artigo 23 LCCL], a previsión expresa de que os Estatutos inclúan no seu contido mínimo, os dereitos e deberes dos socios [Artigo 11. k) LC e 13.h) LCCL, que engade expresamente ao anterior “[...], indicando o compromiso ou a participación mínima nas actividades da cooperativa.”, que o que neste caso se cuestiona].

Asemade, ámbalas dúas normativas, a xeral e a autonómica, recollen previsións sobre a “Disciplina social” [Artigo 24 LCCL e 18 LC], nas que se establecen diversas cautelas, propias do Dereito administrativo sancionador, como a de que, “1. Os socios só poderán ser sancionados polas faltas previamente tipificadas nos Estatutos, que se clasificarán en faltas leves, graves e moi graves.” [Artigo 18.1 LC e 24.1 LCCL].

Sentadas as bases da legalidade do exercicio desta facultade, coma imprescindible posibilidade de revisión xudicial, o conflito céntrase na maioría dos casos, como é habitual noutros campos como o Dereito Administrativo sancionador ou mesmo o Dereito penal, acreditar que se produce o feito que se tipifica como infracción, tal e como aconteceu no presente caso, ou algunha cuestión procedimental, como tamén neste caso, a posible prescrición.

Respecto a esta última cuestión, e por considerar que se trata dunha regra de “orde público”, tanto a normativa estatal como a autonómica inclúen no contido mínimo dos Estatutos os prazos de prescrición, en función da gradación das infraccións en leves, graves e moi graves, así como das sancións, aínda que a súa contía se deixa aos propios cooperativistas que, en todo caso, deberán recollelas previamente nos Estatutos.

6. Conclusión.

A propia natureza das cooperativas esixe que os cooperativistas sexan leais coa propia entidade á que pertencen. Non obstante como iso non se

pode garantir, pero debe facerse cumprir, resulta evidente que os órganos reitores destas institucións deben dispor dos medios para sancionar o abuso por parte dos cooperativistas.

Sen embargo, o que non debemos esquecer e que unha cousa son os modelos legais, como neste caso o cooperativo, e outra moi diferente a idiosincrasia dos diferentes sectores productivos, ou mesmo da socioloxía dos pobos, o que na práctica pode levar a que en moitas ocasións se constitúan cooperativas sen que realmente exista verdadeiramente un “espírito cooperativo”, que impón subordinar o interese individual ao colectivo, na certeza de que é o mellor a medio e longo prazo para todos, pero non a todos lles gusta esperar, o só creen nestas institucións cando lles beneficia individualmente, o que sería a negación do cooperativismo mesmo, que tan bos froitos da a aqueles que o asumen como valor propio.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 195-202

“LA CESIÓN DE BIENES Y DERECHOS A TERCEROS EN LAS COOPERATIVAS DE VIVIENDAS”.

Isabel SÁNCHEZ CABANELAS

1. Antecedentes.

D. Carlos Jesús era socio de la cooperativa de viviendas, PONTE PEREDA SOCIEDADE COOPERATIVA. El 3 de octubre de 2002, D. Carlos Jesús cede sus derechos en la cooperativa, incluyendo las aportaciones y derechos sobre la vivienda NUM000NUM001, a Doña Sandra. La cooperativa demanda a ambas partes alegando que el socio no ha informado a la cooperativa PONTE PEREDA de su intención de ceder los derechos sobre la vivienda a Doña Sandra y que al no tener conocimiento de este hecho, la cooperativa no ha podido ofertar los derechos de los que era titular D. Carlos Jesús a los socios expectantes.

El Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 3 de Santiago de Compostela dictó sentencia con fecha 30 de junio de 2006, estimando íntegramente la demanda promovida por la cooperativa PONTE PEREDA contra Doña Sandra y Don Carlos Jesús, **condenando a los demandados a que reconociesen el derecho de la cooperativa actora a ejercitar el derecho de retracto respecto de la cesión recogida en la escritura otorgada el 3 de octubre de 2002 por los demandados, y a retraer los derechos transmitidos por el Sr. D. Carlos Jesús a la Sra. Sandra, y a ésta a otorgar a favor de Don Leonardo escritura de cesión y transmisión de los derechos en relación a la vivienda que por medio de la escritura de 3 de octubre de 2002 adquirió de Don Carlos Jesús.**

La sentencia del Juzgado de Instancia e Instrucción nº 3 de Santiago de Compostela es recurrida por D. Carlos Jesús ante la Sección 6ª de la Audiencia Provincial de A Coruña. La Sección 6ª de la Audiencia, dicta sentencia el cinco de febrero de 2009 desestimando el recurso de apelación

promovido por D. Carlos Jesús y confirmando íntegramente la sentencia de instancia, sin hacer pronunciamiento respecto de las costas de ninguna de las instancias.

2. Marco legal.

La Ley 5/1998, del 18 de diciembre, de cooperativas de Galicia regula las cooperativas de vivienda en la Sección 10ª del Capítulo I del Título III, en los artículos 120 a 123. Será el artículo 121, que regula el régimen del socio, el que establezca las obligaciones del socio que pretende transmitir inter vivos sus derechos sobre la vivienda o local.

Artículo 121.- Régimen del socio.

3.- El socio que pretende transmitir inter vivos sus derechos sobre la vivienda o local, antes de que transcurriesen cinco años u otro plazo inferior fijado por los estatutos, desde la fecha de concesión de la licencia municipal de primera ocupación de la vivienda o local, deberá ponerla a disposición de la cooperativa, que se los ofrecerá a los socios expectantes, por orden de antigüedad.

El precio del tanteo será igual a la cantidad desembolsada por el socio que trasmite sus derechos sobre la vivienda o local, incrementada con la revalorización que experimentase, conforme el índice que precios al consumo, durante el período comprendido entre las fechas de los distintos desembolsos parciales y la fecha de la transmisión de los derechos sobre la vivienda o local.

Transcurridos tres meses desde que el socio puso en conocimiento del consejo rector el propósito de transmitir sus derechos sobre la vivienda o local sin que ningún socio expectante haga uso de su derecho de preferencia para la adquisición de ellos, el socio queda autorizado para transmitirlo a terceros no socios.

No obstante, transcurrido un año desde que se comunicó la intención de transmitir sin que se llevase a cabo la transmisión, se deberá repetir el ofrecimiento al que se refiere el párrafo primero.

Cuando el socio incumpla lo anterior, transmitiendo a terceros sus derechos sobre la vivienda o local, la cooperativa, si quisiese adquirirlos algún socio expectante, ejercerá el derecho de retracto, y deberá reembolsarle al comprador el precio de tanteo señalado en este artículo incrementado con los gastos que se le ocasionasen, que serán de cargo del socio incumplidor.

El derecho de retracto podrá ejercitarse durante un año desde la inscripción de la transmisión en el registro de la propiedad o, en su defecto, durante tres meses, desde que la cooperativa tuviese conocimiento de la referida transmisión.

Las limitaciones establecidas en los números anteriores de este artículo no serán aplicables cuando el socio les transmita sus derechos sobre la vivienda o local a las personas que con él convivan, sin perjuicio de lo dispuesto por la normativa aplicable a los supuestos de obtención de ayudas oficiales.

4.- Para los efectos previstos en el número anterior, las cooperativas de viviendas llevarán, en orden y al día, el libro de socios expectantes con las mismas formalidades y requisitos que los previstos para el libro-registro de socios.

3. Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña número 44/2009 (Sección 6), de 5 de febrero.

La sentencia nº 44/2009 de la Sección 6ª de la Audiencia Provincial de A Coruña de 5 de febrero de 2009 confirma íntegramente la sentencia del Juzgado de primera instancia e instrucción nº 3 de Santiago de Compostela de fecha 30 de junio de 2006 en la que se estimaba íntegramente la demanda promovida por la cooperativa PONTE PEREDA contra Doña Sandra y D. Carlos Jesús, y se condenaba a los demandados a que reconociesen el derecho de la cooperativa a ejercitar el derecho de retracto respecto de la cesión recogida en la escritura otorgada por los mencionados demandados en fecha 3 de octubre de 2002, y, en definitiva, a retraer los derechos transmitidos por el Sr. Carlos Jesús a la Sra. Sandra, y a ésta otorgar a favor de Don Leonardo escritura de cesión y transmisión de los derechos en relación a la referida vivienda que a medio de la escritura de 3 de octubre de 2002 adquirió de Don Carlos Jesús.

En la sentencia de apelación se afirma que no existe discrepancia entre las partes ni respecto de los hechos ni respecto del marco legal aplicable.

Así, las partes reconocen que D. Carlos Jesús cedió sus derechos en la cooperativa de vivienda PONTE PEREDA a Doña Sandra. Fruto de esta cesión, Doña Sandra adquirió la propiedad de la vivienda NUM000NUM001. Ambas partes reconocen igualmente que tanto la Ley de Cooperativas como los estatutos sociales exigen que el socio que pretenda transmitir inter vivos sus derechos sobre la vivienda o local de los que es titular, debe ponerlos a disposición de la cooperativa para que ésta los oferte a los socios expectantes.

En lo que discrepan las partes es en el cumplimiento de esta exigencia legal. Así, mientras la cooperativa PONTE PEREDA sostiene que nunca tuvo noticias de que D. Carlos Jesús pretendiese transmitir inter vivos sus derechos sobre su vivienda, el apelante sostiene que cumplió con su obligación legal, de comunicar y poner a disposición de la cooperativa sus derechos, por una doble vía.

D. Carlos Jesús sostiene que la comunicación y puesta a disposición de la sociedad de sus derechos se realizó en un primer momento de **forma verbal** en las oficinas de la misma. Como prueba de tal afirmación se aporta el testimonio de una socia de la cooperativa, la Sra. Belinda.

Asimismo sostiene que la comunicación y puesta a disposición de sus derechos se realizó una segunda vez por medio de la **comunicación remitida al Consejo Rector de la Cooperativa de fecha 4 de febrero de 2002**. En la misma el apelante solicitaba, conforme a los artículos 9 y 10 de los estatutos sociales, que el Consejo Rector emitiese certificación en la que se determinara el número de socios expectantes o que hubiesen solicitado la admisión como socios en la cooperativa PONTE PEREDA y, se designase a los mismos. En el caso de no existir, se solicitaba certificación negativa en la que se hiciese constar su no existencia.

El tribunal de instancia entendió que no se había cumplido la exigencia legal de comunicar a la cooperativa la intención de Don Carlos Jesús de transmitir sus derechos sobre la vivienda NUM000NUM001, y por consiguiente estimó íntegramente la demanda promovida por la cooperativa PONTE PEREDA. Don Carlos Jesús apeló la sentencia de 30 de junio de 2006 fundamentando dicha apelación sobre la base de que **en su sentencia, el juzgado de 1ª Instancia e Instrucción nº 3 de Santiago había incurrido en un error en la valoración de la prueba.**

El tribunal de apelación siguiendo una reiterada doctrina y jurisprudencia afirma que la valoración probatoria es una facultad de los Tribunales, que queda sustraída a los litigantes, cuya función se limita a aportar las pruebas.

Entiende el Tribunal de apelación que: *“es el juez de primera instancia el que tiene que valorar y apreciar en su conjunto las pruebas aportadas por las partes conforme a los principios de sana crítica. Al recurrirse la sentencia, la revisión que se ejerce en esta segunda instancia tan sólo despliega sus efectos, en cuanto a la legalidad de la producción de las pruebas, la observancia de los principios rectores de la carga de la misma, y la racionalidad de los razonamientos, sin que pueda extenderse al mayor*

o menor grado de credibilidad de los elementos probatorios, porque ello es una cuestión directamente relacionada con la inmediación del juzgador sentenciador en la primera instancia". En este sentido, afirma el Tribunal de apelación, se ha pronunciado el Tribunal Supremo el 18 de marzo de 2002 cuando dice que esta interpretación frecuentemente ha sido calificada como facultad soberana de la Sala de Instancia en materia de apreciación de la actividad probatoria, que debe prevalecer en tanto la misma no resulte ilógica o contraria a las máximas de la experiencia o a las reglas de la sana crítica. Continúa afirmando el Tribunal de apelación que esta línea jurisprudencial ha cristalizado en la conocida sentencia del Tribunal Constitucional nº 167/2002 y en otras muchas como la 338/2005, que prescriben que en las pruebas de índole subjetiva, como son las declaraciones de los denunciados y testigos, es decisivo el principio de inmediación.

El Tribunal de apelación considera en su sentencia que los razonamientos del juez de instancia son totalmente lógicos, coherentes y congruentes, por lo que confirma la sentencia por sus propios y acertados fundamentos que entiende deben darse por reproducidos.

Pese a todo, el Tribunal de apelación puntualiza, respecto a los dos elementos probatorios aportados por el apelante, lo siguiente:

1º.- Es insuficiente la declaración de un solo testigo para acreditar que se ha puesto a disposición de la cooperativa los derechos de D. Carlos Jesús para ser ofrecidos a los socios expectantes.

2º.- En la comunicación que D. Carlos Jesús remite a la cooperativa el 5 de febrero de 2002 no se ponen a disposición de la cooperativa los derechos del apelante. Ni tan siquiera se puede deducir del contenido de la misma una intencionalidad futura sobre tales derechos. En todo caso, el cumplimiento de la norma legal y estatutaria implica la puesta a disposición de la cooperativa de los derechos del socio, lo que excede de la mera información de una intención. La puesta a disposición va más allá e implica un acto de voluntad positivo, imprescindible para que la sociedad pueda ofertar los derechos, siendo indudable que esta acción nunca llegó a llevarse a cabo, puesto que el demandado únicamente dispuso a favor de la codemanda allanada. Concluye el Tribunal de apelación afirmando que debería haberse procedido a fin de evitar estas situaciones de incertidumbre, a comunicar por escrito su voluntad a la sociedad.

En atención a lo expuesto la Sección 6ª de la Audiencia Provincial de A Coruña desestima el recurso interpuesto por D. Carlos Jesús contra la

sentencia de 30 de junio de 2006 del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 3 de Santiago de Compostela.

4. Conclusiones.

Al margen de la cuestión estrictamente procesal que se sustancia en el tribunal de apelación relativa a la facultad soberana de la Sala de Instancia en materia de valoración de la prueba aportada por las partes, interesa destacar que en el litigio subyace la siguiente cuestión: ¿por qué medios y en que términos un socio debe comunicar a una cooperativa de vivienda su intención de transmitir inter vivos sus derechos?

La Ley de Cooperativas de Galicia en su artículo 121 se limita a decir que el socio que pretenda transmitir inter vivos sus derechos sobre la vivienda o local, antes de que transcurriesen cinco años u otro plazo superior fijado en los estatutos, desde la fecha de concesión de la licencia municipal de primera ocupación de la vivienda o local deberá ponerla a disposición de la cooperativa, para que la cooperativa se la ofrezca a los socios expectantes, por orden de antigüedad.

La puesta a disposición de la cooperativa de la vivienda o local, implica necesariamente un paso previo, esto es, **el socio deberá poner en conocimiento del Consejo Rector su propósito de transmitir sus derechos sobre la vivienda o local**. Para el cumplimiento de esta obligación, la Ley de Cooperativas de Galicia no establece ningún procedimiento o medio específico, por consiguiente, el socio podrá utilizar cualquier medio de comunicación, si bien es cierto, que tal y como afirma el Tribunal de apelación el medio utilizado para comunicar al Consejo Rector de la Cooperativa la intención de transmitir los derechos sobre la vivienda *debería ser preferiblemente escrito* a fin de evitar problemas probatorios a posteriori.

La comunicación por escrito al Consejo Rector permite al socio y a la cooperativa tener constancia cierta de que esta se ha producido, y permite además determinar la fecha exacta de la misma.

La comunicación por escrito al Consejo Rector garantiza igualmente una certeza en su contenido. El texto de la comunicación en ningún caso debe generar dudas sobre la intención del socio, antes bien, debe expresar con toda claridad la intención del socio de transmitir los derechos sobre la vivienda o el local y su puesta a disposición de la cooperativa.

En suma, ni la Ley de Cooperativas de Galicia, ni el Tribunal de apelación, en este caso concreto, obligan a que el socio comunique por

escrito a la cooperativa su intención de transmitir inter vivos sus derechos pero en atención a una mayor seguridad jurídica, el socio debería utilizar un medio escrito, o cuando menos, cualquier medio del que quede constancia fehaciente de la comunicación y del contenido exacto de la misma.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 203-210

**“COMENTARIO Á SENTENCIA DO TRIBUNAL SUPREMO
(SALA DO CIVIL. SECCIÓN 1), NÚM. 121/2009, DE 26 DE
FEBREIRO DE 2009. RELATOR: EXCMO. SR. D. VICENTE LUIS
MONTÉS PENADÉS”.**

Francisco TORRES PÉREZ

1. Limiar: antecedentes e nota sobre a lexislación aplicable.

Un grupo de vinte socios dos douscentos trinta que ten a Sociedad Cooperativa de Viviendas Ladera, demandaron á sociedade para impugnar os acordos adoptados na Asemblea xeral extraordinaria celebrada o 22 de febreiro de 2001.

Os demandantes solicitaban a nulidade de ditos acordos, básicamente, por tres motivos: a) por non ter sido aprobada o Acta no prazo legalmente previsto; b) por ter sido privados do seu dereito de voto en determinados puntos da orde do día; e, c) por defecto na convocatoria que carecía de claridade.

A demanda foi desestimada por Sentenza dictada o 26 de setembro de 2002 polo Xulgado de primeira instancia nº 4 de Murcia. Os demandantes interpuseron Recurso de Apelación, e na posterior Sentenza da Sala 4ª da Audiencia Provincial de Murcia de 1 de abril de 2004, confirmase a resolución da de primeira instancia e impóñense aos recurrentes (demandantes) as costas da alzada. Contra a Sentenza da Audiencia Provincial interponse Recurso de Casación no que se denuncia a infracción de determinadas normas de aplicación. Unha vez admitido éste por Auto do 18 de decembro de 2007, díctase a Sentenza obxecto de comentario o día 26 de febreiro de 2009. Esta contén un apartado preliminar aos seus fundamentos de dereito no que se extractan: os argumentos nos que se fundamentou a demanda; cómo se refutaron tales argumentos polo xulgado de primeira instancia; e, por último, as precisións que se fan ao respecto

pola sala de apelación. En suma, o TS realiza unha loable tarefa de resumo ou compilación que permite unha mellor comprensión da posterior análise xurídica que fai o Alto Tribunal. Ésta consta de cinco fundamentos de dereito, os catro primeiros adicados a refutar cadanseu motivo de casación alegado polos recurrentes e o quinto no que se impoñen ás costas.

A sociedade cooperativa demandada está radicada na rexión de Murcia. En dita comunidade, no momento que se celebra a asemblea da que deriva a demanda –ano 2001- non existía unha lexislación autonómica sobre cooperativas. En consecuencia, a lexislación aplicable era a estatal - Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en adiante LC)-. Na actualidade existe a Ley 8/2006, de 16 de novembro, de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia, aplicable ás sociedades cooperativas con domicilio social en tal comunidade autónoma e que realicen a súa actividade cooperativizada con carácter principal dentro do seu ámbito territorial.

2. Referencia a doutrina dos actos propios: a executividade dos acordos asamblearios.

O primeiro dos motivos de casación fundaméntase na vulneración do artigo 7º do Código Civil, en concreto, debido a unha incorrecta aplicación da doutrina dos actos propios polas Sentenzas de instancia. En ámbalas dúas o razonamento que se fai é o que segue; os demandantes solicitan a nulidade dos acordos asamblearios pero, con posterioridade a interposición da demanda, outorgaron escrituras ou exercitaron accións legais para cumprir o acordado na Asemblea respecto á escritura de adxudicación de vivendas. Tendo en conta esta cuestión, ás citadas sentenzas aplican á doutrina dos actos propios ca consecuente convalidación dos acordos que puideran considerarse anulables.

No recurso de casación, os recorrentes (demandantes) manteñen que os actos que levaron a cabo –por exemplo, outorgamento de escrituras- non reúnen as características que a xurisprudenza esixe para considerala presenza dunha conducta contraria os actos propios. Neste punto non lle falta razón aos recurrentes. En efecto, a doutrina dos actos propios non está prevista en ningún precepto legal. Dita doutrina constitúe un Principio Xeral do Dereito construído en base ao principio de boa fe e regulado no artigo 7º do CC. En definición xurisprudencial –ao respecto, vid. STS de 19 de maio de 1998- consideráse que, “se da tal situación, coa consecuencia de que non é lícito accionar contra os propios actos, cando se levan a cabo actuacións que pola súa transcendencia integran convención e causan estado, definindo inalterablemente as situacións xurídicas dos seus autores, e cando

se encamiñan a crear, modificar ou extinguir algún dereito, co que xeran vinculación dos que se lles atribúen...”.

Partindo de este concepto xurisprudencial semella que na STS comentada estaríamos diante dun suposto de aplicación desta doutrina pero, como ben sinalan os recorrentes e se recolle no f.x. primeiro, os acordos da asemblea son executivos e, ademais, os 20 socios non reúnen o 20% dos votos que o artigo 31.5 da LC exige para pedila suspensión dos acordos. Consonte ao sinalado, os recorrentes alegan cas escrituras de adxudicación vanse asinando pola necesidade que teñen os cooperativistas de dispor das súas vivendas dacordo co procedemento marcado legalmente na LC. En suma, os demandantes (recorrentes) cumpren unha norma, feito que impide aplicar a teoría dos actos propios xa que o realizado por eles trascende a esfera voluntarista ou negocial para afectar ou incidir na aplicación dunha norma de obrigado cumprimento (nese senso, vid. STS 10 de febreiro de 1993).

Na STS obxecto deste comentario arguméntase, para rexeitala pretensión dos recorrentes, que nas sentenzas de instancia a aplicación da doutrina dos actos propios é un *obiter dictum*, é dicir, posúe unha natureza complementaria con respecto ao argumento principal. Partindo desta idea, aplícase unha liña xurisprudencial consolidada consonte a cal o Recurso de Casación procede contra o fallo da sentenza de instancia e non contra os fundamentos da mesma, salvo que sexan determinantes para o fallo, nin sobre os *obiter dicta*. Neste senso, cada un da ducia de pedimentos realizados na demanda rexeitanse por que non existe vulneración dunha específica norma –sexa a LC ou, por aplicación analóxica, no TRLSA- do que non pode deducirse que a alusión realizada a doutrina dos actos propios constituía o fundamento do fallo e poida ser obxecto de recurso de casación.

3. Contido do acta da Asemblea: a relación de asistentes.

No segundo dos motivos denunciase a infracción do previsto no artigo 29.1 LC. Alégase que cando os demandantes (recorrentes) solicitaron unha vez celebrada a xunta que orixina o pleito –datada o 22 de febreiro de 2001- o Acta ca relación de asistentes e demais anexos, estes documentos non estaban redactados. Con este argumento, e citando concretamente a STS (Sala do Civil) de 27 de novembro de 2000, os recorrentes postulan a nulidade da Asemblea e os acordos adoptados na mesma por considerar, ademais, que a falta de relación de asistentes non é un defecto meramente formal.

Tanto o acta como a relación de asistentes e demais anexos foron aportados con posterioridade trala audiencia previa o 22 de xuño de 2002.

Polo tanto existe un acta e tamén a correspondente relación de asistentes si ben foron confeccionados fora do prazo legalmente previsto no artigo 29.2 LC –nótese neste senso que a vulneración alegada polos recurrentes do 29.1 LC non existe, por canto dito apartado non é aplicable o existiren tales documentos-.

Os recurrentes tratan de deducir da redacción tardía do acta a nulidade dos acordos tomados na Asemblea. En suma, non se discute nin a exactitude do acta e tampouco a calidade dos acordos adoptados, únicamente se cuestiona a súa redacción extemporánea cuestión pola que na sentenza obxecto de comentario rexeitase o motivo do recurso de casación. O argumento que emprega o Alto Tribunal é o que segue: i) non se pode traer a colación o previsto na STS do 27 de novembro de 2000 anteriormente citada en tanto que naquela ocasión o que se discutía era a veracidade do acta e a súa ilegalidade; e, ademáis, ii) procede aplicar a liña xurisprudencial que interpreta o artigo 111 TRLSA no senso de non decretala nulidade polo incumprimento dalgunha das súas regras.

4. Convocatoria da Asemblea: requisitos da orde do día.

O terceiro motivo de casación versa sobre a infracción do 24.2 LC en relación co 22.3 dos estatutos da sociedade demandada e a inaplicación da doutrina do TS sobre a esixencia de claridade na convocatoria. A parquidade legal ao respecto, pola que tan so se esixe a constancia na convocatoria dos asuntos que compoñen a orde do día, trátase de paliar cunha mención estatutaria pola que se esixe a expresión clara e precisa dos asuntos que se vaian a tratar. En suma, o anuncio da convocatoria ten que publicar a orde do día que, indirectamente, constitúe unha obriga para a sociedade dacordo co dereito de información que posúe o socio e, ademáis, torna fundamental para un correcto exercicio do dereito de voto. Éste ten que ir precedido dunha toma de posición madurada que será inviable sen o coñecemento dos asuntos a tratar.

Feita esta declaración de principios a cuestión relevante é precisar cal debe ser o contido da orde do día. Ao respecto, tanto no eido doutrinal como na xurisprudencia tense esixido que a orde do día sexa clara e completa expresando tódolos asuntos que teñan que tratarse. Ademáis debe ser o suficientemente informativa como para consentir aos socios a intervención nas discusións e votacións cunha preparación suficiente e que non sexan sorprendidos con deliberacións alleas ao sinalado na mesma –vid. STS de 17 de maio de 1995-. Nesta liña compre evitar a inserción de puntos xenéricos como “cuestións varias” ou expresións semellantes –vid.

MORRAL SOLDEVILA, R., “Comentario Art. 97 TRLSA”, AAVV, *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas*, (Coords. Arroyo-Embido-Górriz), Vol. II, 2ª edic., Madrid, 2009, p.1028- que desvirtuaría a necesaria claridade antes aludida. Dito isto, tamén hai que salientar que, no presente caso, os socios solicitaron tras o exame da convocatoria a ampliación da orde do día. Esta posibilidade, que non está regulada especificamente na LC, está prevista no artigo 97.3 TRLSA segundo o cal os accionistas que representen, polo menos, o cinco por cento do capital social, poderán solicitar que se publique un complemento á convocatoria da xunta xeral de accionistas incluíndo uns ou máis puntos na orde do día. O exercicio deste dereito sométese a determinados formalismos e prazos fixados legalmente. A redacción actual do 97.3 TRLSA, operada pola Ley 19/2005, de 14 de novembro, sobre a Sociedade Anónima Europea domiciliada en España, ven a corroborar, admitindo o complemento da orde do día, a posición dalgunha resolución da Dirección Xeral dos Rexistros e Notariado – en concreto a RDGRN de 19 de outubro de 1955- pola que se estimou lícito un nomeamento de xerente non previsto na orde do día, en base a unha circunstancia excepcional derivada do falecemento do xerente único con posterioridade á convocatoria.

En calquera caso, na sentenza obxecto de comentario puntualízase que os socios requerintes da aplicación da orde do día non alegaron no momento da solicitude a súa falta de claridade nin mencionaron tal defecto cando emitiron o seu voto. Esta conduta choca frontalmente co motivo alegado, razón pola que se rexeita con rotundidade por carecer de consistencia, ser intempestivo e contradictorio. Alén diso califícase esta conduta como desleal e, por tal motivo, non susceptible de ser amparada polo dereito.

5. Entrega de vivendas aos socios: vixencia dos principios cooperativos.

O último dos motivos de casación sinala a infracción dos artigos 1 e 89 da LC, así como a pacífica doutrina do Alto Tribunal sobre os principios reitores de igualdade, solidariedade e mutualismo que deben presidir a actividade cooperativa. Dita infracción deriva, segundo os recorrentes, da entrega pola cooperativa demandada das vivendas en diferentes estados constructivos –unhas rematadas e outras aínda en construción- e baixo diversos tipos de escrituras. En opinión dos demandantes (recorrentes) hai un trato discriminatorio e unha falta de igualdade nesta forma de actuar. Tal operativa derivaba directamente dunha situación de litixio entre a entidade promotora (cooperativa) e a empresa constructora. Situación que xustifica

unha terminación anormal da promoción realizada pola demandada, tal e como se manifestaba polos xulgados de instancia e corrobora o TS.

Neste senso, compre suliñar que a promoción da obra realizase a través da fórmula cooperativa. Dentro dunha promoción –que se desenvolve dende que se merca o chan ata o momento de entrega das vivendas- é habitual que existan varias fases claramente definidas nas que a cooperativa de vivendas pode, tal e como se establece no Art. 89.2 LC, adquirir, parcelar e urbanizar terreos e, en xeral, desenvolver cantas actividades e traballos sexan necesarios para o cumprimento do obxecto social. Como podemos deducir deste precepto, a cooperativa ten unha ampla marxe de manobra para realizar actividades conexas entre sí aínda que distintas dende un punto de vista técnico. Non quedan amparadas por este precepto aquelas actividades alleas ao obxecto social, por exemplo; unha adquisición, parcelación e urbanización de terreos que non se vaia a destinar á atribución aos socios de vivendas ou locais –vid. ORTIZ RODRÍGUEZ, J., “Comentario Art. 89 LC”, AAVV, *Cooperativas. Comentarios a la Ley 27/1999*, Tomo I, Consejo General del Notariado, 2001, p. 650-.

En calquera caso, a iniciativa da cooperativa neste punto someterase ao previsto na LC e será ratificada pola Asemblea. Deste xeito garántase o respecto aos principios cooperativos nos que, a efectos do que nos interesa neste comentario, destacan a igualdade e o mutualismo.

Neste senso, a sociedade demandada garante o principio de igualdade durante todo o proceso de entrega por que se fai unha valoración da situación real e do estado de cada unha das vivendas individualmente consideradas e, consonte a iso, realízase a oportuna liquidación. Así, ponse de relieve que a cooperativa demandada asume os gastos derivados das obras necesarias para a obtención do certificado de fin de obra. Pola contra, a sociedade cooperativa desconta da liquidación feita a cada socio o importe daquelas obras que afecten a detalles de luxo, terminación de melloras ou ornato que, como podemos deducir, non son necesarias para a obtención do certificado de fin de obra. En suma, podemos afirmar que o trato desigual fundaméntase nunhas circunstancias excepcionais –o pleito entre a promotora e a constructora- que dan lugar a unhas medidas do mesmo carácter recollidas nun concreto documento -Plan de Actuación- sometido a votación e aprobado e sede asamblearia e cúa finalidade é cumprimento do obxecto social.

O carácter mutualista propio das sociedades cooperativas tampouco resulta conculcado. Segundo dito carácter o exercicio da actividade

económica da cooperativa está dirixido ou orientado cara unha satisfacción das necesidades económicas do grupo social que asumíu a responsabilidade empresarial. A cooperativa desenvolve unha actividade na que os membros dese grupo participan, existindo un intercambio recíproco de prestacións propias e do obxecto social da sociedade –vid. PANIAGUA ZURERA, M., *Mutualidad y lucro en la Sociedad Cooperativa*, Madrid, 1997, p. 409-. Partindo desta idea non podemos esquecer que a participación do cooperativista adoita ser diversa segundo o tipo de cooperativa, por exemplo, na cooperativa de vivendas focalízase na toma de decisións sobre certos aspectos relativos á construción ou, como é o caso, a decisión sobre a adxudicación das vivendas. Feita esta aclaración queda patente que unha mención, sen máis, á vulneración do carácter mutualista que se poida deducir dunha referencia xenérica ao artigos 1 e 89 LC, resulta vacua e difícil de soste como motivo de casación tal e como expresamente consta no f.x. cuarto da sentenza obxecto de comentario.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 211-216

**EL LEVANTAMIENTO DEL VELO. ACCIÓN DE
RESPONSABILIDAD SOCIAL: PRESCRIPCIÓN DE LA
ACCIÓN. ACCIÓN DE REEMBOLSO
(COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA
PROVINCIAL DE BARCELONA DE 18 DE MARZO DE 2009)**

Elena SALGADO ANDRÉ

1. Preliminar.

Dña. Adela, en su condición de avalista de la Sociedad Cooperativa “Cape Bus, S.C.L.L.”, presentó una demanda contra D. Casiano (presidente del consejo rector), la mentada cooperativa y la sociedad limitada “Monsonet”. En ella, la actora ejercitó la acción social de responsabilidad prevista en los artículos 135 y 262.5 del Texto Refundido de la Ley de Anónimas de 2001 (en adelante L.S.A.), al tener que hacer frente al pago de la suma de 18.030€; cantidad que Adela pagó al BBVA el 19 de marzo de 2002, en virtud de un contrato de financiación de bienes muebles suscrito con la sociedad cooperativa, para evitar la ejecución de su patrimonio y que no le ha sido reintegrada. Motivo por el cual, interpone además la acción de reembolso con fundamento en lo dispuesto en el art. 1838 del Código Civil (en lo sucesivo C.C.). Y, finalmente, invoca la doctrina del levantamiento del velo respecto a la sociedad “Mosonet”. Dicha sociedad, fue comprada por D. Casiano al poco tiempo de que “Cape Bus, S.C.L.L.” fuese declarada en situación de quiebra técnica. Pero, en opinión de la actora, resultaba evidente que esta última no era más que un instrumento creado por aquél para seguir operando en el tráfico económico.

El Juzgado de Primera Instancia núm. 6 de Sabadell desestimó íntegramente la demanda interpuesta por la actora con expresa imposición de costas. Frente a esta sentencia, entabló el oportuno recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Barcelona. La Audiencia, estimó

parcialmente el recurso de apelación, y, en consecuencia, revocando en parte la sentencia de la instancia, estima parcialmente la demanda interpuesta en su día por Dña. Adela.

Con el objetivo de analizar esta sentencia, se expondrá, en primer lugar, la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo (*infra* I). En segundo lugar, se examinará la responsabilidad de los miembros del Consejo Rector (*infra* II). Y, finalmente, se estudiará la procedencia de la acción de reembolso (*infra* III)

2. Comentario

2.1. Levantamiento del velo

De todos es sabido que la inscripción de una sociedad en el Registro Mercantil le dota de personalidad jurídica propia, y por tanto, distinta e independiente de cada una de las personas naturales que la componen²³. Y es precisamente en la situación descrita dónde muchas sociedades han encontrado un caldo de cultivo propicio para la comisión de fraudes y abusos de los derechos de un tercero. En efecto, es frecuente que los socios o administradores se sirvan de la sociedad para ocultar su identidad y patrimonio y eludir así la responsabilidad contraída en virtud de su condición.

Precisamente, como reacción a los abusos cometidos al amparo del dogma “sometimiento de la persona jurídica”, la jurisprudencia norteamericana comenzó a aplicar a principios del S. XIX la doctrina conocida como *disregard of the legal entity* (desatender a la persona jurídica), también denominada *lifting the veil* (levantamiento del velo). Con ella, los Tribunales, basándose en el principio de equidad, podían prescindir de la forma legal o apariencia externa de las sociedades y penetrar en su sustrato material descorriendo el “velo” que ocultaba la verdadera realidad.

En España, sin embargo, fue la doctrina la primera en denunciar los fraudes cometidos por las sociedades, acuciando a nuestros jueces para que reaccionasen frente a los mismos. Por este motivo, la jurisprudencia no acuñó la expresión “levantamiento del velo” hasta la célebre sentencia del Alto Tribunal de 28 de mayo de 1984²⁴, en la que se juzgaba un caso de responsabilidad civil extracontractual. A este respecto, el Tribunal declaró la licitud de la práctica consistente en “penetrar en el *substratum* personal

²³ Cfr. artículos 35 y ss. del Código Civil.

²⁴ TS, sentencia de 28 de mayo de 1984, RJ 1984/2800.

de las entidades o sociedades a las que la ley concede personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal se puedan perjudicar intereses públicos o privados como camino de fraude admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar (“*levantar el velo jurídico*”) en el interior de esas personas...”.

Ahora bien, esto no significa que nuestra jurisprudencia no reprimiese hasta aquella fecha tales conductas. Lo que ocurre es que hasta ese momento ningún órgano jurisdiccional empleó la expresión “levantamiento del velo”. En efecto, en una primera fase, los Tribunales aplicaron la doctrina de la *disregard of the legal entity*, que al margen de las diferencias que puedan existir entre esta última y aquella, ambas persiguen el mismo fin, esto es, entrar en el sustrato de la sociedad²⁵.

De lo anterior se desprende que el año 1984 marcó un punto de inflexión en la doctrina del levantamiento del velo; pues, a partir de este año, la misma fue utilizada de forma generalizada en supuestos diversos que comprenden desde aquellos en que dos sociedades limitadas actúan como una sola sociedad deudora de un crédito ya inexistente para hacerse con el sobrante de la ejecución hipotecaria promovida por el Banco demandante²⁶, hasta la constitución de una sociedad para eludir la responsabilidad de los daños causados por la rotura de una tubería²⁷.

No obstante lo anterior, debe advertirse que la jurisprudencia ha señalado que la doctrina del levantamiento del velo debe utilizarse únicamente cuando concurren determinados presupuestos²⁸ y, en cualquier caso, como un mecanismo subsidiario a falta de otros recursos procesales. Básicamente, el levantamiento del velo se utiliza en aquellos supuestos en los que se ha incurrido en un fraude de ley o en fraude de acreedores, en cuyo caso habrá que demostrar la norma vulnerada o el perjuicio causado. Por consiguiente, en nuestro caso, sería necesario demostrar que D. Casiano

²⁵ Sin embargo, hay que advertir que en nuestro país la doctrina del levantamiento del velo se aceptó en una doble vertiente: no sólo para descubrir lo real (*lifting the veil*), sino también para deshacer la ilegalidad que muestra la realidad (*piercing the veil*). *Vid.*, en este ámbito, la sentencia del TS de 26 de abril de 1999 (RJ 2000/4178).

²⁶ TS, sentencia de 18 de junio de 2009, RJ 2009/4320.

²⁷ TS, sentencia de 28 de febrero de 2008, RJ 2008/4034.

²⁸ Así se infiere, por lo demás, de la sentencia del TS de 4 de marzo de 1988 (RJ 1988/1550). En ella, este Tribunal admitió la posibilidad de constatar la auténtica personalidad de la sociedad cuando resulte oportuno para “evitar el abuso de esa independencia en daño ajeno o de los derechos de los demás o contra el interés de los socios”.

-en su condición de administrador- utilizó la personalidad jurídica de “Monsonet, S.L.” para eludir su propia responsabilidad. Por lo que faltando ésta, habrá que concluir diciendo que, en el caso enjuiciado, no estaría justificado que la Audiencia Provincial descubriese la auténtica situación en la que se encuentra la sociedad.

2.2. Responsabilidad del Consejo Rector

La actora fundamenta la responsabilidad de D. Casiano en los artículos 135 y 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas. El primero de aquellos preceptos regula la acción individual de responsabilidad. Y, el segundo, la responsabilidad solidaria de los administradores.

La Audiencia Provincial, sin embargo, considera que tales preceptos no son aplicables al caso de autos. Ello porque el demandado ostenta la condición de miembro del Consejo Rector de una cooperativa que, al estar establecida en Cataluña, se regirá por la Ley de Cooperativas de Cataluña de 2002 (en adelante L.C.C.). Por lo expuesto, es el apartado 3 del artículo 46 de la L.C.C., y no los artículos 135 y 262.5 de la L.S.A., el que resulta de aplicación al supuesto enjuiciado.

Así las cosas, el artículo 46.3 de la L.C.C. dispone en términos relativamente precisos que “no obstante lo dispuesto en el artículo 45, quedan exceptuadas las acciones de indemnización que puedan corresponder a los socios y a las terceras personas por los actos del Consejo Rector que lesionen directamente sus intereses”.

De la dicción literal del precepto transcrito, se plantea la cuestión de determinar la relación que vincula a Dña. Adela con la sociedad cooperativa. En este sentido, a juicio del Tribunal, no hay duda de que su legitimación para el ejercicio de la acción proviene de su condición de tercero acreedor que ostenta un derecho de crédito frente a la sociedad como consecuencia del pago de una deuda generada por la compra de unos bienes muebles al que tuvo que hacer frente en virtud de un contrato de financiación.

2.1.1. Plazo de prescripción

Sabido que la actora reúne la condición de acreedora, corresponde ahora dilucidar si la acción de responsabilidad está ejercitada dentro del plazo legal previsto a este respecto. Así, el artículo citado *ut supra*, después de consagrar la responsabilidad de los miembros de consejo rector por los actos que lesionen directamente los intereses de los socios o de un tercero,

establece el plazo de prescripción de dicha acción. Concretamente dispone que “el plazo de prescripción para establecer la correspondiente acción es el establecido en el artículo 45.3, si la persona demandante es socia, o el plazo general, establecido en el artículo 1968 del Código Civil, si es una tercera persona”. A su vez, el apartado 3 del art. 45 de la L.C.C. dispone que “la acción prescribe al cabo de tres años, a contar desde el momento en que haya podido ser ejercida”. Y, al mismo tiempo, el artículo 1968 del C.C. sostiene que “prescriben por el transcurso de un año: 2. La acción para exigir la responsabilidad civil por injuria o calumnia, y por las obligaciones derivadas de la culpa o negligencia de que se trata en el artículo 1902, desde que lo supo el agraviado”.

A la luz de lo expuesto en estos preceptos, podemos afirmar que son dos los plazos de prescripción que la L.C.C. contempla para el ejercicio de acción de responsabilidad, dependiendo de si la persona agraviada es un socio o un tercero.

Como ya avanzábamos, Dña. Adela reclama como tercero perjudicado. De este modo, el plazo para el ejercicio de la acción de responsabilidad *ex art. 1968 C.C.* prescribe en el plazo de un año.

2.2.2. *Dies a quo*

Partiendo, en consecuencia, de que el plazo de prescripción aplicable es de un año, sin que concurra ninguna causa de prescripción de la acción, cabe hacer una matización ulterior, a saber: la fecha que ha de tomarse en consideración a efectos del cómputo del plazo. Y, en este sentido, la precitada norma nos dice que el plazo comienza a contar “desde que lo supo el agraviado”.

Tanto el Tribunal de Primera Instancia como el Tribunal de Apelación concluyen que este día no es otro que el del pago realizado por Dña. Adela al BBVA, esto es, el 19 de marzo de 2002. De este modo, presentada la demanda el 19 de mayo de 2004 resulta evidente que la acción había prescrito. Sorprende, sin embargo, que la Audiencia Provincial remita a lo dispuesto en el artículo 1969 del C.C. para el cómputo del plazo de prescripción. Éste contiene un *dies a quo* subsidiario para el caso de que la acción de responsabilidad no contenga una disposición expresa al respecto. Así, de acuerdo con este último precepto “el tiempo para toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”. Ahora bien, si recordamos, su antecesor inmediato contemplaba una fecha al respecto, la del día de su conocimiento. Y aunque, en la sentencia analizada la

conclusión a la que se llega aplicando uno u otro cómputo es la misma (prescripción de la acción), no debe confundirse la expresión “desde que lo supo el agraviado” con la expresión “desde el día en que pudieron ejecutarse”.

3. Acción de reembolso

Si bien, la suma que la actora pagó a la entidad bancaria no puede obtenerse con base en la acción de responsabilidad prevista en la Ley Catalana, si puede fundarse en el derecho que asiste al fiador frente al deudor en virtud del contrato de fianza. En efecto, la fianza es un contrato voluntario por el que el fiador garantiza el pago de una cantidad o se compromete al cumplimiento de una obligación, a favor de su obligado principal. Con todo, el legislador no es totalmente insensible al riesgo que asume el fiador al contraer su obligación. En este sentido, el artículo 1838 del C.C. establece el derecho de aquél a ser indemnizado por el deudor cuando hubiese pagado la cantidad adeudada por este último. Así, el mentado precepto dispone que “el fiador que paga por el deudor debe ser indemnizado por éste. La indemnización comprende: 1. La cantidad total de la deuda; 2. Los intereses legales de ella desde que se haya hecho saber el pago al deudor, aunque no los produjese para el acreedor; 3. Los gastos ocasionados al fiador después de poner éste en conocimiento del deudor que ha sido requerido para el pago; los daños y perjuicios, cuando procedan”.

La Audiencia Provincial, a diferencia del juzgador *a quo*, estimó con acierto la acción de reembolso al considerar suficientemente probado el pago de la cantidad de 18.030 euros al BBVA, en concepto de obligaciones derivadas del contrato de financiación. Sin embargo, llama poderosamente la atención que se refiera a la Ley de Enjuiciamiento Civil (L.E.C.) para el cálculo del interés devengado por tal cantidad, alegando que no existe una petición expresa en la demanda acerca del pago de intereses ordinarios o moratorios. Resulta obvio, pues, que de estimarse el derecho de indemnización -al amparo de lo previsto en el artículo 1838 del C.C.- deben considerarse automáticamente incluidos en la indemnización -además de la suma adeudada- el interés legal y los gastos ocasionados al fiador y, en su caso, la indemnización que proceda en concepto de daños y perjuicios.

ACTUALIDADE LABORAL

Coordinador: Jaime Cabeza Pereiro

- Marta Fernández Prieto

Relación dos convenios colectivos de sector de ámbito autonómico o inferior publicados no diario oficial de Galicia ou nos boletíns oficiais provinciais entre o 16 de maio de 2009 e o 02 de xullo de 2010



Cooperativismo e Eonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 219-230

**RELACIÓN DOS CONVENIOS COLECTIVOS DE SECTOR
DE ÁMBITO AUTONÓMICO O INFERIOR PUBLICADOS
NO DIARIO OFICIAL DE GALICIA OU NOS BOLETÍNS
OFICIAIS PROVINCIAIS ENTRE O 16 DE MAIO DE 2009 E
O 2 DE XULLO DE 2010**

Marta FERNÁNDEZ PRIETO

*Profª Titular de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social.
Universidad de Vigo*

Actividade arqueolóxica.- Resolución do 29 de abril de 2009, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do convenio colectivo de ámbito da Comunidade Autónoma de Galicia para o sector da actividade arqueolóxica (DOG núm. 111, de 9 de xuño)

Axencias Marítimas.- Resolución de 1 de xullo de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica o convenio colectivo do sector de Axencias Marítimas (BOP Pontevedra núm. 191, de 2 de outubro)

Almacenistas de madeira.- Resolución de 21 de agosto de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica o convenio colectivo do sector de Almacenistas de madeira de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 175, de 10 de setembro)

-Resolución de 21 de agosto de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta da comisión paritaria de interpretación do convenio colectivo do sector de Almacenistas de madeira de Pontevedra na que se achegan diversos acordos acadados, entre eles a cláusula de non aplicación salarial (BOP Pontevedra núm. 175, de 10 de setembro)

-Resolución de 13 de agosto de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta pola que se establecen os festivos para o ano 2009 do convenio colectivo do sector de Almacenistas de madeira de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 175, de 10 de setembro)

Axuda a domicilio.- Resolución do 18 de xaneiro de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do convenio colectivo para a actividade de axuda a domicilio de Galicia (DOG núm. 31, de 16 de febreiro)

-Resolución do 1 de marzo de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión negociadora do convenio colectivo de axuda a domicilio de Galicia (DOG núm. 47, de 10 de marzo)

-Resolución do 6 de abril de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión paritaria do convenio colectivo autonómico para a actividade de axuda a domicilio de Galicia, relativo á aprobación das táboas salariais para o ano 2010 (DOG núm. 87, de 10 de maio)

Carpintería de Ribeira.- Resolución de 27 de xullo de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta pola que se establece a táboa salarial para o ano 2009, e se fixan os días festivos de convenio con vixencia exclusiva no ano 2009, do convenio colectivo do sector de Carpintería de Ribeira de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 175, de 10 de setembro)

Carpintería, ebanistería e actividades afíns.- Resolución de 21 de decembro de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta da comisión paritaria pola que se dispoñen os festivos para o ano 2010 do convenio colectivo do sector de Carpintería, ebanistería e actividades afíns na provincia de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 5, de 11 de xaneiro)

-Resolución de 7 de abril de 2010, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta de modificación do artigo 41 e táboa salarial para o ano 2010, do convenio colectivo do sector de carpintería, ebanistería e actividades afíns (BOP Pontevedra núm. 113, de 16 de xuño)

Comercio da pel.- Resolución de 17 de xuño de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica o Convenio colectivo do comercio da pel da provincia de Ourense para os anos 2009-2010 (BOP Ourense núm. 144, de 7 de xullo)

-Resolución de 15 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a revisión salarial para o ano 2010 do Convenio colectivo do comercio da pel de Ourense anos 2009-2010 (BOP Ourense núm. 53, de 6 de marzo)

-Resolución de 19 de abril de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica a revisión das táboas salariais para o ano 2010 do convenio colectivo para o sector comercio da pel e o calzado, da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 101, de 6 de maio)

Comercio de alimentación.- Resolución de 8 de xuño de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica o Convenio colectivo do comercio de alimentación da provincia de Ourense para os anos 2009-2010 (BOP Ourense núm. 148, de 30 de xuño)

-Resolución de 9 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a revisión salarial para o ano 2010 do Convenio colectivo do comercio de alimentación de Ourense anos 2009-2010 (BOP Ourense núm. 53, de 6 de marzo)

-Resolución de 19 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o convenio colectivo do sector de comercio de alimentación (BOP A Coruña núm. 42, de 4 de marzo).

-Resolución de 19 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica o convenio colectivo do sector de comercio de alimentación (BOP Pontevedra núm. 52, de 17 de marzo)

Comercio de materiais de construción e saneamento da provincia de Lugo.- Resolución de 30 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o acordo mediante o que se fixa o calendario laboral do convenio colectivo para o sector Comercio de materiais de construción e saneamento da provincia de Lugo para o ano 2010 (BOP Lugo núm. 291, de 21 de decembro).

-Resolución de 2 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a revisión salarial para o ano 2010 do Convenio colectivo de comercio de materiais para a construción e saneamento de Ourense 2009-2010 (BOP Ourense núm. 44, de 24 de febreiro)

Comercio do metal.- Resolución de 27 de xaneiro de 2010, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta da táboa salarial para o ano 2010 do convenio colectivo do sector de comercio do metal (BOP Pontevedra núm. 66, de 9 de abril)

Comercio téxtil.- Resolución de 3 de xuño de 2009, da Delegación Provincial de Ourense, pola que se rexistra e publica o depósito del Convenio colectivo del sector de comercio textil de la provincia de Ourense para los años 2009-2010 (BOP Ourense núm. 144, de 25 de xuño)

-Resolución de 3 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a revisión salarial para o ano 2010 do Convenio colectivo de comercio téxtil de Ourense 2009-2010 (BOP Ourense núm. 44, de 24 de febreiro)

-Resolución de 20 de xullo de 2009, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o acordo para a revisión das táboas salariais para o ano 2008 e a actualización das mesmas para o 2009 do convenio colectivo para o sector comercio textil, da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 177, de 4 de agosto).

-Resolución de 25 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o acordo para a revisión das táboas salariais para o ano 2009 e a actualización das mesmas para o 2010 do convenio colectivo para o sector comercio textil, da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 82, de 13 de abril).

Comercio vario.- Resolución de 29 de xuño de 2009, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o convenio colectivo de comercio vario de la provincia de A Coruña (BOP A Coruña núm. 169, de 30 de xullo).

-Resolución de 29 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o acordo da revisión salarial do convenio colectivo de comercio vario de la provincia de A Coruña (BOP A Coruña núm. 70, de 16 de abril).

Concesionarios de servizos municipais de aparcamento e retirada de vehículos.- Resolución de 16 de xullo de 2009, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o convenio colectivo de Concesionarios de servizos municipais de aparcamento e retirada de vehículos (BOP A Coruña núm. 173, de 5 de agosto). Corrección de erros (BOP A Coruña núm. 208, de 23 de agosto).

-Resolución de 22 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o expediente da revisión salarial do Convenio colectivo de Concesionarios de servizos municipais de aparcamento e retirada de vehículos (BOP A Coruña núm. 46, de 10 de marzo).

Construcción.- Resolución de 27 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o expediente do calendario laboral do Convenio colectivo do sector de construción (BOP A Coruña núm. 266, de 18 de decembro). Corrección de erros (Resolución de 10 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña - BOP A Coruña núm. 43, de 5 de marzo-)

- Resolución de 1 de decembro de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a acta da comisión paritaria que fixa o calendario laboral e os días inhábiles do sector da construción na provincia de Ourense para o ano 2010 (BOP Ourense núm. 291, de 21 de decembro)

- Resolución de 26 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta pola que se establece o calendario laboral para o ano 2010 do convenio colectivo do sector da construción na provincia de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 247, de 28 de decembro)

Derivados do Cemento.- Resolución de 6 de maio de 2009, da Delegación Provincial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o acordo de revisión salarial do convenio colectivo de sector de derivados do cemento (BOP A Coruña núm. 112, de 19 de maio).

-Resolución de 9 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o calendario laboral do convenio colectivo do sector de derivados do cemento (BOP A Coruña núm. 38, de 26 de febreiro).

Edificación e obras públicas.- Resolución de 30 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o acordo mediante o que se fixa o calendario laboral do convenio colectivo para o sector Edificación e obras públicas da provincia de Lugo para o ano 2010 (BOP Lugo núm. 290, de 19 de decembro).

Editoriais.- Resolución do 29 de xaneiro de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión mixta

paritaria do convenio colectivo galego de editoriais, relativo á aprobación da táboa salarial para o ano 2010 (DOG núm. 40, de 1 de marzo)

Empresas exportadoras de peixe fresco.- Resolución de 14 de abril de 2009, da Delegación Provincial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a corrección de erros cometidos nas táboas salariais do convenio colectivo do sector de empresas exportadoras de peixe fresco (BOP Pontevedra núm. 110, de 11 de xuño)

Fabricante de mobles, carpintería, tapicería e ebanistería.- Resolución de 28 de agosto de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica o Convenio colectivo de fabricante de muebles, carpintería, tapicería y ebanistería de Ourense para 2009 (BOP Ourense núm. 212, de 15 de setembro)

Hostalería.- Resolución de 18 de maio de 2009, da Delegación Provincial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica o Convenio colectivo provincial do sector da hostalería para los años 2008, 2009 e 2010 (BOP Pontevedra núm. 110, de 11 de xuño)

-Resolución de 19 de maio de 2009, da Delegación Provincial de Ourense, pola que se rexistra e publica o depósito del Convenio colectivo del sector de la hostalería de la provincia de Ourense para los años 2009-2010 (BOP Ourense núm. 134, de 13 de xuño)

-Resolución de 3 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a revisión salarial para o ano 2010 do Convenio colectivo de Hostalería de Ourense ano 2009-2010 (BOP Ourense núm. 44, de 24 de febreiro)

-Resolución de 28 de xullo de 2009, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica a revisión salarial do convenio Colectivo de hostalería (BOP A Coruña núm. 178, de 12 de agosto).

-Resolución de 25 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica acordo de modificación da revisión salarial do convenio colectivo do sector de hostalería (BOP A Coruña núm. 66, de 12 de abril).

-Resolución de 26 de maio de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o acordo para a revisión das táboas salariais para os anos 2008 e 2009 do convenio colectivo para o sector da hostalería, da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 125, de 4 de xuño)

Industrias de Bebidas Refrescantes.- Resolución de 25 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e

publica o texto do convenio colectivo do sector de Industrias de Bebidas Refrescantes na provincia de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 5, de 11 de xaneiro)

Industrias de carpintería e ebanistería.- Resolución de 12 de xaneiro de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o calendario laboral do convenio colectivo de industrias de carpintería e ebanistería (BOP A Coruña núm. 18, de 28 de xaneiro)

Industrias do Metal sen convenio propio.- Resolución de 26 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica o texto do convenio colectivo do sector de Industrias do Metal sen convenio propio na provincia de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 5, de 11 de xaneiro)

-Resolución de 15 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a aprobación da actualización das táboas salariales do Convenio Colectivo para as empresas do Metal sen convenio propio da provincia de Pontevedra para o ano 2010 (BOP Pontevedra núm. 69, de 14 de abril)

Industrias vitivinícolas.- Resolución de 20 de xuño de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica o Convenio colectivo do sector de industrias vitivinícolas, alcoholeras y sidreras de Ourense 2009-2010, (BOP Ourense núm. 176, de 3 de agosto)

-Resolución de 1 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a revisión salarial para o ano 2010 do Convenio colectivo das industrias vitivinícolas, alcoholeras e sidreras da provincia de Ourense 2009-2010 e a corrección do erro, por omisión, para incluír unha das contingencias que deben quedar cubertas polo seguro colectivo no ano 2010 (BOP Ourense núm. 44, de 24 de febreiro)

-Resolución de 8 de setembro de 2009, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o convenio colectivo para o sector industrias vinícolas, da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 216, de 19 de setembro).

-Resolución de 12 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica a revisión das táboas salariais para o ano 2010 do convenio colectivo para o sector industrias vinícolas, da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 68, de 25 de marzo).

Limpeza de edificios e locais.- Resolución de 22 de xullo de 2009, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o convenio

colectivo para o sector limpeza de edificios e locais, da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 178, de 5 de agosto).

-Resolución de 26 de xaneiro de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica a revisión salarial do convenio colectivo do sector de limpeza de edificios e locais (BOP A Coruña núm. 25, de 8 de febreiro)

-Resolución de 8 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica a revisión das táboas salariais para o ano 2010 do convenio colectivo para o sector de limpeza de edificios e locais (BOP Lugo núm. 40, de 19 de febreiro)

-Resolución de 26 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta da comisión paritaria do convenio colectivo do sector de limpeza de edificios e locais (BOP Pontevedra núm. 116, de 21 de xuño)

Limpeza de institucións hospitalarias da Seguridade Social.- Resolución de 1 de decembro de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica o texto do convenio colectivo de limpeza de institucións hospitalarias da Seguridade Social da provincia de Ourense para os anos 2009-2010 (BOP Ourense núm. 294, de 24 de decembro)

Lousa.- Resolución do 1 de marzo de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón a inscrición no rexistro e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo suscrito polas partes asinantes do Convenio colectivo do sector da lousa das provincias de Ourense e Lugo (DOG núm. 64, de 7 de abril)

Maioristas de froitas varias, hortalizas e plátanos.- Resolución de 21 de maio de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra a revisión salarial do convenio colectivo de maioristas de froitas varias, hortalizas e plátanos (BOP A Coruña núm. 104, de 4 de xuño)

Mármores e pedra.- Resolución de 25 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta pola que se establece o calendario laboral para o ano 2010 do convenio colectivo do sector de Mármores e pedra na provincia de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 5, de 11 de xaneiro)

Materiais e prefabricados da construción da provincia de Lugo.- Resolución de 30 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o acordo mediante o que se fixa o

calendario laboral do convenio colectivo para o sector Materiais e prefabricados da construción da provincia de Lugo para o ano 2010 (BOP Lugo núm. 291, de 21 de decembro).

Oficinas e despachos.- Resolución de 9 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica a revisión salarial do convenio colectivo do sector de oficinas y despachos (BOP A Coruña núm. 56, de 25 de marzo)

-Resolución de 25 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a revisión salarial do convenio colectivo do sector de oficinas y despachos (BOP Pontevedra núm. 52, de 17 de marzo). Corrección de erros (BOP Pontevedra núm. 55, de 23 de marzo). Corrección de erros (BOP Pontevedra núm. 58, de 26 de marzo).

-Resolución de 9 de xuño de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o texto do convenio colectivo e as táboas salariais para os anos 2008, 2009 e 2010 para o sector oficinas e despachos da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 138, de 19 de xuño)

Panaderías.- Resolución de 14 de xullo de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica o Convenio colectivo de panaderías, de la provincia de Ourense para el año 2009, (BOP Ourense núm. 176, de 3 de agosto)

-Resolución de 3 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica o convenio colectivo sector de industrias e despachos de panificación, confeitерías, pastelerías, reposterías e pratos cociñados da provincia de Pontevedra APROINPPA (BOP Pontevedra núm. 56, de 24 de marzo)

-Resolución de 19 de abril de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o acordo mediante o que se fixa o calendario laboral do convenio colectivo para o sector Panaderías da provincia de Lugo para o ano 2010 (BOP Lugo núm. 100, de 5 de maio)

Pastelerías.- Resolución de 22 de marzo de 2010, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica o Convenio colectivo del sector de pastelería, confitería, bollería, repostería y platos precocinados en la provincia de Ourense para el año 2010, (BOP Ourense núm. 80, de 10 de abril)

-Resolución de 4 de xuño de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica o acordo para a revisión das táboas salariais para o ano 2010 do convenio colectivo para o sector “elaboracion

de pastelería, confeitaria e repostaría” da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 135, de 16 de xuño)

Pedra natural.- Resolución de 25 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Pontevedra, pola que se rexistra e publica a acta pola que se establece o calendario laboral para o ano 2010 do convenio colectivo do sector de Pedra natural na provincia de Pontevedra (BOP Pontevedra núm. 5, de 11 de xaneiro)

Perrucarías de donas, cabaleiros, unisex e beleza.- Resolución do 10 de xullo de 2009, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión paritaria do convenio colectivo de ámbito da Comunidade Autónoma de Galicia para o sector de perrucarías de donas, cabaleiros, unisex e beleza, polo que se aproba a táboa salarial para o ano 2009 (DOG núm. 150, de 3 de agosto)

-Resolución do 2 de marzo de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión paritaria do convenio colectivo de ámbito da Comunidade Autónoma de Galicia para o sector de perrucarías de donas, cabaleiros, unisex e beleza, polo que se aproba a táboa salarial para o ano 2010 (DOG núm. 68, de 13 de abril)

Pintura.- Resolución de 27 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o expediente do calendario laboral do Convenio colectivo do sector de pintura (BOP A Coruña núm. 266, de 18 de decembro).

Pompas fúnebres.- Resolución do 10 de xullo de 2009, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión paritaria do convenio colectivo para o sector de pompas fúnebres de Galicia, polo que se aproban as táboas salariais para o ano 2009 (DOG núm. 150, de 3 de agosto)

- Resolución do 29 de xaneiro de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión mixta paritaria do convenio colectivo autonómico de pompas fúnebres, relativo á aprobación da táboa salarial para o ano 2010 (DOG núm. 40, de 1 de marzo)

Primeira transformación da madeira.- Resolución de 10 de febreiro de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e

publica o acordo para a revisión das táboas salariais para o ano 2009 do convenio colectivo para o sector primeira transformación da madeira da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 46, de 26 de febreiro)

Rematantes e Serradoiros de Madeira.- Resolución de 29 de decembro de 2009, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o Convenio colectivo do sector de Rematantes e Serradoiros de Madeira (BOP A Coruña núm. 12, de 20 de xaneiro)

-Resolución de 29 de decembro de 2009, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra e publica o calendario laboral do Convenio colectivo do sector de Rematantes e Serradoiros de Madeira (BOP A Coruña núm. 12, de 20 de xaneiro)

Residencias privadas da terceira idade.- Resolución do 5 de marzo de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón a indicación no rexistro e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión mixta paritaria do II convenio colectivo do sector de residencias privadas da terceira idade, relativo á aprobación das táboas salariais para o ano 2009 e 2010 (DOG núm. 69, de 14 de abril)

Siderometal y talleres de reparación de vehículos.- Resolución de 11 de maio de 2010, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica o Convenio provincial de siderometal y talleres de reparación de vehículos de la provincia de Ourense 2010, (BOP Ourense núm. 125, de 4 de xuño)

Transporte de enfermos/as e accidentados/as en ambulancia.- Resolución do 18 de xaneiro de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se dispón o rexistro, o depósito e a publicación, no Diario Oficial de Galicia, do convenio colectivo para as empresas e traballadores/as de transporte de enfermos/as e accidentados/as en ambulancia na Comunidade Autónoma de Galicia (DOG núm. 29, de 12 de febreiro)

-Resolución do 6 de abril de 2010, da Dirección Xeral de Relacións Laborais, pola que se ordena a inscrición e depósito no rexistro, e se dispón a publicación no Diario Oficial de Galicia, do acordo da comisión paritaria do convenio colectivo autonómico de transporte de enfermos e accidentados en ambulancia, relativo á aprobación da táboa salarial para o ano 2010 (DOG núm. 82, de 3 de maio)

Transporte de mercaderías por estrada.- Resolución de 21 de abril de 2010, do Departamento Territorial de Lugo, pola que se rexistra e publica a

revisión das táboas salariais para o ano 2010 do convenio colectivo para o sector de transporte de mercaderías por estrada, da provincia de Lugo (BOP Lugo núm. 102, de 7 de maio)

Transporte de viaxeros por estrada.- Resolución de 29 de maio de 2009, da Delegación Provincial de A Coruña, pola que se rexistra a revisión salarial do convenio colectivo do sector de transporte de viaxeiros en autobús por estrada (BOP A Coruña núm. 136, de 16 de xuño).

-Resolución de 5 de outubro de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a acta da Comisión Paritaria do Convenio colectivo de transporte de viaxeros por estrada de actualización das condicións económicas (BOP Ourense núm. 244, de 23 de outubro)

-Resolución de 9 de novembro de 2009, do Departamento Territorial de Ourense, pola que se rexistra e publica a acta do Convenio colectivo de transportes de viaxeros por estrada da provincia de Ourense para os anos 2007-2009 na que se acorda a revisión salarial de 2008 e a subsanación dun erro na táboa salarial de 2007 (BOP Ourense núm. 272, de 26 de novembro)

Tinturarias, Lavanderías e Planchado de Roupa.- Resolución de 11 de maio de 2010, do Departamento Territorial de A Coruña, pola que se rexistra o convenio colectivo do sector de Tinturarias, Lavanderías e Planchado de Roupa (BOP A Coruña núm. 98, de 27 de maio)

ACTUALIDADE FISCAL

Coordinadora: Ana María Pita Grandal

- Ana María Pita Grandal – Carmen Ruiz Hidalgo
Lei Orgánica 3/2009, do 18 de decembro de modificación da Lei Orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de financiamento das Comunidades Autónomas
- Ana María Pita Grandal – Carmen Ruiz Hidalgo
Lei 22/2009, do 18 de decembro, pola que se regula o sistema de financiamento das CC.AA. de réxime común e cidades con estatuto de autonomía e se modifican determinadas normas.
- Ana María Pita Grandal – Carmen Ruiz Hidalgo
Normas tributarias incorporadas na Lei das SOCIMI: Lei 11/2009, do 26 de outubro, pola que se regulan as sociedades anónimas cotizadas de investimento no mercado inmobiliario.
- Roberto I. Fernández López
Novedades introducidas no ordenamento financeiro e tributario de Galicia en 2009
- Jaime Aneiros Pereira – Mónica Siota Álvarez
As medidas de axuste fiscal e de incentivo nos principais impostos do sistema tributario estatal
- Luis Miguel Muleiro Parada
O tratamento no IVE dos negocios xurídicos realizados entre as cooperativas de vivendas e os cooperativistas: Comentario a propósito da STS de 24 de setembro de 2009



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 233-235

**LEI ORGÁNICA 3/2009, DO 18 DE DECEMBRO DE
MODIFICACIÓN DA LEI ORGÁNICA 8/1980, DO 22 DE
SETEMBRO, DE FINANCIAMENTO DAS COMUNIDADES
AUTÓNOMAS.**

Ana MARÍA PITA GRANDAL

Catedrática de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Vigo

Carmen RUIZ HIDALGO

Profesora de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Vigo

Os artigos 156 e 157 da Constitución Española regulan o marco constitucional do sistema de financiamento das Comunidades Autónomas, onde se institúe o principio de autonomía financeira, así como a enumeración dos recursos tributarios das Comunidades Autónomas, remitindo a unha Lei Orgánica a regulación do exercicio destas competencias financeiras. Pois ben, este marco constitucional completouse coa aprobación da Lei Orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de Financiamento das Comunidades Autónomas e cos Estatutos de Autonomía, seis deles reformados recentemente.

O 15 de xullo, o Consello de Política Fiscal e Financeira das Comunidades Autónomas adoptou o Acordo 6/2009, para a reforma do sistema de financiamento das Comunidades Autónomas de Réxime Común e Cidades con Estatuto de Autonomía. O Acordo citado introduciuse no marco xurídico xeral do sistema de financiamento a través da Lei Orgánica 3/2009, do 18 de decembro, de modificación da Lei Orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de Financiamento das Comunidades Autónomas.

A Lei Orgánica 3/2009, do 18 de decembro, introduce dous principios fundamentais, que van ter incidencia no ámbito dos tributos cedidos e nos límites para a creación de tributos propios polas CCAA. Os principios aos que nos referimos son, por un lado, a garantía dun nivel base equivalente de

financiamento dos servizos públicos fundamentais. Por outro lado, a corresponsabilidade das CCAA e o Estado.

Pois ben, garantir un nivel base equivalente de financiamento dos servizos públicos fundamentais instruméntase mediante a creación do Fondo de Garantía de Servizos Públicos Fundamentais. É dicir, os recursos financeiros para a prestación dos servizos básicos do Estado do Benestar deben servir para que estes se poidan prestar en igualdade de condicións a todos os cidadáns, independentemente da Comunidade onde residan, en cumprimento do artigo 158.1 da Constitución. A creación deste Fondo afecta tanto á denominación coma á determinación do Fondo de Suficiencia -art.º 13 LOFCA-. Deste xeito, pasa a denominarse Fondo de Suficiencia Global, xa que busca asegurar a suficiencia en financiamento da totalidade das competencias. E polo que se refire á súa determinación, ten por obxecto cubrir a diferenza entre as necesidades de gasto e a suma da capacidade tributaria de cada CCAA e as transferencias recibidas do Fondo de Garantía de Servizos Públicos.

Respecto á corresponsabilidade fiscal, tendo en conta os Acordos adoptados polo Consello de Política Fiscal e Financeira de 1996 e 2001, o Acordo 6/2009 recolleu importantes avances na liña de seguir potenciando a corresponsabilidade e autonomía das CC.AA., de aumentar o peso dos recursos tributarios sobre o total do financiamento destas, de ampliar as competencias normativas, a capacidade legal para modificar o nivel ou a distribución dos recursos tributarios e a participación e colaboración nos labores de xestión tributaria.

Neste senso, a Lei Orgánica 3/2009 modificou o art.º 11 da LOFCA, elevando do 33% ao 50% a cesión ás CC.AA. no Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas. Tamén se eleva dende o 35% ata o 50% a cesión correspondente ao Imposto sobre o Valor Engadido. Polo que se refire aos Impostos Especiais de Fabricación sobre Cervexa, Viño e Bebidas Fermentadas, Produtos Intermedios, Alcohol e Bebidas Derivadas, Labores de Tabaco e Hidrocarburos, a porcentaxe de cesión pasa do 40% ao 58%.

Xunto coa elevación das porcentaxes de cesión, as competencias normativas das CCAA ampliáronse na fixación da contía do mínimo persoal e familiar, coa conseguinte modificación do artigo 19 da LOFCA. Así mesmo, en materia de Revisión Económico-Administrativa prodúcese unha ampliación de competencias -art.º 20 LOFCA-, ao permitir que o exercicio da función revisora en vía administrativa dos actos de xestión ditados polas Administracións Tributarias das CC.AA. en relación cos tributos estatais sexades asumidos por estas últimas, sen prexuízo da

colaboración que poidan establecer coa Administración Tributaria do Estado. Por último, no ámbito da creación de tributos propios polas CC.AA modifícase o art.º 6 da LOFCA para que as regras de incompatibilidade se refiran ao "feito imponible" e non á "materia imponible", co que se permite un espazo fiscal autonómico máis claro en relación cos tributos locais.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 237-239

**LEI 22/2009, DO 18 DE DECEMBRO, POLA QUE SE
REGULA O SISTEMA DE FINANCIAMENTO DAS CC.AA.
DE RÉXIME COMÚN E CIDADES CON ESTATUTO DE
AUTONOMÍA E SE MODIFICAN DETERMINADAS
NORMAS.**

Ana MARÍA PITA GRANDAL

Catedrática de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Vigo

Carmen RUIZ HIDALGO

Profesora de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Vigo

Malia os resultados globalmente positivos do sistema aprobado no Consello de Política Fiscal e Financeira do 27 de xullo de 2001 e recollido na Lei 21/2001, do 27 de decembro, en termos de suficiencia e autonomía, o significativo e asimétrico aumento da poboación experimentado nos anos da súa aplicación e a aprobación das reformas dos Estatutos de Autonomía de seis CC.AA., determinaron a necesidade dunha reforma do sistema de financiamento. Esta Lei ten a súa orixe no Acordo 6/2009, de Reforma do Sistema de Financiamento Autonómico e das Cidades con Estatuto de Autonomía, acometendo as reformas que non requiren o rango de Lei Orgánica, complementando a reforma da Lei Orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de Financiamento das CC.AA. pola Lei Orgánica 3/2009.

Os eixes básicos da reforma deste novo sistema son o reforzo das prestacións do Estado do Benestar, o incremento da equidade e a suficiencia no financiamento do conxunto das competencias autonómicas, o aumento da autonomía e a corresponsabilidade e a mellora da dinámica e a estabilidade do sistema e da súa capacidade de axuste ás melloras dos cidadáns. En concreto, os principios de autonomía e corresponsabilidade refórzanse neste novo sistema mediante o aumento das porcentaxes de cesión dos tributos parcialmente cedidos ás CC.AA. e mediante o

incremento das competencias normativas destas de cara a que teñan unha maior capacidade para decidir a composición e o volume de ingresos de que dispoñen. Igualmente refórzase a colaboración recíproca entre as Administracións Tributarias das CC.AA. e a Axencia Estatal de Administración Tributaria, así como se prevé novedosamente a posibilidade de delegar nas CC.AA. a revisión en vía administrativa dos actos de xestión ditados polas súas Administracións Tributarias.

O Título III regula a cesión dos tributos estatais ás CC.AA., desenvolvendo a modificación da Lei Orgánica 8/1980 pola Lei Orgánica 3/2009, en concreto, incrementáanse as porcentaxes de cesión dos tributos parcialmente cedidos. Así se redefinen os compoñentes da débeda tributaria cedida no IRPF de acordo coa nova cesión acordada do 50%. Incrementáanse ao 50% a porcentaxe cedida ás CC.AA. do IVE e ao 58% a porcentaxe de cesión dos Impostos Especiais de Fabricación sobre a Cervexa, o Viño e Bebidas Fermentadas, os produtos Intermedios, o Alcohol e Bebidas Derivadas, os Hidrocarburos e os Labores do Tabaco. Tamén se modifica o concepto de residencia habitual para os efectos do Imposto sobre Sucesións e Doazóns, ampliando o período a considerar para a súa determinación dun a cinco anos e facendo coincidir o punto de conexión para a atribución do rendemento co que determina a normativa aplicable. Así mesmo, en relación co Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados artículáanse dúas modificacións. Por un lado, adóptase a definición do feito imponible que é obxecto de cesión na nova redacción do art.º 19 do TR ITPAJD prevista na Lei 4/2008, do 23 de decembro, pola que se suprime o gravame do Imposto sobre o Patrimonio, se xeneraliza o sistema de devolución mensual no IVE, e se introducen outras modificacións na normativa tributaria, para adaptalo á Directiva 2008/7/CE. Por outra parte, clarifícase o punto de conexión para a atribución do rendemento entre CC.AA. no caso de anotacións preventivas de embargo, cando o valor real dos bens embargados en diferentes CC.AA. sexa superior á base imponible gravada conforme ás normas do Imposto, en liña coa doutrina administrativa.

En relación coa Taxa Estatal sobre Rifas, Tómbolas, Apostas e Combinacións Aleatorias modifícase o punto de conexión como consecuencia da supresión do réxime de autorización previa para a organización e celebración de combinacións aleatorias. En canto ao Imposto sobre Hidrocarburos e o Imposto sobre a Electricidade, o Ministerio de Industria, Turismo e Comercio proporcionan o índice de entregas dos produtos gravados e o índice de consumo neto de enerxía eléctrica. Polo que se refire ao Imposto sobre Determinados Medios de

Transporte, o punto de conexión é o domicilio fiscal da persoa física ou xurídica a nome da cal se efectúa a primeira matriculación.

Respecto das competencias normativas das CC.AA., refírense ao IRPF. En concreto, ampliáanse as facultades das CC.AA. para regular a escala autonómica aplicable á base liquidable e tamén o tramo autonómico da dedución por investimento en vivenda habitual, permítese que as CC.AA. poidan establecer deducións autonómicas por subvención ou axudas públicas en deducións autonómicas por subvención ou axudas públicas en determinadas condicións e, novedosamente, posibilitase que aproben incrementos ou diminucións nas contías do mínimo persoal e familiar. Por outra parte, e coa finalidade de que as CC.AA. fagan un exercicio máis explícito de corresponsabilidade, excepciónase a aplicación supletoria da normativa estatal en materia de tarifa autonómica para o suposto en que as CC.AA. non fixesen uso das súas competencias normativas.

Finalmente, introdúcese a posibilidade de que as CC.AA. asuman, por delegación do Estado, a competencia para a revisión dos actos por elas ditados en relación cos tributos totalmente cedidos tradicionais, o Imposto sobre Vendas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e o Imposto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Todo iso sen prexuízo do labor unificador do Estado, que exercerán o Tribunal Económico-Administrativo Central e a Sala Especial para a Unificación de Doutrina establecida na LXT. En canto aos órganos de coordinación da xestión tributaria entre as Administracións Tributarias do Estado e das CC.AA. e Cidades con Estatuto de Autonomía. Por un lado, créase o Consello Superior para a Dirección e Coordinación da Xestión Tributaria, un órgano, que refunde os vixentes Consello Superior de Dirección e Comisión Mixta de Coordinación da Xestión Tributaria, regulándose a súa composición, organización e funcións. Por outro lado, mantéñense os Consellos Territoriais para a Dirección e Coordinación da Xestión Tributaria, coa súa composición, organización e funcións.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 241-242

**NORMAS TRIBUTARIAS INCORPORADAS NA LEI DAS
SOCIMI: LEI 11/2009, DO 26 DE OUTUBRO, POLA QUE SE
REGULAN AS SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS DE
INVESTIMENTO NO MERCADO INMOBILIARIO.**

Ana MARÍA PITA GRANDAL

Catedrática de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Vigo

Carmen RUIZ HIDALGO

Profesora de Dereito Financeiro e Tributario da Universidade de Vigo

As Sociedades Cotizadas de Investimento no Mercado Inmobiliario -en diante SOCIMI- configúranse como un instrumento de investimento destinado ao mercado inmobiliario e, máis concretamente, ao mercado de aluguer. A actividade principal destas sociedades é o investimento, directo ou indirecto, en activos inmobiliarios de natureza urbana para o seu aluguer, incluíndo tanto vivendas, coma locais comerciais, residencias, hoteis, garaxes, oficinas, entre outros. Así mesmo, permítese que as SOCIMI participen noutras SOCIMI ou ben en entidades que cumpran os mesmos requisitos de investimento e de distribución de beneficios esixidos para aquelas.

A Lei 11/2009 establece unha serie de requisitos relativos ao investimento patrimonial, ás rendas que o devandito investimento xere e a obrigatoriedade de distribución de resultados, de maneira que o seu cumprimento permite optar a estas sociedades pola aplicación dun réxime fiscal especial. A existencia deste réxime fiscal ten como obxectivos, xunto co réxime substantivo destas sociedades, impulsar o réxime de aluguer, facilitar o acceso dos cidadáns á propiedade inmobiliaria, incrementar a competitividade nos mercados de valores españois e dinamizar o mercado inmobiliario. O réxime fiscal especial destas SOCIMI constrúese sobre a

base dunha tributación a un tipo do 19% no Imposto sobre Sociedades, sempre que se cumpran determinados requisitos. En concreto, o 80% do activo da empresa ten que estar constituído por inmobles urbanos destinados ao arrendamento e adquiridos en plena propiedade ou por participacións en sociedades que cumpran os mesmos requisitos de investimento e de distribución de resultados, españolas ou estranxeiras, coticen ou non en mercados organizados.

Así mesmo, as rendas destas entidades deben provir do mercado inmobiliario, xa sexa de aluguer, da posterior venda de inmobles tras un período mínimo de aluguer ou das rendas procedentes da participación en entidades de similares características. A particularidade reside en que unha lei mercantil regula un réxime fiscal especial, ao que poderán optar estas entidades. É dicir, as SOCIMI están suxeitas ao Imposto sobre Sociedades, sen prexuízo das disposicións especiais previstas na Lei 11/2009. No caso de que a entidade opte pola aplicación deste réxime, resulta incompatible coa aplicación de calquera dos réximes especiais previstos no Título VII da Lei do Imposto sobre Sociedades, agás co das fusións, escisións, achegas de rama de actividade, troco de valores e cambio de domicilio social dunha Sociedade Europea ou unha Sociedade Cooperativa Europea dun EE.MM. a outro da Unión Europea, o de transparencia fiscal internacional e o de determinados contratos de arrendamento financeiro.

A autoliquidación do IS realizarase sobre a parte da base imponible do período impositivo que proporcionalmente se corresponda co dividendo cuxa distribución se acordase en relación co beneficio obtido no exercicio, cun tipo de gravame do 19%. Polo tanto, os dividendos percibidos polos socios están exentos, salvo que o perceptor sexa unha persoa xurídica sometida ao Imposto sobre Sociedades ou un Establecemento Permanente dunha entidade estranxeira, en cuxo caso se establece unha dedución na cota íntegra, de maneira que estas rendas tributen ao tipo de gravame do socio. Non obstante, o resto de rendas non serán gravadas mentres non sexan obxecto de distribución aos socios. Establécese así, un réxime fiscal con efectos económicos similares aos existentes noutros Estados a través do REITS -Real Estate Investment Trust-, baseados nunha ausencia de tributación na sociedade e a tributación efectiva en sede do socio. Este réxime fiscal resulta beneficioso para o pequeno e medio accionista, facendo alcanzable o investimento en activos inmobiliarios de xeito profesional, cunha carteira de activos diversificada. Co obxecto de garantir a liquidez do investidor, esíxese que estas sociedades coticen en mercados regulados, sendo este requisito esencial para a aplicación do réxime fiscal especial.

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 243-247

NOVIDADES INTRODUCIDAS NO ORDENAMENTO FINANCEIRO E TRIBUTARIO DE GALICIA EN 2009

Roberto I. FERNÁNDEZ LÓPEZ
*Profesor Titular de Dereito Financeiro e Tributario.
Universidade de Vigo*

1. Modificacións en tributos cedidos.-

Sen dúbida, a modificación máis salientable operada no 2009 en Galicia no eido dos tributos cedidos foi a que afecta ao Imposto sobre Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados (en diante, ITPAXD), e que se desenvolveu por mor da Lei 4/2009, do 20 de outubro.

A devandida norma reduciu os tipos de gravame do ITPAXD para as familias numerosas e para os menores de trinta e seis anos, a fin de poñer á disposición destes colectivos maiores recursos cos que facilitar o seu acceso á vivenda e, ao mesmo tempo, servir de estímulo para a reactivación do sector inmobiliario. En aras de introducir un elemento de progresividade no imposto, fixéronse uns límites de patrimonio que singularizan especialmente as persoas que se beneficiarán destas medidas, co que se pretende lograr unha mellor correlación entre a capacidade económica e a carga tributaria.

En concreto, no caso das familias numerosas, a suma do patrimonio de todos os membros da familia non superará a cifra de 400.000 euros, máis 50.000 euros adicionais por cada membro superior ao mínimo para obter a condición de familia numerosa. Pola súa banda, tratándose de menores de trinta e seis anos, a suma do patrimonio de todos os membros da unidade familiar non superará a cifra de 250.000 euros, máis 30.000 euros adicionais por cada membro da unidade familiar que exceda do primeiro. Para os efectos desta lei, incluíranse tamén na unidade familiar, para o

cómputo deste último límite, os adquirentes da vivenda para os que vaia constituír a súa vivenda habitual.

Cumplidos os requisitos anteriores, no Imposto sobre Actos Xurídicos Documentados, na súa modalidade de documentos notariais, o tipo de gravame para as primeiras copias de escrituras que documenten unha adquisición de vivenda habitual será do 0,3%.

Asimismo, no Imposto sobre Transmisións Patrimoniais Onerosas, tamén se rebaixou do 7 ao 4% o tipo de gravame aplicable á adquisición de inmobles incluídos na transmisión da totalidade dun patrimonio empresarial. Esta redución é de especial relevancia no caso das transmisións de inmobles que resulten non suxeitas ao Imposto sobre o Valor Engadido, en virtude do disposto no artigo 7.1 da Lei 37/1992, do 28 de decembro, reguladora do devandito tributo. Pero para aproveitarse deste beneficio fiscal é preciso respetar toda unha serie de esixencias entre as que, sen ánimo de ser exhaustivos, cabe salientar as seguintes: a) Que a empresa ou o negocio profesional viñese exercendo efectivamente as actividades do seu obxecto social durante un período superior aos dous anos anteriores ao devengo do imposto. b) Que o centro principal de xestión da empresa ou do negocio profesional se atope situado en Galicia e que se manteña durante os cinco anos seguintes á data de devengo do imposto. c) Durante o mesmo período de cinco anos o adquirente non poderá facer actos de disposición ou operacións societarias que, directa ou indirectamente, poidan dar lugar a unha minoración substancial do valor de adquisición.

Finalmente, a Lei 9/2009, do 23 de decembro, de orzamentos xerais da Comunidade Autónoma de Galicia para o ano 2010, introduce -con efectos do 1 de xaneiro de 2010- modificacións na Lei 9/2008, do 28 xullo, galega de medidas tributarias en relación co Imposto sobre Sucesións e Doazóns, e o fai co obxecto de precisar determinadas cuestións relativas á redución pola adquisición de explotacións agrarias e elementos afectos. Por último, tamén se modifica a disposición adicional primeira da mencionada Lei de 2008, de cara á validación do requisito de identificación nas solicitudes previas de valoración.

2. Creación de tributos propios e reformas en materia de taxas.-

A Lei 8/2009, do 22 de decembro, procede á creación dunha nova figura impositiva de tipo ambiental, o canon eólico, ao tempo que artella un fondo financeiro de corte finalista vinculado á devandita figura tributaria, o denominado Fondo de Compensación Ambiental.

O lexislador galego pretende xustificar a implantación dun canon eólico no feito de que, a pesares de que a enerxía eólica é unha fonte de enerxía limpa e renovable, non obstante o seu proceso de xeneración non é totalmente inocuo para o medio ambiente. En concreto, o Preámbulo da Lei considera que a instalación de aeroxeradores supón servidumes, cargas inevitables para o contorno, para o medio natural, para a paisaxe e para o hábitat no que se localizan, que en parte devén transformado non só como consecuencia do impacto visual producido pola existencia da devanditas instalacións, senón tamén como resultado das infraestruturas que eses elementos requiren, como son os camiños de acceso e as liñas de evacuación da enerxía xenerada.

A norma autonómica cualifica así o canon eólico como prestación patrimonial de dereito público de natureza extrafiscal e real, que actuaría como ingreso destinado á conservación, reposición e restauración do medio ambiente, así como a actuacións de compensación e reequilibrio ambiental e territorial dos que serán principais beneficiarios os municipios afectados pola implantación de parques eólicos e polas instalacións de evacuación destes.

Entre os elementos esenciais desta novedosa figura tributaria cabe salientar que o feito imponible ven constituído pola xeración de afeccións e impactos visuais e ambientais adversos sobre o medio natural e sobre o territorio, como consecuencia da instalación en parques eólicos de aeroxeradores afectos á produción de enerxía eléctrica e situados no territorio da Comunidade Autónoma de Galicia. Pola súa banda, serán suxeitos pasivos do canon en calidade de contribuíntes as persoas físicas ou xurídicas ou entidades do artigo 35.4 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, Xeral Tributaria, que, baixo calquera título, leven a cabo a explotación dun parque eólico aínda que non sexan titulares dunha autorización administrativa para a súa instalación. A este respecto presumírase, salvo proba en contra, que a explotación dun parque eólico é realizada pola persoa ou entidade que figure como titular da correspondente autorización administrativa para a súa instalación.

En canto ao Fondo de Compensación Ambiental, trátase dunha fórmula de financiamento para á realización de gastos de investimento nos entes locais cuxo termo municipal se atope dentro da poligonal de delimitación dun parque eólico e, igualmente, dos afectados polas correspondentes instalacións de conexión. Por regra xeral, as actuacións de investimento deben revestir natureza produtiva e xeradora de emprego, e por iso irán preferentemente destinadas aos seguintes obxectivos: a) Conservación da biodiversidade,

coñecemento e utilización recreativa e didáctica dos recursos naturais, así como recuperación do medio natural degradado ou contaminado. b) Impulso da eficiencia e utilización sustentable das enerxías renovables.

Por último, e para pechar o apartado das novidades tributarias máis salientables introducidas polo lexislador galego en 2009, a Lei 9/2009, do 23 de decembro, de orzamentos xerais da Comunidade Autónoma de Galicia para o ano 2010, procede a manter as taxas de contía fixa e introduce modificacións en determinadas taxas, froito, principalmente, da reestruturación e da adaptación das súas tarifas e da modificación das regras previstas nalgunhas das taxas que resultan aplicables nos portos da comunidade autónoma. Ademais, mantéñense os tipos de gravame do canon de saneamento e os coeficientes redutores destes tipos para industrias específicas.

3. O novo regulamento en materia de subvencións e outros cambios normativos no eido do gasto público.-

A Lei xeral de estabilidade orzamentaria, aprobada polo Real decreto lexislativo 2/2007, do 28 de decembro, e a súa lei orgánica complementaria, aprobada pola Lei orgánica 5/2001, do 13 de decembro, definen a estabilidade orzamentaria como «...a situación de equilibrio ou de superávit, computada en termos de capacidade de financiamento, de acordo coa definición contida no Sistema Europeo de Contas Nacionais e Rexionais».

O feito é que nos últimos tempos tivo lugar o nacemento de novos tipos de entidades integrantes do sector público autonómico, tales como fundacións públicas autonómicas, axencias e consorcios, orientadas a prestar un servizo público máis áxil e eficiente, o que fixo quedar obsoletos algúns preceptos do ordenamento xurídico galego que non se adaptaron á nova estrutura institucional da Administración autonómica. Un caso paradigmático é o da Lei de réxime financeiro e orzamentario, que se fixo acreedora dunha adaptación necesaria da norma referente ao ámbito subxectivo dos orzamentos, para facer efectiva a aplicación da Lei xeral de estabilidade orzamentaria e a súa lei orgánica complementaria ás comunidades autónomas. Esta foi a principal razón pola que a Lei 3/2009, do 23 de xuño, modificou o art.48 do Texto Refundido da Lei de réxime financeiro e orzamentario de Galicia, aprobado polo Decreto lexislativo 1/1999, do 7 de outubro.

Por outra banda, o Decreto 11/2009, do 8 de xaneiro, aprobou o Regulamento da Lei 9/2007, do 13 de xuño, de subvencións de Galicia. O

devandito Regulamento divídese en seis Títulos que atinxen ás seguintes materias: a) Bases reguladoras e financiamento, eido no que deben salientarse algúns aspectos relativos á comunicación que se debe realizar de xeito preceptivo á Unión Europea. Tamén se detallan neste primeiro bloque cuestións relativas ao financiamento da subvención, abordando tanto o financiamento que, de ser o caso, deba realizar o beneficiario como o financiamento da Administración a través do correspondente expediente de gasto. b) Procedementos de concesión, isto é, subvencións convocadas en réxime de concurrencia e procedementos de concesión directa. c) Aspectos relativos ao procedemento de xestión e xustificación das subvencións. d) Réxime dos pagamentos e das garantías. e) Procedemento de reintegro como consecuencia do incumprimento por parte do perceptor das obrigas que debía cumprir. f) Disposicións relativas ao procedemento sancionador.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 249-253

AS MEDIDAS DE AXUSTE FISCAL E DE INCENTIVO NOS PRINCIPAIS IMPOSTOS DO SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL

Jaime ANEIROS PEREIRA

Profesor de Dereito Financeiro e Tributario. Universidade de Vigo

Mónica SIOTA ÁLVAREZ

Profesora de Dereito Financeiro e Tributario. Universidade de Vigo

1.Introdución

A Lei 26/2009, de 23 de decembro, de Orzamentos Xerais do Estado para o ano 2010 introduciu unha serie de modificacións nos principais impostos directos. No caso do IRPF hai que ter en conta, tamén, a Lei 27/2009, de 30 de decembro de medidas urxentes para o mantemento e o fomento do emprego e a protección das persoas desempregadas.

A elas hai que engadir a modificación realizada nas regras de localización dos servizos no IVE, cuxo orixe está nas Directivas comunitarias.

2. A fiscalidade das persoas físicas.

No Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas cabe destacar as medidas destinadas a incrementar a recadación e outras destinadas a atenuar a carga fiscal de determinados colectivos ou a servir de estímulo á actividade económica. Entre as primeiras, hai que sinalar que se modifica a dedución de ata 400 euros por obtención de rendementos do traballo ou de actividades económicas. Así, o artigo 81 bis da LIRPF limita a aplicación desta dedución aos contribuíntes cuxa base imponible sexa inferior a 12.000

€, aínda que a dedución íntegra da citada cantidade límitase aos que teñen unha base imponible inferior a 8.000 €. Os que se atopan nunha situación intermedia deducirán o resultado de ter en conta 400 € menos o resultado de multiplicar por 0,1 a diferenza entre a base imponible e 8.000 € anuais.

Outra medida relevante, desde o punto de vista recadatorio, é a elevación que se introduce no gravame das rendas do aforro mediante a modificación dos artigos 66 e 76 da LIRPF. En resumo, as rendas do aforro superiores a 6.000 € tributarán ao 21% e as inferiores, ao 19%.

Polo que se refire ás medidas de atenuación da carga fiscal ou de incentivo, cabe destacar a elevación que se establece no límite da exención polas prestacións por desemprego percibidas na súa modalidade de pago único, medida que incorpora ao ordenamento un acordo alcanzado na Mesa do Traballo Autónomo e que está dirixida a estimular a iniciativa empresarial para contribuír á recuperación económica. A contía exenta que se fixa agora pola letra n) do artigo 7 é de 15.500 €.

Nesa mesma liña, debe sinalarse que se eleva o límite de exención da indemnización percibida por despedimento ou cesamento do traballador cando sexa consecuencia dun expediente de regulación de emprego (ERE) tramitado como despedimento colectivo polo artigo 51 do Estatuto dos Traballadores (ET) ou como consecuencia de producirse as causas previstas no artigo 52 do ET -aprobados desde o 8 de marzo de 2009-, e sempre que sexan debidos a causas económicas, técnicas, organizativas, de produción ou de forza maior. Dende o 8 de marzo de 2009 a parte exenta fíxase en 45 días de salario por ano de servizo, cun máximo de 42 mensualidades.

Un auténtico incentivo ao mantemento do emprego é a previsión, na disposición adicional vixésimo sétima da LIRPF, dunha redución do 20% sobre o rendemento neto positivo declarado, sempre que manteñan ou cren emprego no devandito exercicio, para titulares de actividades económicas cuxa cifra de negocios para o conxunto de actividades que realicen sexa inferior a cinco millóns de euros en cada período e teñan un persoal medio inferior a 25 empregados.

3. Fiscalidade das sociedades.

No Imposto sobre Sociedades, a principal medida que se introduce supón unha redución do tipo de gravame aplicable ás pequenas e medianas empresas que crean ou manteñan emprego. Así, nos períodos impositivos iniciados dentro dos anos 2009, 2010 e 2011, as entidades cuxo importe neto da cifra de negocios habida en devanditos períodos sexa inferior a 5

millóns de euros e o persoal medio nos mesmos sexa inferior a 25 empregados, tributarán dacordo á seguinte escala:

- Pola parte de base imponible comprendida entre 0 e 120.202,41 euros, ao tipo do 20 por cento.

- Pola parte de base imponible restante, ao tipo do 25 por cento.

Tamén se actualizan as axudas públicas excluídas de tributación, os coeficientes de corrección monetaria, modifícase o tipo de retención dos arrendamentos para elevalo ao 19% e modifícase o réxime das SOCIMI para adecualas ao novo réxime das rendas do aforro.

4. Elevación dos tipos de gravame e cambio das regras de localización no IVE.

Neste imposto debe destacarse unha medida de axuste fiscal e outra de adecuación ás Directivas comunitarias. A primeira consiste na elevación dos tipos impositivos xeneral e reducido do Imposto sobre o Valor Engadido, que pasan do 16 e 7 por cento ao 18 e 8 por cento, respectivamente. Esta medida adóptase con efectos a partires do segundo semestre do ano 2010. Tamén se incorpora un cambio nas porcentaxes de compensación aplicables no réxime especial da agricultura, gandería e pesca.

Por outra banda adáptase a normativa española ao disposto no chamado “paquete IVE”. Ata o de agora, as regras de localización dos servizos entre suxeitos pasivos situados en territorios distintos da Unión Europea estiveron fundamentadas nun modelo de tributación en orixe, de forma que un servizo debíase entender localizado no territorio de aplicación do Imposto no que se atopase a sede do prestador ou o establecemento permanente desde o que se prestase devandito servizo.

Esta foi a regra xeral, aínda que a súa aplicación práctica quedou moi reducida, esencialmente porque as regras especiais, previstas para unha gran diversidade de servizos, convertéronse nas aplicables prioritariamente. En particular, de todas as regras especiais, as aplicables aos servizos normalmente denominados de profesionais, os de telecomunicacións e os prestados por vía electrónica, responderon a un esquema de gravame en destino, moito máis acorde coa necesaria coincidencia de devandito gravame coa xurisdición na que ten lugar o consumo. Por iso, tales regras son as que pasan a ser as aplicables con carácter xeral de acordo co disposto polos artigos 44, 45 e 59 da Directiva 2006/112/CE, distinguindo as operacións puramente empresariais, nas que prestador e destinatario

teñen tal condición, daqueloutras cuxo destinatario é un particular. No primeiro grupo, o gravame localízase na xurisdición de destino, mentres que no segundo faino na de orixe.

Con carácter adicional, realízase a trasposición da Directiva 2008/8/CE que afecta á Directiva 2006/112/CE respecto da condición de empresario profesional de determinadas entidades (artigo 43), modifica o concepto de empresario ou profesional establecido no territorio de aplicación do Imposto (artigo 192 bis), xeneraliza o mecanismo de investimento do suxeito pasivo (artigo 196), amplía o contido do estado recapitulativo ou declaración 349 (artigo 262) e establece a atribución dun número de identificación a efectos do Imposto a quen realicen a adquisición ou a prestación de servizos intracomunitarios (artigo 214).

Outro bloque de cambios derivan do disposto na Directiva 2008/9/CE, simplifícase substancialmente o procedemento de devolución do Imposto a empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación do Imposto pero establecidos na Comunidade. O novo sistema de devolución baséase nun sistema de portelo único, no cal os solicitantes deberán presentar por vía electrónica as solicitudes de devolución do Imposto soportado nun Estado membro distinto daquel no que estean establecidos; para iso, utilizarán os formularios aloxados na páxina web correspondente ao seu Estado de establecemento. Devandita solicitude remitirase polo Estado de establecemento ao Estado de devolución, é dicir, aquel en o que se soportou o Imposto. Nos supostos nos que España sexa o Estado de establecemento, devandito formulario deberá porse a disposición dos solicitantes a través da páxina web da Axencia Estatal de Administración Tributaria.

Ademais, hai que ter en conta que o día 29 de decembro publicouse o Real Decreto 2004/2009, de 23 de decembro mediante o que se pospón ata o ano 2012, para todos os suxeitos pasivos que non estean inscritos no rexistro de devolución mensual do Imposto sobre o Valor Engadido ou do Imposto Xeral Indirecto Canario, a entrada en vigor da obrigaçión de presentar electrónicamente a información dos libros rexistro de devanditos impostos contida no artigo 36 do Regulamento de aplicación dos tributos.

5. Tributación de non residentes.

As modificacións no Imposto sobre a Renda dos Non Residentes pretenden a súa adecuación á tributación dos residentes en territorio español e, en particular, ao aumento dos tipos de gravame e da recadación. Así, elévase ao 19 por cento o tipo de gravame aplicable a: 1.º Dividendos

e outros rendementos derivados da participación nos fondos propios dunha entidade. 2.º Intereses e outros rendementos obtidos pola cesión a terceiros de capitais propios. 3.º Ganancias patrimoniais que se poñan de manifesto con ocasión de transmisións de elementos patrimoniais.

Do mesmo xeito, cando as rendas obtidas por establecementos permanentes de entidades non residentes transfíranse ao estranxeiro, será exixible unha imposición complementaria, ao tipo de gravame do 19 por cento, sobre as contías transferidas con cargo ás rendas do establecemento permanente, incluídos os pagos a que fai referencia o artigo 18.1.a) que non sexan gastos deducibles a efectos de fixación da base impoñible do establecemento permanente.



**O TRATAMENTO NO IVE DOS NEGOCIOS XURÍDICOS
REALIZADOS ENTRE AS COOPERATIVAS DE VIVENDAS
E OS COOPERATIVISTAS: COMENTARIO A PROPÓSITO
DA STS DE 24 DE SETEMBRO DE 2009**

Luis Miguel MULEIRO PARADA

Os negocios xurídicos deben ter no ordenamento tributario o tratamento do que realmente son e non do que asemellan ser. A calificación dos negocios xurídicos non sempre é fácil e, ás veces, isto incluso se complica un pouco máis a partires da normativa reguladora do tributo. Un exemplo das controversias que se poden chegar a dar atopámolo na STS de 24 de setembro de 2009 no ámbito do IVE. Neste pronunciamento reconeceuse que na operación realizada ao darse realmente extinción da relación contractual entre a cooperativa de vivendas e os cooperativistas, conforme ao artigo 78.Dous.5º da Lei do IVE, procedía a incorporación das cantidades correspondentes na base imponible do tributo.

O Tribunal Supremo confirmou nesta sentenza o criterio que adoptara hai uns anos a Audiencia Nacional, desestimando o recurso de casación interposto pola cooperativa de vivendas: “Promoción Social de Vivendas, Sociedade Cooperativa” (PSV). Como é sabido, esta cooperativa naceu avalada polo Sindicato da Unión Xeral de Traballadores (UXT) coa finalidade de dar vivenda nos anos noventa a un número moi importante de familias do noso país. Nembargantes, trala fraude na xestión da cooperativa vinculada ao Grupo Iniciativas de Xestión e Servizos (IXS) protagonizárase o maior escándalo das xestoras de vivendas da década dos noventa, debendo mediar o Goberno para minimizar os efectos, e ditándose no ano 2001 un sentenza penal condenatoria por apropiación indebida.

O obxecto do litixio contencioso-administrativo que agora traemos a comentario é unha cuestión de calificación xurídica a efectos do IVE, que

foi obxecto de ratificación polo órgano xurisdiccional hai uns meses. Como antecedentes deste litixio, destacamos que no ano 1997, os órganos de inspección acordaran o incremento da base imponible do IVE de PSV non procedendo a devolución de certas cantidades de IVE para esta cooperativa de vivendas. A estes efectos hai que considerar que o IVE a ingresar resulta, con carácter xeral, de diminuír do IVE repercutido o IVE soportado. Nesta conta, canto maior sexa o IVE repercutido, loxicamente e no seu caso, menos IVE vai ter o suxeito pasivo dereito a reclamar a devolución. No IVE repercutido houbo certas cantidades para as que a Unidade de Grandes Empresas da Oficina Nacional de Inspección (ONI), efectivamente, comprobou a improcedencia da repercusión. Ademais, e isto é o importante, non correspondía devolver outras cantidades ao resultar procedente un incremento da base imponible do IVE a consecuencia do plan de viabilidade de PSV e os negocios realizados por esta e os socios cooperativistas. Por este motivo a Administración ditou unha liquidación provisional que constituíu o obxecto inicial do preito.

A cuestión levou a plantexar, xa con carácter previo ante o Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) e a Audiencia Nacional (AN), se a liquidación provisional e a resolución da Unidade de Grandes Empresas da ONI era axustada a Dereito. Para elo, había que determinar se os cobros da cooperativa aos cooperativistas de determinadas cantidades, para que os mesmos se puideran acoller ao plan de viabilidade, entraban dentro da base imponible do IVE conforme ao artigo 78.Dous.5º da Lei do IVE, ou polo contrario, se podía defender coa cooperativa de vivendas recorrente que se trataba dunha aportación entre empresarios membros da cooperativa para facer fronte ás perdas desta e, ao considerarse derramas, non formaría parte da base imponible do IVE.

É así que o problema de fondo que centrou a controversia en sede administrativa e xurisdiccional, ante o TEAC e a AN, foi a calificación xurídica dos negocios xurídicos realizados entre a cooperativa de vivendas e os socios cooperativistas con ocasión da separación destes, xa que dados os camiños seguidos na xestión fraudulenta da cooperativa a recomposición da situación obrigou á constitución de novas cooperativas e a asunción das obrigas anteriormente asumidas pola cooperativa de vivendas. A defensa da “Promoción Social de Vivendas” sostivo en todas as instancias que a cooperativa de vivendas e os socios optaron por dar cumprimento novatorio ao contrato que lles vinculaba, mediante cesión de activos a cooperativistas que se atopaban en dispoñibilidade de obter créditos. Por iso se consideraba que non houbera extinción da relación contractual e as aportacións non eran aportación de capital social, nin constituían un maior prezo da vivenda,

senón derramas. A efectos do IVE esta interpretación levaría a que “esas derramas” non estarían suxeitas a IVE, non aumentarían a base imponible do imposto e, no conxunto, a cooperativa de vivendas tería dereito a unha devolución maior.

A lexislación de cooperativas permite que a carón das relacións entre as mesmas e os cooperativistas poidan existir relacións contractuais engadidas. Con esta base, a cooperativa de vivendas, pola situación que introducimos desafortunadamente atravesou, concertaría con determinados socios cooperativistas unha serie de cesións de contratos de vivendas nos que o prezo de adquisición de vivendas para os socios comprendía unha contraprestación pola cesión do correspondente ben. Pero esta contraprestación era o que era, e non unha aportación ao capital social. Neste senso, as argumentacións do avogado do Estado no recurso ante Audiencia Nacional foran bastante ilustrativas, onde sostivo que a relación contractual se extinguiu respecto da entidade recorrente e os cooperativistas, tendo estes que satisfacer unha cantidade, “sexá cal sexa a denominación que a mesma queira darse e nominalmente se recolla”. De aí que non se estimou en ningún momento a pretensión da actora de que a retención de parte do prezo ou contraprestación pola sociedade cooperativa puidera ser calificada coma derrama extraordinaria ou aportación extraordinaria do socio ao capital social. Segundo esta interpretación, é aplicable o artigo 78.Dous.5º da Lei do IVE polo que forman parte do concepto do importe da contraprestación, que recordemos constitúe a base imponible do imposto, as percepcións retidas conforme a Dereito polo obrigado a efectuar a prestación.

O Tribunal Supremo confirmou a interpretación anterior da AN e o TEAC, engadindo ademais unha valoración á presentación do recurso de casación realizada. Di o órgano xurisdiccional que o recurso de casación ten coma finalidade someter ao coñecemento do Tribunal competente o exame da interpretación e aplicación das normas e xurisprudencia realizadas polo Tribunal de instancia, por motivos legalmente taxados, e, en consecuencia, non cabe articulalo coma se dunha revisión se tratase. Sendo evidente que a formulación que realizou a parte recorrente (a cooperativa de vivendas) se afastou da finalidade do recurso de casación, en tanto que o que cuestionou non foi a interpretación da normativa aplicada, senón a calificación xurídica que realiza a sentenza da AN dos negocios xurídicos da entidade actora cos cooperativistas e a oposición aos feitos que considera acreditados a propia sentenza.

A normativa debe responder ás situacións que se presentan na realidade social. Se a realidade se pode achegar a manobras de mera aparencia,

simulación, fraude, etc., o tratamento das situacións ás que trata de responder a norma debe atender á verdadeira natureza xurídica dos actos ou operacións realizadas. Dende a perspectiva tributaria o artigo 13 da nosa Lei xeral Tributaria establece que as obrigas tributarias deben esixirse conforme á natureza do feito, acto ou negocio realizado, calquera que sexa a forma ou denominación que os interesados lle tiveran dado, e prescindindo dos defectos que puideran afectar á súa validez. Esta norma xeral debe concretarse na normativa reguladora dos diferentes tributos. No pronunciamento que vimos de comentar a calificación subxectiva das operacións non pode impoñerse ao tratamento adecuado da operación no tributo. Ás veces esquecemos normas básicas ás que o Dereito ten que dar resposta se quere cumprir coas finalidades ás que está chamado na súa misión de organización social. E, outras, obviamos para que serven os recursos amparados dende o punto de vista da normativa procesual. En ambos os casos, agradecemos que os nosos tribunais nos recorden cales son esas normas fundamentais e xerais que se fan, e deben facer, valer en tódolos sectores do ordenamento xurídico.

ACTUALIDADE COOPERATIVA EM PORTUGAL

Coordenador: Deolinda Aparício Meira

- Eduardo Graça
A Cooperativa António Sérgio para a economia social
- Alexandre Soveral Martins
O Crédito Agrícola em mudança: reforma do «regime jurídico do crédito agrícola mútuo e das cooperativas de crédito agrícola mútuo»
- Deolinda Aparício Meira
A Bolsa de Valores Sociais – Breve apresentação
- André Almeida Martins
Breve nótula sobre a alteração da taxa contributiva das cooperativas introduzida pelo novo Código Contributivo Português
- Deolinda Aparício Meira
A repartição de reservas não obrigatórias decorrente da demissão de cooperador (Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 1 de Junho de 2009)
- Ana Afonso
O problema da responsabilidade de cooperativa de habitação pelos defeitos de construção de fogo vendido a cooperador (Anotação ao Acórdão da Relação de Lisboa de 1 de Outubro de 2009)
- Paulo Vasconcelos
Numa cooperativa de habitação o pedido de restituição da fracção autónoma entregue ao cooperador incumpridor equivale à pretensão de o excluir, pelo que é de exigir a prévia observância do

*procedimento previsto no art. 37.º do Código Cooperativo (Anotação
ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 27 de Outubro de
2009)*

Cooperativismo e Economia Social, nº 32 (2009-2010), pp. 261-264

A COOPERATIVA ANTÓNIO SÉRGIO PARA A ECONOMIA SOCIAL

Eduardo GRAÇA

*Presidente da Direcção da Cooperativa António Sérgio
para a Economia Social*

A *Cooperativa António Sérgio para a Economia Social* (CASES)¹ é uma organização assente num conceito de parceria entre poder público e organizações privadas, representativas do *sector cooperativo e social*, conforme a designação consagrada na Constituição da República, que assumiu a forma jurídica de «cooperativa de interesse público», prevista no Código Cooperativo e instituída pelo Decreto-Lei n.º 31/84, de 21 de Janeiro.

Na sua fase inaugural a parceria referida foi estabelecida entre o Estado e um conjunto de entidades representativas do sector da economia social: *Associação Portuguesa para o Desenvolvimento Local – ANIMAR; Confederação Cooperativa Portuguesa, CCRL – CONFECOOP; Confederação Nacional das Cooperativas Agrícolas e do Crédito Agrícola de Portugal, CCRL – CONFAGRI; Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade – CNIS; União das Misericórdias Portuguesas – UMP; e União das Mutualidades Portuguesas – UMP.*

A adopção pelo legislador da designação «cooperativa de interesse público» teve como objectivo realçar um dos traços característicos da figura —o interesse público— cuja prossecução justifica a acentuada

1 - O Decreto-Lei n.º 282/2009, de 7 de Outubro, veio autorizar a instituição da *Cooperativa António Sérgio para a Economia Social, CIPRL*, «que sucede ao INSCOOP em todos os seus direitos, obrigações e poderes públicos de autoridade, bem como no exercício das suas competências e na prossecução das suas atribuições de serviço público».

participação do Estado ou de outras pessoas colectivas de direito público não só na formação do seu capital social, como na respectiva gestão.

Tratando-se de uma figura razoavelmente antiga no ordenamento jurídico português, não tem sido adoptada de forma profusa e continuada, apesar das suas virtualidades, carecendo de tradição enraizada e teorização suficiente. No caso concreto da CASES encontramos-nos confrontados com o desafio de criar, de forma prudente, um modelo de gestão, aberto e participativo, adequado a promover e modernizar o *sector cooperativo e social*.

A criação da CASES assim como, no futuro próximo, do *Conselho Nacional para a Economia Social* (CNES), instituições previstas no programa do Governo e consagradas numa recente Resolução do Conselho de Ministros², corporizam a previsão da Constituição Portuguesa indo ao encontro das preocupações explicitadas em todos os *fora* nacionais e internacionais que anunciam profundas mudanças na ordem económica e social que desembocarão, inevitavelmente, numa valorização da componente social de todas as políticas prosseguidas na esfera da acção dos Estados e dos espaços supra estatais.

A missão da *CASES* desenvolver-se-á em torno de uma estratégia, aberta aos contributos, teóricos e práticos, de todos os seus cooperadores, assente em quatro eixos de actuação que se desdobram num conjunto alargado de objectivos.

O **primeiro eixo estratégico** pode definir-se como institucional e legal, ou seja, vocacionado para contribuir para colocar a economia social, e as suas organizações, na agenda da política nacional, em consonância com as grandes linhas da política da União Europeia para o sector consagradas, entre outros documentos, na Resolução do Parlamento Europeu de 19 de Fevereiro de 2009, publicada no Jornal Oficial da União Europeia em 25 de Março de 2010. Esta Resolução apela ao reconhecimento legal do sector da economia social a nível europeu; exige o reconhecimento estatístico a nível dos Estados Membros e da União Europeia; encoraja a participação das componentes da economia social no diálogo social europeu e pugna pela

2 - Através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 16/2010, de 4 de Fevereiro, foi estabelecido «um conjunto articulado de medidas de estímulo ao desenvolvimento da economia social, através da aprovação do *Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Economia Social* (PADES)», tendo sido, explicitamente, cometida à CASES a gestão de algumas dessas medidas e prevista a criação do *Conselho Nacional para a Economia Social* (CNES).

criação de condições que facilitem os investimentos na economia social, ao mesmo tempo que reconhece deverem ter as empresas da economia social um tratamento fiscal próprio.

O **segundo eixo estratégico** consubstancia-se na criação de condições favoráveis ao reforço da aliança entre o Estado e as organizações da economia social no contexto da sua modernização, correspondendo à disposição constitucional que consagra o *sector cooperativo e social*, a par dos sectores público e privado, como um dos pilares da organização económico-social do Estado e um dos sectores de propriedade dos meios de produção, nos termos do disposto na alínea f) do art. 80.º e no n.º 4 do art. 82.º da Constituição da República Portuguesa. Trata-se, na prática, de concretizar essa aliança congregando a vontade modernizadora do Estado e a capacidade das organizações do sector da economia social de desenvolver, no interior das economias de mercado, dinâmicas tendentes à resolução de problemas, numa base de proximidade, revitalizando modelos de interacção entre o Estado, a sociedade civil organizada e o mercado.

O **terceiro eixo estratégico** desenvolve-se em torno da concepção, desenvolvimento e concretização de um conjunto de programas, medidas e acções destinados a promover, no contexto da crise profunda do sistema económico e financeiro de raiz financista, que revelou também, de forma brutal, uma crise de consciência e de valores, a criação de oportunidades para a modernização do sector, que cada organização protagonista do mundo da economia social poderá, através da sua iniciativa e acção, aproveitar para a criação de um novo paradigma de desenvolvimento sustentável da nossa sociedade. Neste eixo se integra o *Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Economia Social (PADES)* que, mais do que um conjunto de apoios desde há muito reclamados pelas organizações de sector, deverá representar um sinal de ruptura com as políticas públicas que subalternizaram, sem demérito pelas excepções, as virtualidades e importância económica e social do sector no nosso país.

O **quarto eixo estratégico** centra-se na promoção e apoio ao empreendedorismo social através da criação ou renovação de programas que estimulem a capacidade empreendedora dos cidadãos e das organizações, criando mecanismos legais, e operacionais, destinados a incentivar a iniciativa na área social de que é exemplo o «programa nacional de microcrédito» cuja coordenação e acompanhamento foi cometido à *Cooperativa António Sérgio*. O desafio que se nos coloca é comum a todos os cidadãos nas sociedades contemporâneas abertas num mundo em mudança: ou nos conformamos a ser sobreviventes de um

passado sem futuro ou ousamos rasgar novos caminhos criando oportunidades para que a inovação, a criatividade e a iniciativa sejam reconhecidas como um valor inestimável.

Cooperativismo e Enomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 265-272

O CRÉDITO AGRÍCOLA EM MUDANÇA: REFORMA DO «REGIME JURÍDICO DO CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO E DAS COOPERATIVAS DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO»

Alexandre SOVERAL MARTINS

Professor Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

1. Breve introdução

Em Portugal, as Cooperativas de Crédito Agrícola (caixas agrícolas), não obstante um percurso nem sempre linear, desempenham um papel importante na concessão de crédito agrícola aos seus associados, para além de praticarem outros actos inerentes à actividade bancária nos termos do respectivo regime. E, com a celebração de contratos de agência entre as caixas agrícolas e a Caixa Central de Crédito Agrícola Mútuo (Caixa Central), aquelas viram abertas as portas «para a realização das funções da banca universal» (ANA PAULA QUELHAS, «O terceiro sector na encruzilhada do sistema financeiro», *Boletim de Ciências Económicas*, XLVIII, 2005, p. 211, que, a p. 243, salienta que as caixas agrícolas que «mais se aproximam do modelo de banca universal» apresentam-se como as mais pujantes).

Na página *Web* do Banco de Portugal, verificou-se que no momento da consulta estavam autorizadas a funcionar, para além da Caixa Central, largas dezenas de Cooperativas de Crédito Agrícola (acesso em 26 de Abril de 2010). A nível europeu, a importância dos «bancos cooperativos» é também evidente, com uma quota de cerca de 20% do mercado, 50 milhões de membros e 160 milhões de clientes (dados recolhidos em www.credito-agricola.pt, acesso em 26 de Abril de 2010). Na França, as caixas de crédito agrícola formam um grupo de dimensões significativas, mesmo a nível

mundial (cfr., p. ex., CHRISTIAN GAVALDA / JEAN STOUFFLET, *Droit bancaire*, 6.^a ed., Litec, Paris, 2005, p. 57 e ss.).

Contudo, compreende-se que as dificuldades que as caixas de crédito enfrentam entre nós sejam muitas. Por um lado, são cooperativas; por outro, instituições de crédito. Esta dupla natureza leva a que a leitura do respectivo enquadramento jurídico tenha de revestir-se de particulares cautelas.

As Cooperativas de Crédito Agrícola estão sujeitas, antes de mais, ao Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola Mútuo (doravante apenas RJCAM), aprovado em 1991 pelo Decreto-Lei n.º 24/91, de 11 de Janeiro. Este Regime já tinha sido alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 230/95, de 12 de Setembro, 320/97, de 25 de Novembro, 102/99, de 31 de Março, 201/2002, de 26 de Setembro, e 76-A/2006, de 29 de Março. Novas e importantes modificações foram mais recentemente introduzidas com o Decreto-Lei n.º 142/2009, publicado em 16 de Junho de 2009 no Diário da República português, assim se alterando 35 artigos do referido RJCAM e sendo ainda aditado ao mesmo o art. 42.º-A (para além de ficarem revogados vários preceitos e o Decreto-Lei n.º 30 689, de 27 de Agosto de 1940, «nas normas relativas à liquidação das caixas de crédito agrícola mútuo pertencentes ao sistema integrado de crédito agrícola mútuo, sem prejuízo da sua aplicação a eventuais processos que se tenham iniciado antes da entrada em vigor do presente decreto-lei»). As regras que assim foram introduzidas mostram, desde logo, uma clara preocupação em melhorar a «governança» das caixas agrícolas. Várias novidades merecem destaque e apenas referiremos as mais importantes devido às óbvias limitações de um trabalho desta natureza.

Interessa, porém, não esquecer que as caixas agrícolas são regidas, quanto ao que não estiver previsto no RJCAM, pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF) e outras normas aplicáveis às instituições de crédito, pelo Código Cooperativo e restante legislação aplicável às cooperativas em geral (art. 2.º RJCAM).

2. Administração e fiscalização das caixas agrícolas

Em primeiro lugar queremos referir as alterações que dizem respeito à *administração e fiscalização* das caixas agrícolas. Desde logo, quanto à respectiva estrutura.

Com efeito, o art. 20.º RJCAM previa, na sua redacção anterior, que os órgãos sociais das caixas agrícolas eram a assembleia geral, a direcção e o

conselho fiscal. Tratava-se de uma estrutura que estava em conformidade com a natureza cooperativa dos entes em causa, mas que revelava fragilidades do ponto de vista da sua actuação e controlo. Algo de particularmente grave tendo em conta que estamos a falar de instituições de crédito.

O Decreto-Lei n.º 142/2009 veio estabelecer que relativamente à administração e fiscalização as caixas agrícolas têm que adoptar a estrutura prevista para as sociedades anónimas (art. 20.º, n.º 1, RJCAM) no Código das Sociedades Comerciais (CSC). Ora, o que o art. 278.º CSC prevê quanto à administração e fiscalização das sociedades anónimas é que a mesma se pode estruturar da seguinte forma (para além de outras combinações possíveis): conselho de administração e conselho fiscal; conselho de administração, compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas; conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e revisor oficial de contas.

Em consequência desta grande alteração, tornou-se necessário harmonizar o conteúdo do RJCAM quanto à terminologia utilizada para a designação dos órgãos. Um número significativo de preceitos foi alterado por essa razão e deles não vamos falar aqui.

Para além do exposto, o n.º 3 do art. 20.º torna claro que a designação dos membros dos órgãos sociais também terá lugar nos termos do CSC, o que é especialmente relevante, no que diz respeito ao órgão de administração, por alargar a possibilidade de designação de membros que não sejam associados e com isso facilitando a tarefa de encontrar administradores adequados. Veja-se que a redacção do n.º 3 do art. 21.º dada pelo Decreto-Lei n.º 230/95 era bem diferente: «Sempre que tal se mostre necessário para assegurar a satisfação do requisito de experiência previsto no número anterior, no máximo dois vogais da direcção poderão ser escolhidos de entre pessoas não associadas da caixa agrícola».

Ainda no que diz respeito aos órgãos de administração e fiscalização das caixas agrícolas, julgamos merecerem referência alterações que vão permitir maior controlo e transparência quanto à escolha dos membros daqueles órgãos: é o que se passa (i) com a recusa de autorização de que trata o art. 7.º para o caso de os associados propostos para o órgão de administração não satisfazerem as condições previstas no RGICSF e (ii) com o alargamento das causas de ineligibilidade e incompatibilidade previstas no art. 23.º.

Para além disso, o papel da Caixa Central também saiu reforçado relativamente às caixas agrícolas suas associadas. Com as alterações que

agora se comentam, o requerimento de registo no Banco de Portugal dos membros de órgãos de administração e fiscalização das referidas caixas agrícolas deve ser acompanhado, sob pena de indeferimento, de parecer favorável daquela Caixa Central ou de «prova de que tal parecer foi solicitado e de declaração da requerente que não foi obtida resposta» no prazo de 20 dias. Mais: se o parecer da Caixa Central for desfavorável ao registo, o pedido de registo deve ser liminarmente indeferido (cfr. os n.ºs 3 e 4 do art. 10.º).

3. Auditoria e certificação

A preocupação do legislador com a estabilidade das caixas agrícolas traduz-se também nas alterações introduzidas no art. 37.º do RJCAM, mediante a clarificação do papel do serviço de auditoria. A expressa menção que agora surge feita no n.º 1 à verificação do cumprimento dos aspectos «mencionados no n.º 1 do artigo 120.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras» aproxima os regimes, com vantagens para a solidez das instituições em causa.

Foi ainda aditado ao RJCAM um art. 42.º-A contendo a obrigatoriedade de certificação legal das contas anuais das caixas agrícolas, o que demonstra mais uma vez a preocupação com a transparência do respectivo funcionamento.

4. Reforço do papel da Caixa Central

A Caixa Central é o «organismo central do sistema integrado do crédito agrícola mútuo», para além de ser instituição de crédito sob a forma de cooperativa de responsabilidade limitada (n.º 1 do art. 50.º). É à Caixa Central que cabe a representação e coordenação do sistema integrado referido, com poderes de orientação, fiscalização e intervenção nas caixas agrícolas suas associadas. Esse controlo das caixas agrícolas associadas pela própria Caixa Central saiu reforçado com o Decreto-Lei n.º 142/2009. Assim, e quanto ao exercício pela Caixa Central das funções de orientação das caixas agrícolas suas associadas, ficou agora claro que tais funções também dizem respeito à solvabilidade e liquidez das associadas, à definição de regras gerais de «política comercial» e quanto à remuneração do pessoal (cfr. o art. 75.º, n.º 1, als. *a*), *b*) e *c*)).

Por outro lado, no que se refere à designação de um ou mais administradores provisórios pela Caixa Central para uma caixa agrícola pertencente ao sistema integrado do crédito agrícola mútuo que «esteja em situação de desequilíbrio financeiro grave, ou em risco de o estar, e

incumprir as orientações definidas pela Caixa Central [...]» (art. 77.º-A, n.º 1), foi consideravelmente modificado o papel do Banco de Portugal. Este último não tem agora que dar o acordo prévio para a designação dos referidos administradores nem para a suspensão do órgão de administração ou do órgão de fiscalização, como também já não lhe compete a prorrogação do prazo de exercício das funções do(s) administrador(es) provisório(s). Com o novo regime (nova redacção do art. 77.º-A, n.ºs 1, 3, 8 e 9), todas as decisões referidas cabem à Caixa Central, que no entanto deve comunicar previamente ao Banco de Portugal as suas intenções relativamente às referidas matérias. Após essa comunicação, o Banco de Portugal terá um prazo de 30 dias úteis para se opor às medidas em causa. Regime semelhante vale para a prorrogação do prazo do exercício de funções dos membros da comissão de fiscalização.

Os administradores provisórios designados pela Caixa Central passaram também a ter o poder de vetar as próprias deliberações do órgão de administração, mediante confirmação do Banco de Portugal (art. 77.º-A, n.º 2, al. *a*)), para além do poder, que já tinham os directores, de vetar as deliberações da assembleia geral.

5. Requisitos para se ser associado

Um outro aspecto que deve ser aqui mencionado é o que diz respeito aos requisitos para se ser associado de uma caixa agrícola. Em regra, como resulta do n.º 1 do art. 19.º RJCAM (já antes alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 230/95 e 320/97), esses associados devem ser «pessoas singulares ou colectivas que na área dessa caixa: *a*) Exerçam actividades produtivas nos sectores da agricultura, silvicultura, pecuária, caça, pesca, aquicultura, agro-turismo e indústrias extractivas; *b*) Exerçam como actividade a transformação, melhoramento, conservação, embalagem, transporte e comercialização de produtos agrícolas, silvícolas, pecuários, cinegéticos, piscícolas, aquícolas ou de indústrias extractivas; *c*) Tenham como actividade o fabrico ou comercialização de produtos directamente aplicáveis na agricultura, silvicultura, pecuária, caça, pesca, aquicultura, agro-turismo e indústrias extractivas ou a prestação de serviços directamente relacionados com estas actividades, bem como o artesanato». Mas agora, com as alterações introduzidas nos n.ºs 3 e 4 do referido art. 19.º, passou a ser possível que até 35% dos associados da caixa agrícola sejam «pessoas singulares ou colectivas que não cumpram os requisitos definidos no n.º 1, desde que exerçam actividade ou tenham residência na área de acção da caixa agrícola», podendo tais associados constituir até 50% do total se o Banco de Portugal o autorizar, em «casos excepcionais

devidamente justificados, tendo em conta, nomeadamente, a capacidade e as limitações ao crescimento e eficiência das caixas agrícolas».

É compreensível que, numa época em que as actividades ligadas ao sector agrícola conhecem dificuldades, se permita um alargamento da «base de associados» (cfr. o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 142/2009). Os novos associados trarão consigo novas entradas. A este propósito, deve também ser dito que foi ainda alterado o art. 15.º RJCAM. Se na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 230/95 o montante mínimo a subscrever por cada associado, na falta de cláusula estatutária exigindo montante superior, era de 10.000\$00, com o novo diploma legal passou aquele montante a ser de 500 Euros por cada novo associado.

A possibilidade que o n.º 1 do art. 43.º (ainda com a redacção do Decreto-Lei n.º 320/97) deixa, embora com limitações, de «os resultados obtidos pelas caixas agrícolas, após cobertura de eventuais perdas de exercícios anteriores e após as reversões para as diversas reservas» retornarem aos associados «sob a forma de remuneração dos títulos de capital ou outras formas de distribuição, nos termos do Código Cooperativo», pode servir de incentivo à entrada desses novos associados. Isto muito embora do novo n.º 3 do art. 43.º também resulte que, para a remuneração dos títulos de capital, seja necessária a existência de «resultados distribuíveis ou de reservas disponíveis» para tal. O que se disse agora lembra-nos, inevitavelmente, a velha questão da existência ou não de um fim lucrativo nas cooperativas: sobre isto, COUTINHO DE ABREU, *Curso de direito comercial*, vol. I, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 286, e, com uma diferente perspectiva, MENEZES CORDEIRO, *Manual de direito das sociedades*, I, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, p. 370; para uma distinção entre excedente e retorno, DEOLINDA MEIRA, *O regime económico das cooperativas no direito português: o capital social*, Vida Económica, 2009, p. 252 e ss.. Veja-se que a questão já não surge com as mesmas cores no que diz respeito à Caixa Central, visto que o n.º 1 do art. 54.º parece claro ao atribuir aos respectivos associados o «direito a partilhar dos lucros de cada exercício, tal como resultem das contas aprovadas, exceptuada a parte destinada às reservas legais ou estatutárias».

6. Actividades das caixas agrícolas

No que diz respeito à actividade das caixas agrícolas surgiram igualmente alterações ao RJCAM. Vejamos.

O objecto das caixas agrícolas é antes de mais o de exercer as «funções de crédito agrícola em favor dos seus associados» e ainda «a prática dos

demais actos inerentes à actividade bancária» nos termos do RJCAM (cfr. art. 1.º deste mesmo Regime). Por sua vez, o art. 27.º, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 230/95, identifica as operações de crédito agrícola relevantes para efeitos do RJCAM. Como se vê pela leitura do n.º 1 do art. 28.º, em regra «as caixas agrícolas realizam as suas operações de crédito com os respectivos associados».

No entanto, e na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 102/99, o n.º 2 do art. 28.º permitia que o Banco de Portugal autorizasse as caixas agrícolas que cumprissem «em base individual, as regras prudenciais fixadas ao abrigo do artigo 99.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras» a «realizar operações de crédito com não associados» dentro dos limites que fossem fixados pelo Banco de Portugal.

Também este regime foi alterado. Por um lado, as operações com não associados mencionadas no preceito em causa já não necessitam de autorização do Banco de Portugal se realizadas por caixas agrícolas que cumpram «em base individual» as aludidas regras prudenciais do art. 99.º do RGICSF. Por outro lado, o próprio RJCAM fixa agora o limite para tais operações: até 35% do activo líquido da caixa agrícola. De acordo com o n.º 3 do art. 28.º, esse limite pode ser elevado até 50% mediante autorização do Banco de Portugal. Contudo, isso só pode acontecer «em casos excepcionais, devidamente justificados, tendo em conta, nomeadamente, o nível de captação de depósitos e a capacidade e limitações ao crescimento e eficiência das caixas agrícolas» e «mediante proposta da Caixa Central no caso das caixas agrícolas associadas».

O que se acaba de dizer deve ser ainda tido em conta para a análise do novo teor dos n.ºs 6 e 7 do art. 36.º-A RJCAM, artigo este que tinha sido introduzido pelo Decreto-Lei n.º 230/95 e já alterado pelo Decreto-Lei n.º 320/97. É que o Decreto-Lei n.º 142/2009 tornou possível que «operações de crédito com finalidades distintas das previstas no artigo 27.º» sejam realizadas pelas caixas agrícolas sem necessidade da autorização do Banco de Portugal anteriormente necessária e «até ao limite de 35% do valor do respectivo activo líquido» (limite que, assim, já não está dependente de instruções do Banco de Portugal).

As alterações referidas não eliminam totalmente uma ausência no sistema jurídico português: a de um regime para cooperativas de crédito fora do âmbito agrícola: chamando a atenção para este aspecto, RUI NAMORADO, *Cooperatividade e direito cooperativo. Estudos e pareceres*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 93.

No que diz respeito ao exercício da actividade das caixas agrícolas através de agências, vemos que também são alargadas as competências da Caixa Central, tendo em conta o anterior regime para a instalação de delegações. O que se extrai da nova redacção do art. 13.º RJCAM é que aquelas agências podem ser instaladas na área de acção da caixa agrícola ou em município limítrofe em que não exista outra caixa agrícola em funcionamento mediante autorização da Caixa Central (quanto às caixas agrícolas suas associadas) ou do Banco de Portugal (nos restantes casos), enquanto a instalação de delegações carecia sempre de autorização do Banco de Portugal.

Relativamente à Caixa Central, para além de pequenas alterações impostas pela revogação de vários artigos, verificou-se uma ampliação do âmbito das suas actividades. Com efeito, o n.º 3 do art. 50.º RJCAM veio permitir que a Caixa Central conceda crédito e pratique os «demais actos inerentes à actividade bancária» agora «nos mesmos termos autorizados aos bancos». Não era isso que acontecia antes relativamente a várias actividades desenvolvidas pela Caixa Central (cfr. o n.º 2 do agora revogado art. 58.º, na redacção dada anteriormente pelo Decreto-Lei n.º 230/95, diploma que, é certo, aditou ainda o art. 60.º-A, do qual resultava que o Banco de Portugal podia autorizar a Caixa Central a alargar a sua actividade).

Mencione-se também que o n.º 5 do art. 55.º RJCAM tornou claro que a assembleia geral ordinária da Caixa Central deve reunir obrigatoriamente duas vezes por ano: uma, até 31 de Maio, para «deliberar sobre o relatório de gestão e as contas consolidadas do exercício anterior, a proposta de aplicação de resultados e proceder à apreciação geral da administração e fiscalização da Caixa Central»; outra, até 31 de Dezembro, «para deliberar sobre o plano de actividades e o orçamento da Caixa Central e o plano de actividades do sistema integrado do crédito agrícola mútuo para o exercício seguinte».

Cooperativismo e Enomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 273-277

A BOLSA DE VALORES SOCIAIS **Breve apresentação**

Deolinda APARÍCIO MEIRA

Professora Adjunta da Área Científica do Direito do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto

1. Apresentação da Bolsa de Valores Sociais

A Bolsa de Valores Sociais (*BVS*), criada em Portugal em Novembro de 2009, foi a primeira a constituir-se na Europa e a segunda no mundo, a seguir à do Brasil.

A *BVS* foi criada pela *Atitude – Associação para o Desenvolvimento do Investimento Social*, que foi também a criadora no Brasil, em 2003, da primeira Bolsa de Valores Sociais do Mundo, a *BVS&A* (Bolsa de Valores Sociais e Ambientais) para a *BM&FBOVESPA* — a Bolsa de Valores do Brasil. A *BVS&A*, no Brasil, foi adoptada como «estudo de caso» pela UNESCO, passando a ser um modelo recomendado, pela ONU, para todas as bolsas de valores do mundo, no âmbito do Programa *Global Compact*. No caso português, esta iniciativa nasceu dentro da rede *Euronext*, podendo vir a funcionar como modelo para as demais Bolsas de Valores Europeias, membros daquela rede.

Afirmando-se como promotora da *responsabilidade social da empresa*, a *BVS* surgiu numa óptica completamente inovadora, assentando na ideia do investimento em organizações do Sector da Economia Social e enquadrando-se no contexto de uma bolsa de valores.

De facto, replicando o ambiente de uma bolsa de valores, o seu objectivo será o de facilitar o encontro entre organizações da sociedade civil criteriosamente seleccionadas — com trabalhos relevantes e resultados comprovados nas áreas da Educação e do Empreendedorismo — e

investidores sociais (doadores) dispostos a apoiar essas organizações através da compra das suas «acções sociais».

Nos termos do Regulamento da *BVS* (www.bvs.org.pt.) este apoio a organizações da sociedade civil será interpretado, não sob a óptica da filantropia e da caridade, mas sim sob a perspectiva de um investimento que deverá gerar um novo tipo de lucro: o «lucro social».

Daí que o processo de candidatura e de selecção de projectos da *BVS* seja conduzido de forma a assegurar que os projectos seleccionados sejam capazes de oferecer respostas efectivas aos mais urgentes problemas sociais e permitam a obtenção de resultados concretos em prol das comunidades beneficiadas. Neste contexto, o desafio que se coloca à *BVS* será o de identificar e apoiar projectos que interrompam um ciclo de pobreza e eliminem uma situação de vulnerabilidade social.

As organizações e os projectos cotados são apresentados no endereço electrónico da *BVS*, podendo o investidor social escolher o projecto que mais se adequa ao seu conceito de «investimento social». Cada «acção social» valerá um euro e a aquisição mínima será de dez acções, podendo o investidor social determinar o valor que pretende adquirir em acções sociais, sendo que a totalidade dos recursos obtidos com a venda das acções sociais serão transferidos para o projecto cotado, não se procedendo a qualquer dedução a título de comissão ou custos.

2. As organizações admitidas a cotação na *BVS*

As organizações da Sociedade Civil admitidas a cotação na *BVS* serão «organizações não governamentais cuja constituição jurídica se traduz na forma de associação sem fins lucrativos ou em que tendo fins lucrativos, esse lucro é integralmente revertido para o objectivo social da organização e em benefício dos associados e da comunidade onde actua». São diversas as formas jurídicas que tais organizações poderão assumir, nomeadamente, Instituições Particulares de Solidariedade Social ou organizações legalmente constituídas como sejam: Associações, Cooperativas, Fundações, Instituições de Desenvolvimento Local, Misericórdias, Museus, Organizações Não Governamentais para o Desenvolvimento ou Associações Mutualistas. Serão privilegiadas as organizações da Sociedade Civil que não sejam mantidas exclusivamente com recursos públicos ou administradas por órgãos da Administração Pública, ou que não sejam mantidas exclusivamente por apenas uma empresa, grupo ou fundação empresarial privada.

Ainda que o Regulamento não o mencione expressamente, dada a caracterização nele feita, estaremos a falar de entidades que se enquadram no chamado «Sector da Economia Social», o qual tem vindo a afirmar-se como um *pólo de utilidade social*, entre o sector privado e o sector público, procurando encontrar soluções para problemas tão relevantes como o desemprego maciço de longa duração, a exclusão social, o bem-estar no meio rural e nas zonas urbanas degradadas, a saúde, a educação, a qualidade de vida da população reformada, o crescimento sustentável, entre outros.

A *BVS* integrar-se-á numa dinâmica de estímulo à *economia social*, afirmando-se como um importante elemento impulsionador desta, permitindo que as organizações nela cotadas obtenham os recursos financeiros indispensáveis à prossecução das respectivas actividades, permitindo-lhes, deste modo, fazer frente à crise de sustentabilidade que afecta aquele sector.

3. O conceito de investidor social

Nos termos do Glossário disponibilizado pela *BVS*, o investidor social será um «doador», entendendo-se por investimento social «o dinheiro doado pelo investidor social aos projectos cotados». O investidor social adquirirá acções sociais, as quais, nos termos do referido Glossário, serão unidades de doação estabelecidas pela *BVS*, na mesma lógica do mercado de capitais cujas empresas cotadas emitem acções para serem adquiridas por investidores. Na *BVS* cada acção social terá o valor de 1 euro e a aquisição mínima será de 10 acções, tal como já foi referido.

Juridicamente, este investimento será, portanto, uma doação, ou seja, à luz do art. 940.º do *Código Civil* estaremos perante um contrato pelo qual uma pessoa (o investidor social), por espírito de liberalidade e à custa do seu património, dispõe gratuitamente de uma coisa. Como afirmam PIRES DE LIMA / ANTUNES VARELA, «forçoso é, para haver doação, que a atribuição patrimonial seja gratuita, e que não exista, portanto, um correspectivo de natureza patrimonial» (*Código Civil Anotado*, Volume II, 4.º edição revista e actualizada, Coimbra Editora, 1997, pág. 239). Contudo, na esteira do que destacam tais autores, também consideramos que poderá existir um «correspectivo de natureza moral, sem que o acto perca a sua gratuitidade». No caso da *BVS*, o investidor espera um correspectivo traduzido não num retorno financeiro, mas um novo tipo de lucro, o lucro social, entendendo-se como tal os resultados positivos para a comunidade gerados pelo projecto apoiado através da *BVS*.

Relativamente às empresas, estas, ao investirem na *BVS*, passarão a ter direito a exibir o selo de «Investidora Social na *BVS*» nos seus materiais de divulgação. Este selo constitui aquilo a que o *Livro Verde* da Comissão sobre *responsabilidade social da empresa* chama de «rótulo social»: palavras ou símbolos apostos aos produtos que visam influenciar as decisões de compra dos consumidores mediante o fornecimento de uma garantia quanto ao impacto ético e social de um processo comercial sobre outras partes interessadas. O selo de «Investidora Social na *BVS*» certificará que os produtos ou serviços provêm de uma empresa socialmente responsável.

Para além da possibilidade de exibir aquele rótulo social, as empresas passarão a ter destaque no endereço electrónico da *BVS*, podendo ainda contar com a assessoria da mesma *BVS* para criar campanhas especiais de mobilização interna, voluntariado, *marketing* social e outras que vão ao encontro dos seus objectivos de sensibilização de colaboradores e de imagem junto dos seus *stakeholders*.

4. As exigências em matéria de transparência e de governação que recaem sobre as organizações cotadas na *BVS*

A «cotação em Bolsa» implica, nos termos do Glossário da *BVS*, que a empresa, ao negociar as suas acções sociais na Bolsa de Valores, assume compromissos de transparência e governança.

Daí que, nos termos do Regulamento (ponto 10 – Acompanhamento dos Projectos), as Organizações da Sociedade Civil com projectos cotados na *BVS* se comprometam a manter actualizadas as informações sobre a evolução dos seus projectos, a fornecer o Plano de Aplicação dos recursos para cada solicitação de transferência de verbas, bem como relatórios trimestrais técnicos e financeiros.

A *BVS* pode, em qualquer momento, realizar uma auditoria junto da Organização da Sociedade Civil que, para o efeito, se obriga a colocar à disposição todos os registos e documentos relativos ao projecto cotado. Além disso, a *BVS* disponibilizará na página da *Internet* as informações necessárias para que os investidores sociais acompanhem a evolução dos seus investimentos sociais.

O incumprimento destas condições por parte das organizações cotadas dará causa à imediata suspensão da transferência de recursos e à exclusão do projecto da *BVS*.

Assim, ao registar-se na *BVS*, o investidor social passa a ter acesso, em qualquer momento, às prestações de contas e aos relatórios de impacto social produzidos pela Organização e auditados pela *Atitude*. Nos termos do Glossário, os relatórios de impacto social serão relatórios dos quais constará a «demonstração, através de dados comprovados, da transformação que o projecto proporcionou na comunidade a que se destina». O investidor poderá entrar no *site* da *BVS*, em qualquer momento, e verificar as prestações de contas e os relatórios que serão periodicamente publicados, certificando-se, deste modo, que o seu investimento está a gerar lucro social.

Toda esta informação permitirá ao investidor social um nível de vigilância sobre a organização cotada, o seu funcionamento e os seus resultados.

De tudo isto resulta que as organizações cotadas na *BVS* ficarão sujeitas a critérios de transparência, tal como numa bolsa financeira. Com efeito, funcionando a *BVS* como um mercado de valores sociais (por analogia com o mercado de valores mobiliários), no qual se assiste ao ponto de encontro entre a oferta e a procura de «acções sociais», tal funcionamento pressuporá que a informação circule de forma ampla, segura e eficiente.

A cotação na *BVS* acarretará, ainda, consequências ao nível da governação da organização da economia social cotada. Deste modo, os responsáveis pela gestão da organização cotada na *BVS* terão de assentar toda a sua actuação em valores e princípios orientados para um crescimento sustentável, adoptando boas práticas de governança, fazendo da transparência na gestão e na prestação de contas, os pilares da gestão corporativa.

5. Considerações finais

À *BVS* poderão ser apontadas várias virtualidades, designadamente a de promover a *responsabilidade social da empresa*; a de facilitar aos potenciais doadores o processo de escolha dos projectos, oferecendo garantias de credibilidade e sustentabilidade dos mesmos; a de permitir às organizações da economia social a obtenção de financiamento para os seus projectos, com o consequente estímulo para o desenvolvimento da economia social.

Em suma, na *BVS* investe-se num futuro melhor, mais solidário e mais justo, através de um sector da economia social mais profissional, transparente e eficiente.



Cooperativismo e Enomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 279-283

**BREVE NÓTULA SOBRE A ALTERAÇÃO
DA TAXA CONTRIBUTIVA DAS COOPERATIVAS
INTRODUZIDA PELO NOVO CÓDIGO
CONTRIBUTIVO PORTUGUÊS**

André ALMEIDA MARTINS

*Equiparado a Assistente da Área Científica de Direito do Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto*

1. Introdução

A Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro (daqui em diante, Lei n.º 110/2009), aprovou o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (doravante, *Código Contributivo*), diploma através do qual se pretendeu sistematizar diversas matérias do universo jurídico do sistema de segurança social português, que até então se encontravam dispersas por vários diplomas avulsos, que ao longo dos anos, vinham regulando o referido sistema. Segundo o número 1 do artigo 6.º da Lei 119/2009, o *Código Contributivo* deveria ter iniciado a sua vigência no dia 1 de Janeiro de 2010, o que não veio a suceder, uma vez que por diversos motivos, sobretudo ligados à actual conjuntura económica, foi aprovada na Assembleia da República, através da Lei n.º 119/2009, de 30 de Dezembro, uma alteração àquele artigo 6.º, que adiou a entrada em vigor do *Código Contributivo* para o dia 1 de Janeiro de 2011.

Não obstante o adiamento da entrada em vigor do *Código Contributivo*, não perde interesse a análise de questões e soluções, com relevante incidência prática, que se foram levantando no âmbito dos trabalhos preparatórios do diploma e que vieram a ser plasmadas no texto final. Entre tais questões encontra-se uma directamente relacionada com o sector cooperativo e social e que, por isso, se entende ser pertinente deixar aqui brevemente enunciada.

2. O artigo 112.º do *Código Contributivo*

Na Secção VII, Capítulo II, da Parte II do *Código Contributivo* encontra-se previsto o regime aplicável aos trabalhadores ao serviço de entidades empregadoras sem fins lucrativos. É entre as normas desse regime que se encontra o artigo 112.º do *Código Contributivo*, disposição que fixa a taxa contributiva relativa aos trabalhadores de entidades sem fins lucrativos, entre as quais se encontram, nos termos da alínea g) do artigo 111.º do mesmo diploma, as cooperativas. Esta norma veio fixar a referida taxa em 33,3% (sendo de 22,3% para as entidades empregadoras e de 11% para os trabalhadores), o que significa um aumento da contribuição para a Segurança Social das cooperativas de 8,25% relativamente ao que resultava da anterior legislação sobre a matéria, que fixava a mesma taxa em 31,6% (20,6% para as entidades empregadoras e de 11,0% para os trabalhadores, nos termos do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho).

Este aumento na taxa contributiva aplicável ao sector cooperativo, conjugada com a manutenção da taxa contributiva global do regime geral (o artigo 53.º do *Código Contributivo* corresponde, *grosso modo*, ao artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho) poderá significar uma violação da discriminação positiva que a Constituição da República Portuguesa de 1976 (daqui em diante, «CRP») impõe ao legislador ordinário no tratamento das matérias do sector cooperativo e social, facto que não deixou de ser oportunamente apontado pelas estruturas representativas do sector.

3. A discriminação positiva do sector cooperativo na CRP

O sector cooperativo e social é protegido na CRP não só como direito fundamental (artigo 61.º da CRP) mas também como garantia institucional (artigo 82.º da CRP), encontrando-se igualmente estabelecido que o sector merece uma protecção específica, que  também objecto de concretização no artigo 85.º da CRP.

Com efeito, é apontado como ponto comum entre a iniciativa privada e a iniciativa cooperativa, o facto de ambas constituírem direitos fundamentais e, dentro da categoria, direitos de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, sem prejuízo da necessidade de se perspectivarem ambos os sectores em interdependência com os respectivos direitos de natureza económica e social que lhes surgem associados.

Não obstante serem considerados sobretudo direitos de liberdade e de defesa e, nesse sentido, direitos de natureza essencialmente negativa,

marcando a autonomia de pessoas e grupos formados na sociedade civil face ao Estado, tal constatação não implica que se limitem a essa vertente negativa, nem que, por outro lado, esteja totalmente excluída a intervenção reguladora e correctiva do poder do Estado.

No que directamente concerne ao sector cooperativo, o confronto do *estatuto* da iniciativa privada com o da iniciativa cooperativa revela efectivamente um especial estímulo ou favor das regras sobre o sector cooperativo, sem prejuízo da exigência de respeito pelos princípios cooperativos (artigo 61.º, n.º 2, da CRP), chegando mesmo a falar-se de «estatuto privilegiado na ordem constitucional económica» (*vide* GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora, 2007, página 793).

Por outro lado, na perspectiva da garantia institucional que resulta do artigo 82.º da CRP, verifica-se que a CRP quis assegurar ao sector cooperativo a importância e dimensão necessárias e suficientes para existir em simultâneo com os sectores público e privado. Por conseguinte, muito embora a importância prática e concreta do sector esteja necessariamente dependente da iniciativa e dinâmica dos particulares e trabalhadores, o legislador ordinário não pode reduzir o sector a realidades marginais ou económico-estruturalmente irrelevantes (conforme aliás foi já decidido pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 325/89, disponível *in* www.tribunalconstitucional.pt).

O estatuto de especial favor de que é objecto o sector cooperativo e social consubstancia-se de modo inequívoco e concretizador no artigo 85.º da CRP. Com efeito, é inegável no preceito a imposição de uma discriminação positiva do sector cooperativo face a outros sectores (com destaque, naturalmente, para o privado). O número 2 deste artigo 85.º da CRP não podia ser mais claro quanto à exigência de um tratamento diferenciado, quer a nível fiscal (designadamente, na imposição ao legislador ordinário da definição de benefícios fiscais específicos), quer a nível financeiro e da obtenção de crédito e auxílio técnico. Note-se, porém, que a doutrina e a jurisprudência constitucional sobre a matéria são unânimes na consideração de que não estamos na presença de uma exigência de normação legal de conteúdo constitucionalmente vinculado, o que significa que não há um conteúdo concreto e definido imposto ao legislador ordinário, quer na definição da legislação concretizadora de tais políticas, quer na sua alteração e revisão (como destacam os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 509/02 e 590/04, disponíveis *in* www.tribunalconstitucional.pt; quanto ao ponto, ver também JORGE

MIRANDA / RUI MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra Editora, 2006, página 99).

Como razões explicativas do tratamento fiscal privilegiado das cooperativas, além do que resulta do *mandato* constitucional atrás referido, tem sido apontada, por um lado, a sua relevante função social, em particular, no acesso dos trabalhadores aos meios de produção e no investimento expressivo na sua formação profissional, bem como, por outro lado, no diferente regime económico-financeiro a que estas entidades estão sujeitas em relação ao disposto a propósito de outras entidades colectivas (*vide* CARLOS VARGAS VASSEROT / MARINA AGUILAR RUBIO, *Régimen Económico y Fiscal de las Cooperativas Agrarias y de las SAT. El capital social, determinación de resultados, distribución de excedentes y obligación de auditoria*, in *Cooperativas Agrarias y sociedades agrarias de transformación*, direcção de JUANA PULGAR EZQUERRA, Dykinson, S.L., 2006, páginas 223 e 224).

Assim, resulta claramente deste breve percurso pelo tratamento constitucional do sector cooperativo e social que a CRP lhe consagra um estatuto privilegiado e impõe ao legislador ordinário que faça reflectir a referida discriminação positiva nas políticas legislativas que afectem o sector. Todavia, não pode também deixar de se evidenciar que tal tratamento privilegiado não coloca as cooperativas à margem dos princípios gerais de organização económica e dos objectivos de intervenção do Estado na economia.

4. Conclusão: inconstitucionalidade do artigo 112.º do Código Contributivo?

Como é sabido, o sector cooperativo e social, também por vezes designado como sector da economia social, abrange diferentes formas de exploração dos meios de produção que, não só não se integram na dicotomia entre sector público e privado, como também, e sobretudo, não obedecem a uma lógica de acumulação capitalista, mas antes pretendem aproximar a propriedade dos meios de produção ou dos trabalhadores ou dos destinatários dos bens e serviços produzidos. É nesse sentido que o sector cooperativo e social é avançado como um dos meios privilegiados, no campo da organização e na gestão dos meios de produção, para a realização da democracia económica e social.

Porque assim é, entendeu o legislador constitucional conceder ao sector um estatuto de especial favor, sobretudo face às regras que regem a

iniciativa privada. Esse especial estímulo reflecte-se a vários níveis, com um especial destaque para o tratamento fiscal do sector.

Por outro lado, é também sabido que a discriminação positiva de que o sector beneficia não é de tal ordem que o coloque à margem da intervenção do Estado na economia e que, por exemplo, impossibilite a revisão dos benefícios e isenções fiscais que eventualmente lhes tenham sido concedidos.

De facto, o que resulta da CRP é uma identificação das matérias e políticas onde a referida discriminação positiva há-de encontrar reflexo, mas sem que se lhes estabeleça um conteúdo definido e preciso, o que significa que as opções político-legislativas, ainda que fundamentais, se encontram em aberto e são susceptíveis de revisão.

Sem prejuízo do que se expôs, é fundamental que esse estatuto de especial favor seja tido em consideração e efectivamente respeitado pelo legislador ordinário na definição e concretização das políticas que de forma directa ou indirecta afectem o sector.

Nesse sentido, e concluindo na questão em análise, parece que a inexistência de razões de fundo específicas que reclamem o agravamento da taxa contributiva aplicável ao sector cooperativo, cotejada com a manutenção da taxa contributiva global do regime geral, em relação à qual o legislador não almejou necessidade de alteração, pode consubstanciar um desrespeito pelo estatuto privilegiado definido na CRP.

Na verdade, a ausência de qualquer agravamento simultâneo da taxa geral quando se onera o sector cooperativo é um indício forte, pelo menos à primeira vista, de uma intervenção legislativa desconforme com a garantia institucional do sector, que postula a sua existência para além da dicotomia sector público e sector privado.

A questão é sem dúvida pertinente e reclama uma análise mais aturada e desenvolvida do que aquela a que se propõe esta breve nótula, sem prejuízo de tal questão ficar desde já enunciada nos seus traços mais gerais e definido o quadro normativo dentro do qual se há-de obter a sua resolução.



Cooperativismo e Enomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 285-291

**A REPARTIÇÃO DE RESERVAS NÃO OBRIGATÓRIAS
DECORRENTE DA DEMISSÃO DE COOPERADOR
Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto
de 1 de Junho de 2009**

Deolinda APARÍCIO MEIRA

*Professora Adjunta da Área Científica do Direito do Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto*

1. Apresentação do litígio

Um cooperador de uma cooperativa de comercialização, que havia solicitado a sua demissão durante o ano de 2001 com o pré-aviso de trinta dias, intenta uma acção declarativa pedindo a condenação da cooperativa a pagar-lhe a sua quota-parte sobre as reservas não obrigatórias constituídas entre 1986 e 2000, acrescida de juros. Invoca que, na sequência do seu pedido de demissão, a cooperativa apenas lhe havia restituído os montantes relativos aos seus títulos de capital, os montantes relativos aos bónus de consumo e a quota-parte sobre reservas não obrigatórias relativas ao ano de 2001 (ano em que ocorreu o pedido de demissão).

O Tribunal de primeira instância julgou a acção improcedente, convocando as seguintes razões principais: a) a assembleia geral desta cooperativa, em devido tempo e sem qualquer impugnação ou oposição, deliberou, ao abrigo do art. 3.º, n.º 3, do *Código Cooperativo*, no sentido da criação de uma reserva cuja finalidade seria o desenvolvimento da cooperativa; b) tal deliberação não se pronunciou sobre a questão da repartibilidade de tal reserva, sendo os estatutos da cooperativa igualmente omissos quanto ao reembolso de tais reservas em caso de demissão do cooperador; c) independentemente da inexistência expressa de deliberação quanto à referida repartibilidade (devendo entender-se que a mesma ocorreu de forma tácita), por força do n.º 4 do art. 36.º do *Código*

Cooperativo o cooperador apenas teria direito a receber a quota-parte daquelas reservas em relação ao último exercício (2001).

Inconformado, o cooperador interpôs recurso desta decisão para o Tribunal da Relação do Porto, o qual proferiu um Acórdão em 1 de Junho de 2009 [(Relator: MARIA ADELAIDE DOMINGUES), ITIJ – Bases Jurídico-documentais *in*: <http://www.dgsi.pt>] que julgou o recurso improcedente, mantendo o sentido decisório da sentença da primeira instância.

É sobre este Acórdão do Tribunal da Relação do Porto que se apresentam, de seguida, algumas notas.

2. Anotação

2.1. A questão discutida no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto

A questão fulcral discutida neste Acórdão do Tribunal da Relação do Porto prende-se com o regime de reembolso das reservas não obrigatórias na cooperativa, em caso de demissão do cooperador.

Perante a inexistência de deliberação e regulação específicas nos estatutos da cooperativa quanto ao destino das reservas não obrigatórias repartíveis em caso de demissão do cooperador, discute-se, designadamente, sobre se o seu reembolso não estará sujeito a um qualquer limite temporal ou se abrangerá apenas o ano do exercício em que ocorre a demissão.

Antes, porém, de nos determos em concreto sobre esta questão, consideremos as especificidades das reservas não obrigatórias na cooperativa, quer quanto à sua constituição, quer quanto à sua eventual repartição em caso de demissão do cooperador ou de liquidação da cooperativa.

2.2. As especificidades das reservas não obrigatórias na cooperativa

Importa referir, antes de mais, que as reservas livres ou não obrigatórias são reservas que dependem da vontade colectiva dos cooperadores, vontade esta consubstanciada nos estatutos ou numa deliberação da assembleia geral, nos quais (estatutos ou deliberação) se determinará o modo de formação, de aplicação e de liquidação de tais reservas. A elas se refere o legislador no art. 71.º, n.º 2, do *Código Cooperativo*.

Na cooperativa, as reservas livres só poderão ser criadas com os excedentes anuais líquidos que remanesçam: depois de terem sido, eventualmente, pagos os juros pelos títulos de capital; depois de terem sido

efectuadas as reversões para as diversas reservas; depois de terem sido compensadas as perdas de exercícios anteriores; ou, tendo-se utilizado a reserva legal para compensar essas perdas, depois de se ter reconstituído a reserva no nível anterior ao da sua utilização (art. 73.º, n.ºs 2 e 3, do *Código Cooperativo*).

Ora, a problemática da repartição das reservas livres na cooperativa levanta algumas questões complexas, resultantes da singularidade deste tipo social.

Destaque-se, desde logo, que as reservas livres constituídas por excedentes provenientes de operações com terceiros serão insusceptíveis de repartição entre os cooperadores (art. 72.º do *Código Cooperativo*); e, sendo compostas por excedentes provenientes de operações com cooperadores, só poderão ser distribuídas aos cooperadores que tenham efectuado com a cooperativa as operações das quais tais excedentes tenham resultado e na exacta medida da proporção da contribuição dessas operações para os mesmos. Sendo assim, e na linha do que propõe FAJARDO GARCÍA [«O rexime económico da sociedade», in: *Estudos sobre a Lei de Cooperativas de Galicia*, Escola Galega de Administración Pública (EGAP), Santiago de Compostela, 1999, pág. 116], consideramos que, quando os cooperadores deliberam no sentido de destinar uma importância dos excedentes por eles gerados a reservas livres, se deverá individualizar quem os gerou e qual a medida da contribuição de cada cooperador para esse fundo de reserva livre.

Refira-se, ainda, que a eventual distribuição das reservas livres na cooperativa coloca um problema relevante que se prende com o regime resultante do art. 79.º, n.º 4, do *Código Cooperativo*, segundo o qual, em caso de liquidação da cooperativa, tais reservas só serão repartíveis se os estatutos dispuserem nesse sentido. Ora, o art. 36.º, n.º 4, do *Código Cooperativo*, estabelece que o cooperador que se demitir terá direito à quota-parte das reservas não obrigatórias repartíveis. Sendo os estatutos omissos quanto à possibilidade de repartição das reservas livres em caso de liquidação, caberá então saber se terão os cooperadores que se demitem direito à quota-parte de tais reservas.

O nosso entendimento vai no sentido de considerar que, nessa hipótese, os cooperadores que se demitam não terão direito à quota-parte de tais reservas, sob pena de se criar uma situação de desigualdade relativamente aos cooperadores que permanecem na cooperativa até ao momento da liquidação da mesma e que não terão, nessas circunstâncias, qualquer direito à repartição de tais reservas.

Nesta cooperativa de comercialização, os estatutos são omissos quanto ao reembolso da quota-parte das reservas não obrigatórias repartíveis, em caso de demissão do cooperador, mas não quanto ao reembolso em caso de liquidação da cooperativa. Com efeito, o art. 46.º/2 dos Estatutos daquela cooperativa dispunha que o montante das reservas não obrigatórias poderia ser distribuído pelos cooperadores proporcionalmente às operações por estes realizadas com a cooperativa durante os cinco anos anteriores à dissolução.

2.3. O critério proposto para o reembolso das reservas não obrigatórias em caso de demissão do cooperador

Terá então o cooperador direito ao reembolso da quota-parte das reservas não obrigatórias repartíveis. Levanta-se, contudo, a questão de saber se tal quota-parte não estará sujeita a qualquer limite temporal ou se abrangerá apenas o ano do exercício em que ocorre a demissão.

Na resposta a esta questão, o Acórdão, agora anotado, invoca o art. 71.º, n.º 2, do *Código Cooperativo*, o qual prescreve que, sempre que a cooperativa constitua reservas não obrigatórias ou livres (por contraposição com as obrigatórias a que aludem os artigos 69.º e 70.º), deverá determinar o seu modo de formação, de aplicação e de liquidação. No seu discurso argumentativo, o Tribunal da Relação do Porto afirma que, em caso de omissão deste dever, competirá ao cooperador interessado, de forma atempada e nos termos legais adequados, reagir à deliberação nos termos previstos no Código das Sociedades Comerciais (por remissão do art. 9.º do *Código Cooperativo*), no *Código Cooperativo* (arts. 33.º, n.º 1, al. a); 44.º, n.º 2; e 51.º, n.º 1) e nos estatutos da cooperativa, o que não aconteceu quanto a este cooperador. De facto, no caso apreciado neste Acórdão, apenas ficou provado que foi sucessivamente deliberado em assembleias gerais ordinárias a constituição de reservas não obrigatórias repartíveis, constituídas a partir de excedentes desde 1986 a 2000, mas não ficou provada a existência de deliberação quanto ao modo de aplicação e de liquidação destas reservas, em caso de demissão dos cooperadores. Sendo assim, diz-se no Acórdão que a questão acaba por se reconduzir à interpretação do n.º 4 do art. 36.º do *Código Cooperativo*, preceito do qual resulta que, em caso de demissão, o cooperador terá direito ao reembolso do valor nominal dos títulos de capital realizados «acrescido dos juros a que tiver direito relativamente ao último exercício social, da quota-parte dos excedentes e reservas não obrigatórias repartíveis, na proporção da sua participação, ou reduzido, se for caso disso, na proporção das perdas

acusadas no balanço do exercício no decurso do qual surgiu o direito ao reembolso».

Coloca-se, portanto, ao intérprete-aplicador a seguinte questão: o reembolso da quota-parte das reservas não obrigatórias reportar-se-á a todos os exercícios sociais nos quais o cooperador demissionário contribuiu para a formação dessas reservas ou apenas ao exercício social em que ocorre a demissão?

Esta questão não é de fácil resposta.

No Acórdão agora anotado dá-se conta de que o legislador apenas se refere expressamente ao «último exercício» relativamente ao recebimento de juros. Quanto ao recebimento da quota-parte dos excedentes e reservas não obrigatórias, a conexão é feita com «o exercício no decurso do qual surgiu o direito ao reembolso», não mencionando a lei de forma expressa qual seja esse exercício. Entendeu o Tribunal da Relação do Porto que — estando o direito ao reembolso directamente conexionado com o facto que determina o seu surgimento, ou seja, a demissão — o exercício a que a lei se reporta apenas pode ser o do ano em que o direito de demissão foi exercido. Com efeito, resulta do n.º 1 do art. 36.º do *Código Cooperativo* (que esta cooperativa reproduz no art. 17.º dos seus Estatutos) que, sendo os estatutos omissos quanto às condições de demissão, esta só se tornará efectiva no final do exercício social, independentemente da data em que o pedido de demissão tenha sido apresentado e tendo em conta o pré-aviso de trinta dias. A formação do direito a receber a quota-parte das reservas não obrigatórias repartíveis ocorre após se esgotar o exercício em curso à data do pedido, reportando-se, conseqüentemente, apenas ao ano em referência. Acresce que a lei se reporta ao «balanço do exercício», utilizando o singular e não o plural, o que significa que se reporta apenas e só a um ano, o que fará todo o sentido porque se está a referir ao momento em que ocorre o facto que desencadeia o direito — a demissão —, o que é um facto único e instantâneo.

Conclui o Acórdão que, por inexistir deliberação e regulação específica nos estatutos da cooperativa quanto ao destino das reservas não obrigatórias repartíveis em caso de demissão do cooperador, regerá o disposto no art. 36.º, n.º 4, do *Código Cooperativo*, do qual decorre que a repartição das mesmas apenas abrangerá o ano do exercício em que ocorreu a demissão.

Acompanhamos o Acórdão neste entendimento, por considerarmos que o mesmo está em harmonia com as singularidades do tipo social cooperativo. De facto, a cooperativa, diversamente da sociedade comercial,

é uma entidade de capital variável (art. 2.º, n.º 1, e art. 18.º, n.º 1, do *Código Cooperativo*), em consequência do *Princípio da adesão voluntária e livre* (art. 3.º do *Código Cooperativo*), o qual incorpora duas vertentes: a voluntariedade na adesão e a liberdade na saída. A cooperativa tem, em cada momento da sua vida social, um capital social distinto, dependente do número de cooperadores que nesse momento tenha a cooperativa, número que imediatamente se pode ver alterado pela entrada de novos cooperadores ou pela saída (por demissão ou por exclusão) dos cooperadores que figuravam na cooperativa, sem necessidade de que a mesma modifique os seus estatutos.

Este princípio tem um alcance económico vital para a cooperativa, sobretudo na sua vertente de liberdade na saída, uma vez que esta, tal como foi destacado, tem como consequência o reembolso da entrada de capital ao sócio que se retira (art. 36.º, n.º 1, do *Código Cooperativo*). Ora, o direito ao reembolso constitui um problema financeiro para a empresa cooperativa, uma vez que implica que as entradas de capital tenham uma data necessária de reembolso, num prazo máximo determinado legalmente, a partir da data de demissão. Sendo a cifra do capital dependente do número de sócios — uma vez que a dita cifra resulta da soma das entradas dos sócios — e sendo o número de sócios variável, também variável será o capital social.

A principal consequência desta variabilidade consistirá na diminuição das qualidades financeiras do capital social, designadamente, a diminuição da segurança económica e financeira que o mesmo poderia representar perante os terceiros credores. O efeito induzido deste regime jurídico será, em último termo, a falta de credibilidade da cifra do capital social e a desconfiança que acaba por gerar nos credores, dificultando o financiamento externo das cooperativas (para uma análise desenvolvida desta questão, ver DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, *O regime económico das cooperativas no direito português: o capital social*, Vida Económica, Porto, 2009, págs. 112 e ss.).

Com vista a amenizar as consequências nefastas do direito ao reembolso, o legislador consagrou no *Código Cooperativo* um conjunto de mecanismos, a saber: a possibilidade de diferir o reembolso durante um certo período de tempo (art. 36.º, n.º 3); a possibilidade de estabelecer deduções ao direito ao reembolso (art. 36.º, n.º 4); prazos mínimos de permanência e regras que condicionem a saída a um aviso prévio (art. 36.º, n.º 2); o regime de responsabilidade externa dos cooperadores (art. 35.º); o recurso a outros instrumentos financeiros (arts. 26.º a 30.º); a fixação de um número mínimo de cooperadores (art. 32.º); a fixação de um capital social

mínimo (art. 18.º, n.º 2); o regime jurídico-legal definido para as reservas, designadamente para as reservas obrigatórias (arts. 69.º e ss.).

É neste contexto de atenuação das consequências nefastas do direito ao reembolso que deverá ser enquadrada a interpretação do art. 36.º, n.º 4, do *Código Cooperativo*, feita pelo Acórdão do Tribunal da Relação do Porto. As reservas funcionam como um contrapeso à variabilidade do capital social cooperativo, constituindo a fonte de financiamento mais permanente da cooperativa. Daí que, quanto ao reembolso das reservas não obrigatórias em caso de demissão do cooperador, e perante a ausência de regulação desta questão, quer nos estatutos da cooperativa, quer na deliberação de constituição de tais reservas, o interesse da cooperativa (neste caso, da sua solvência financeira) deva prevalecer sobre o interesse do cooperador em ser reembolsado da quota-parte das reservas não obrigatórias constituídas durante a sua permanência na cooperativa e para as quais ele contribuiu. Sendo assim, tal reembolso deverá circunscrever-se ao ano do exercício em que ocorre a demissão.



Cooperativismo e Enomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 293-305

**O PROBLEMA DA RESPONSABILIDADE
DE COOPERATIVA DE HABITAÇÃO PELOS DEFEITOS DE
CONSTRUÇÃO DE FOGO VENDIDO A COOPERADOR
Anotação ao Acórdão da Relação de Lisboa
de 1 de Outubro de 2009**

Ana AFONSO

*Assistente da Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa
– Centro Regional do Porto*

O problema:

O litígio submetido ao julgamento da Relação de Lisboa suscita, entre outras, a relevante questão, que aqui nos propomos abordar, da natureza jurídica do acto pelo qual uma cooperativa de habitação atribui um fogo individualmente a cada um dos seus cooperadores. Apesar de o legislador qualificar esta relação como compra e venda (art. 26.º, Decreto-Lei n.º 502/99, de 19 de Novembro, que contém o regime jurídico das cooperativas de habitação e construção¹), o Tribunal entende que tal qualificação é apenas uma «capa» ou um «expediente jurídico» insusceptível de traduzir a especificidade da relação que se estabelece entre cooperativa e cooperador mediante a qual a primeira, no exercício da respectiva actividade, atribui uma habitação ao segundo. Consequentemente, a cooperativa não pode ser responsabilizada como vendedora pelos defeitos de construção dos fogos transmitidos aos cooperantes. A questão não é nova na jurisprudência

¹ - A transmissão da propriedade dos fogos ocorreu, na verdade, antes da entrada em vigor deste diploma (30 de Dezembro de 1999, conforme o disposto no art. 33.º, Decreto-Lei n.º 502/99), mas idêntica disposição constava já do art. 21.º do então vigente Decreto-Lei n.º 218/82, de 2 de Junho.

portuguesa, tendo já a Relação adoptado o mesmo entendimento em decisões anteriores².

A descrição do litígio:

Em 17 de Julho de 1996, a cooperativa de habitação X contratou uma empreitada de construção de um edifício com a «Sociedade de construção civil, S.A.» (posteriormente adoptou a denominação de «Engenharia e Construção, S.A.»). Em 13 de Julho de 1999, a cooperativa vendeu uma fracção a um cooperante que, cerca de dois meses depois, em 24 de Setembro de 1999, a vendeu a um terceiro. Tendo percebido a existência de defeitos na fracção (fendas e fissuras nas paredes e degradação aparentemente causado por infiltração), o segundo adquirente deu disso mesmo conta à cooperativa (por carta enviada em 6 de Setembro de 2000 e recebida em 11 de Setembro de 2000) e à empreiteira (por carta enviada e recebida nas mesmas datas). Em Julho de 2000, a construtora efectuou a vistoria da fracção, mas não procedeu à reparação dos defeitos. O adquirente da fracção veio intentar acção para reparação dos defeitos e indemnização de todos os prejuízos sofridos contra a sociedade de construção civil e contra a cooperativa.

O tribunal de primeira instância julgou solidariamente responsáveis a sociedade de construção civil e a cooperativa pela reparação dos defeitos com base no art. 1225.º, Código Civil.

Da decisão de primeira instância foi interposto e admitido recurso de apelação pelo autor e pelos réus para a Relação de Lisboa. A cooperativa veio alegar em sua defesa que não construiu o edifício apenas contratou, como dono de obra, a respectiva construção, pelo que não podia ser-lhe aplicado o disposto no art. 1225.º, n.º 4, CC, com fundamento no qual fora definida em primeira instância a sua responsabilidade pelos defeitos de construção. De todo o modo, a ser responsável nunca o seria solidariamente, mas segundo o regime regra da conjunção, conforme o art. 513.º, CC. A autora, adquirente da fracção, pretendia, por seu turno, ser indemnizada pelos prejuízos sofridos com a mudança da sua pessoa e

² - Cfr., designadamente, o Acórdão da Relação de Lisboa de 2 de Fevereiro de 2006. Ver também o Acórdão do STJ de 16 de Dezembro de 1999; o Acórdão da Relação do Porto de 22 de Janeiro de 2001, onde se afirma que «as relações cooperativa/cooperador não devem ser vistas da mesma forma que as de vendedor/comprador»; o Acórdão da Relação de Lisboa de 15 de Abril de 2008, onde de igual modo se evidencia que a actividade cooperativa de construção habitacional se distingue da pura actividade comercial de construção e venda de imóveis. (Todos os Acórdãos *in* www.dgsi.pt).

haveres necessária à realização das obras de reparação. A empreiteira («Engenharia e Construção, S.A.») fundava o seu recurso na ausência da prova pela autora dos pressupostos da responsabilidade contratual: o nexo de causalidade entre o facto (trabalhos de estacas e fundações) e o dano (aparecimento de fendas e patologias na fracção autónoma) e a culpa.

O Tribunal da Relação de Lisboa julgou improcedente o recurso interposto pela empreiteira — posto que a relação de causalidade entre actuação do empreiteiro e defeitos resultava claramente da matéria de facto provada e o empreiteiro não lograra ilidir a presunção de culpa que, no regime da responsabilidade contratual, recai sobre o devedor — e procedentes o recurso interposto pela cooperativa assim como o recurso da autora, na parte em que lhe reconhecia o direito a ser indemnizada das despesas a suportar com o alojamento em outro local durante a realização das obras de reparação.

No que diz respeito à posição da cooperativa apelante, a Relação decidiu julgar o recurso procedente com base nos seguintes fundamentos: a cooperativa não construiu o imóvel, antes contratou com outrem a construção desse imóvel, pelo que não cabia aplicar o art. 1225.º, n.º 4, CC; a relação que se estabelece entre cooperativa e cooperador mediante a qual a primeira transmite a propriedade de uma habitação ao segundo não corresponde propriamente a um contrato de compra e venda — a compra e venda funciona apenas como um expediente jurídico para pôr termo à propriedade colectiva constituída. Com relevo para esta conclusão o Tribunal notou que não tem aplicação, em toda a sua medida, o princípio da liberdade contratual (quanto a sujeitos, preço e disposição da coisa), e não há actividade de intermediação com vista ao lucro, mas antes actividade interna: a entidade que surge como vendedora é constituída pelos futuros adquirentes.

A análise das questões suscitadas:

1. A responsabilidade por defeitos em imóvel destinado a longa duração

Com a celebração de um contrato de empreitada, o empreiteiro vincula-se, mediante um preço, a executar uma obra conforme convencionado com o seu dono e sem vícios «que excluam ou reduzam o valor dela, ou a sua aptidão para o uso ordinário ou previsto no contrato» (art. 1208.º, CC). No caso de ocorrer atraso na entrega da obra, de esta não se realizar ou de ser entregue com defeitos há, naturalmente, responsabilidade contratual do empreiteiro, segundo o regime que resulta do disposto nos arts. 1218.º e ss.

e 798.º e ss., CC. É necessário que se reúnam os respectivos pressupostos (facto voluntário e ilícito; danos; nexo de causalidade entre facto e danos e nexo de imputação do facto ao lesante), mas, uma vez que nos situamos no domínio da responsabilidade contratual, presume-se a culpa do empreiteiro, atento o disposto no art. 799.º, CC. Cabia pois a este afastar a presunção de culpa, demonstrando que o cumprimento defeituoso da obrigação não era imputável a falta de diligência sua³. Ao dono da obra basta provar o defeito, não lhe competindo provar a respectiva origem. Constitui «defeito», susceptível de desencadear responsabilidade por cumprimento defeituoso ou por violação positiva do contrato, toda a desconformidade da obra realizada com o que foi convencionado no contrato, ou qualquer vício que exclua ou reduza o valor dela ou a sua aptidão para o uso ordinário ou previsto no contrato⁴. Não há dúvida de que a presença de fendas ou fissuras na fracção autónoma adquirida constituía defeito da obra, susceptível de desencadear a responsabilidade do construtor.

A existência de defeitos em «imóvel destinado a longa duração»⁵ deve ser denunciada ao construtor dentro do prazo de um ano a contar da descoberta e o direito de reparação dos mesmos defeitos deve ser exercido no ano seguinte, sem ultrapassar o prazo de cinco anos⁶. Na redacção dada ao art. 1225.º, CC pelo Decreto-Lei n.º 267/94, de 25 de Outubro, a lei deixou de exigir que os defeitos assumissem um determinado grau de gravidade. A doutrina discute se qualquer defeito que se verifique numa destas obras, independentemente da sua relevância ou consequências,

³ - A culpa consiste num comportamento censurável do empreiteiro (podia e devia ter actuado de modo diverso), tendo como padrão o técnico de realização da obra competente (art. 487.º, n.º 2, CC para o qual remete o art. 799.º, n.º 2, CC).

⁴ - Sobre a noção de defeito, cfr. RUI SÁ GOMES, «Breves notas sobre o cumprimento defeituoso no contrato de empreitada», in: *Ab uno ad omnes*, Coimbra Editora, Coimbra, 1998, pp. 591 e ss., e LEBRE DE FREITAS, «O ónus da denúncia do defeito da empreitada no artigo 1225.º do Código Civil. O facto e o direito na interpretação dos documentos», *O Direito*, 131.º, 1999, pp. 238-239.

⁵ - Para determinar se o imóvel é ou não de longa duração há que atender à sua utilização corrente, de acordo com a respectiva estrutura e materiais componentes. A criação de um regime especial deve-se ao facto de a percepção de defeitos neste tipo de obras se poder prolongar no tempo.

⁶ - Trata-se de prazos de caducidade que se contam desde o dia seguinte ao conhecimento do defeito, segundo as regras do art. 279.º, CC, e cuja contagem não se suspende ou interrompe. É ao empreiteiro que cabe o ónus da prova do decurso do prazo de exercício dos direitos do dono da obra (art. 343.º, n.º 2, CC).

beneficia do regime especial do art. 1225.º, CC⁷. Um outro ponto que suscita alguma discórdia é o de saber se também neste tipo de obras a responsabilidade do empreiteiro exige a culpa deste. Apesar de a culpa se presumir, mantém-se aqui como um pressuposto de responsabilidade, podendo o empreiteiro demitir-se desta quando prove não ter actuado culposamente⁸.

Uma outra especificidade do regime das obras realizadas em imóveis de longa duração encontra-se na extensão da responsabilidade do empreiteiro ao terceiro adquirente do imóvel⁹. O empreiteiro é pois responsável não só perante o dono da obra com o qual criou uma relação contratual, mas também perante os sucessivos adquirentes do imóvel (com quem não contratou), durante o período de cinco anos após a entrega da obra ao primeiro adquirente¹⁰. Era como tal legítima a acção de reparação de defeitos intentada por cooperador ao qual tinha sido transmitida a propriedade de fracção autónoma pela cooperativa que, como dono de obra, contratou a respectiva construção, assim como a de um ulterior adquirente.

O regime de responsabilidade do empreiteiro de imóveis de longa duração é também aplicável ao vendedor de imóvel que o tenha construído, modificado ou reparado. Se alguém constrói, por conta própria, um imóvel e promove a sua venda antes ou depois da construção, ainda que o contrato celebrado com os adquirentes seja qualificado como compra e venda (ou tenha, eventualmente, um carácter misto quando a venda foi acordada antes da edificação com alterações ao gosto do comprador), o art. 1225.º, n.º 4,

⁷ - Para ROMANO MARTINEZ, *Direito das Obrigações (Parte especial)*, Almedina, Coimbra, 2001, p. 498 e MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações*, vol. III, Almedina, Coimbra, 2009, p. 557, o defeito susceptível de desencadear a aplicação do regime especial deve ser grave; já para CURA MARIANO, *Responsabilidade contratual do empreiteiro pelos defeitos da obra*, Almedina, Coimbra, 2008, p. 190 todos os defeitos que impliquem responsabilidade do empreiteiro neste tipo de obras justificam a aplicação do regime especial.

⁸ - Assim, CURA MARIANO, *ibidem*, p. 191. Em sentido diverso, MENEZES LEITÃO, *op. cit.*, p. 557, entende que o art. 1225.º, CC, consagra uma responsabilidade objectiva, resultante de uma garantia legalmente conferida ao dono da obra neste tipo de empreitada.

⁹ - Constante do n.º 1 do art. 1225.º, CC, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 267/94, de 25 de Outubro.

¹⁰ - É indiferente o número de alienações, mas o prazo não se renova após cada transmissão de propriedade. Alguns doutrina entende que se trata aqui de cessão de créditos resultantes de responsabilidade contratual, imposta por lei. Terceiros adquirentes não são apenas os que adquirem direito de propriedade sobre o imóvel, mas também os adquirentes de direito real limitado; já não o são os meros titulares de direito de gozo. Cfr. CURA MARIANO, *op. cit.*, p. 195.

CC, determina a aplicação a tais contratos das regras de responsabilidade civil do empreiteiro por defeitos da obra em imóveis de longa duração.

Na hipótese de a entidade que vende o imóvel não o ter construído, mas antes contratado a sua construção com um empreiteiro para depois o comercializar, o art. 1225.º, n.º 4, CC, já não tem aplicação. O vendedor pode, no entanto, em tal caso, ser chamado a responder pelos defeitos existentes no imóvel segundo o regime da venda de coisa com defeitos, previsto nos arts. 913.º e ss., CC¹¹. O empreiteiro permanece responsável, conforme o art. 1225.º, n.º 1, CC. O adquirente da coisa defeituosa pode accionar simultaneamente a responsabilidade do vendedor e do empreiteiro, que será conjunta ou solidária consoante a dívida de entrega da coisa sem defeitos seja qualificada como civil ou comercial.

Excluída a aplicação do art. 1225.º, n.º 4, CC, para fundamentar a responsabilidade da cooperativa, porquanto esta não tinha procedido à construção do imóvel, cabe agora equacionar se a cooperativa deveria ser responsável como vendedora de coisa defeituosa ao abrigo do art. 913.º, CC. Confrontamo-nos pois com a análise da dúbia natureza jurídica da relação pela qual a cooperativa fornece bens ou presta serviços aos seus cooperadores.

2. A natureza jurídica da atribuição de um fogo pela cooperativa de habitação ao cooperador

A mais dificultosa questão suscitada pelo Acórdão sob análise é esta de saber se a relação que se estabelece entre a cooperativa e os cooperadores, mediante a qual a primeira atribui aos segundos uma habitação, constitui ou não uma compra e venda para o efeito de desencadear a responsabilidade da cooperativa como vendedor de coisa com defeito.

Seguidamente, embora de modo sucinto e a título apenas complementar, propomo-nos também abordar a questão de saber se, a existir responsabilidade da cooperativa, esta seria conjunta ou solidária com a da sociedade de construção¹².

¹¹ - O vendedor pode demitir-se de responsabilidade, segundo o art. 914.º, CC, demonstrando desconhecer sem culpa o vício ou a falta de qualidade de que a coisa padecia. Os prazos para a denúncia e para o exercício do direito de reparação constam do n.º 3 do art. 916.º, CC, quando se trata de imóvel e harmonizam-se com os prazos definidos pelo art. 1225.º, CC.

¹² - Esta questão é abordada no recurso de apelação da ré, cooperativa.

A aplicação das regras legais estipuladas para um determinado tipo contratual (no nosso caso a responsabilidade do vendedor pela entrega ao comprador de coisa com defeito) é necessariamente antecedida por uma operação de recondução do acto concreto à esfera de sentido desse tipo contratual. Aparentemente, o legislador teria já afastado este escolho do nosso caminho ao determinar que o direito de propriedade individual do fogo é transmitido pela cooperativa aos cooperadores mediante um contrato de compra e venda (art. 26.º do Decreto-Lei n.º 502/99, de 19 de Novembro, que aprovou o regime jurídico das cooperativas de habitação e construção). É pois a própria lei que vai buscar o conceito de compra e venda para qualificar a relação entre cooperativa e cooperadores no que à transmissão da propriedade dos fogos diz respeito. A isto acresce que tal relação se coaduna com o conceito de compra e venda constante dos arts. 874.º e 879.º, CC. Com efeito, decorre destas disposições que, para o legislador civil, a compra e venda constitui um contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço, tendo como efeitos essenciais a transmissão da propriedade da coisa ou direito e a constituição da obrigação de entrega de coisa e de pagamento do preço, e é possível identificar tais efeitos real e obrigacionais na relação de atribuição individual de fogo a cooperador. Cabe, todavia, questionar: qual o valor e alcance de tal qualificação? Deve a partir dela retirar-se a aplicação do regime jurídico da compra e venda à relação de atribuição individual de fogo a cooperador? Na verdade, e como por muitos tem sido assinalado, a mera qualificação de uma realidade não é suficiente para determinar o respectivo regime porquanto a elaboração conceitual opera uma simplificação redutiva que desconsidera o maior número de variáveis contidas na realidade a qualificar. Ainda que a qualificação seja feita pelo próprio legislador, ela não deve comandar o regime jurídico aplicável o qual há-de resultar antes das características da matéria que requer a intervenção do Direito. Esta deve pois ser assumida complexivamente, na sua globalidade, e não decomposta nos seus elementos particulares, analiticamente considerados¹³. A operação de qualificação não tem de ser feita segundo uma metodologia tradicional que decorra da constatação da presença dos elementos essenciais predispostos pelo legislador para aquela hipótese, podendo ou devendo antes, em casos dúbios ou ambíguos, ser feita segundo um juízo tipológico de maior ou menor proximidade ao

¹³ - Cfr. OLIVEIRA ASCENSÃO e MENEZES CORDEIRO, «Cessão de exploração de estabelecimento comercial, arrendamento e nulidade formal – Parecer», *ROA*, ano 47 (1987), pp. 858-859.

tipo¹⁴. Com efeito, a qualificação não se pode muitas vezes reduzir a um processo de subsunção a um conceito e tem de se fundar num processo de correspondência a um tipo. Este juízo de correspondência não depende da presença de todas as notas distintivas que formam o conceito, mas sim da equiparação ou aproximação à «imagem global» fornecida pelo tipo. É preciso, em todo o caso, concluir pela suficiente semelhança entre a hipótese de facto e a norma, susceptível de justificar a respectiva aplicação.

Do regime civil da compra e venda — composto, essencialmente, por um conjunto de disposições supletivas que se destinam a resolver as dúvidas suscitadas na falta de manifestação da vontade das partes (relativas, p. ex., a tempo e lugar de cumprimento) e algumas disposições imperativas que definem a necessária observância de uma forma (art. 875.º, CC) ou estabelecem a proibição de realizar determinadas vendas (arts. 876.º e 877.º, CC) — decorre a «imagem global» de uma relação contratual de troca, bilateral e sinalagmática, em que cada uma das partes busca uma vantagem egoística.

A relação de atribuição individual de fogo a cooperador corresponde a este quadro da compra e venda?

A disciplina jurídica da cooperativa de habitação e construção encontra-se fundamentalmente no Código Cooperativo (Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro), cujo art. 4.º, n.º 1, e), prevê a existência de tal ramo cooperativo, e no Decreto-Lei n.º 502/99, de 19 de Novembro, que especificamente o regula. O art. 2.º RJCHC confere a esta espécie de cooperativas o objecto de «promoção, construção ou aquisição de fogos para habitação dos seus membros, bem como a sua manutenção, reparação ou remodelação» e ainda o objectivo de manutenção e melhoria da qualidade habitacional dos edifícios e espaços envolventes. Da análise do regime das cooperativas transparece um princípio de discriminação positiva das cooperativas no ordenamento jurídico português (*vide* a indicação de que na concessão das necessárias autorizações e licenças seja tida em conta a especial natureza e função social das cooperativas, art. 2.º, n.º 3, RJCHC, e a isenção de emolumentos de registo de aquisição de prédios ou fracções autónomas, art. 5.º, RJCHC). A nível constitucional, dispõe-se que o Estado estimula e apoia a criação e a actividade das cooperativas e

¹⁴ - Sobre as limitações do método conceptual/subsuntivo e as vantagens e também dificuldades de recurso a um método tipológico, ver por todos, entre nós, PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Contratos atípicos*, Almedina, Coimbra, 1995, e RUI PINTO DUARTE, *Tipicidade e atipicidade dos contratos*, Almedina, Coimbra, 2000.

prescreve-se a definição de benefícios fiscais e financeiros bem como condições mais favoráveis à obtenção de crédito e de auxílio técnico (art. 85.º, CRP); no que às cooperativas de habitação especificamente diz respeito, define-se como incumbência do Estado fomentar a criação de tais cooperativas (art. 65.º, n.º 2, d), CRP)¹⁵. O RJCHC contempla dois regimes diferentes de propriedade dos fogos. Quando o regime adoptado é o da propriedade individual, o art. 26.º (já referido) estabelece que «o direito de propriedade é transmitido pela cooperativa aos cooperadores mediante um contrato de compra e venda». O legislador vem depois restringir a operatividade da liberdade contratual, determinando, designadamente, que o preço não pode exceder o custo do fogo para a cooperativa (art. 27.º, RJCHC)¹⁶. Por outro lado, exclui a aplicação da regra do art. 781.º do Código Civil que protege a posição do credor no caso de se ter convencionado o pagamento do preço em prestações, permitindo-lhe exigir todas as prestações em dívida quando falte a realização de uma. Exige-se ainda para que o cooperador possa alienar *inter vivos* a respectiva habitação que o adquirente se torne cooperador.

A mera análise das disposições legais permite-nos já apurar um distanciamento do regime da compra e venda no que diz respeito à qualidade dos sujeitos da relação e à fixação da contrapartida. O ponto fulcral encontra-se, porém, na causa da atribuição de fogo por cooperativa de construção a cooperador.

Com efeito, mais do que ponderar a qualificação do contrato como compra e venda, importa mesmo questionar a natureza contratualmente autónoma de tal acto de atribuição.

Sendo certo que, ao contrário da nossa, a lei espanhola cuida de determinar que as entregas de bens e as prestações de serviços proporcionadas pelas cooperativas aos cooperadores não se consideram

¹⁵ - Diversamente do que sucede em outras ordens jurídicas, as cooperativas recebem entre nós guarida constitucional. O direito à livre constituição de uma cooperativa bem como, quanto a esta, o de livremente desenvolver a sua actividade e de se associar com outras cooperativas, têm a tutela própria dos direitos fundamentais. Se bem que gozem de um estatuto privilegiado na ordem constitucional económica, não ficam, porém, à margem dos princípios gerais da organização económica e da intervenção do Estado. Ver, GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 787 e ss.. Por outro lado, é a própria Constituição que subordina a livre constituição de cooperativas à observância dos «princípios cooperativos» (definidos pela Aliança Cooperativa Internacional).

¹⁶ - O custo de cada fogo é determinado em função da soma dos valores discriminados no art. 17.º, RJCHC.

como vendas (indicando assim que não há uma transmissão de propriedade, mas antes uma operação interna que envolve o direito de o sócio exigir tal bem ou serviço à cooperativa)¹⁷, já indicámos que a qualificação de uma realidade segundo um conceito para um determinado efeito — fazer cessar a propriedade colectiva — não acarreta necessariamente a recondução de todas as facetas dessa realidade a esse mesmo conceito.

Uma cooperativa de habitação não pratica verdadeiramente uma intermediação no âmbito da sua actividade: ela não compra para vender aos seus cooperadores, antes distribui entre os cooperadores os bens que em seu nome adquiriu¹⁸. A razão pela qual os associados ou sócios se agrupam em cooperativa é exactamente eliminar o intermediário especulador, substituindo-se-lhe colectivamente¹⁹. O cooperador estabelece, essencialmente, com a cooperativa de construção dois tipos de relações jurídico-económicas: uma de índole corporativa, que pode convocar a aplicação das regras de direito das sociedades (cfr. art. 9.º, CCoop), estando sobretudo ligada à organização e funcionamento da cooperativa; e uma outra de índole mutualista²⁰. Esta última exprime a relação cooperativa propriamente dita, consistindo no desenvolvimento da actividade cooperativa para a consecução do objecto social. O recurso a um conceito de «acto cooperativo» (como algo distinto do acto civil e do acto comercial) poderia ajudar a esclarecer a verdadeira natureza da relação que se estabelece entre a cooperativa e os seus cooperadores, mediante a qual a primeira satisfaz a necessidade dos

¹⁷ - Cfr. art. 5.2 da Lei Geral de Cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de Julho). VARGAS VASSEROT, *La actividad cooperativizada y las relaciones de la cooperativa con sus socios y con terceros*, Editorial Aranzadi, S.A., Navarra, 2006, p. 146, dá-nos conta de decisões jurisprudenciais espanholas que qualificam esta relação entre cooperativa e cooperador como um contrato de compra e venda. O Autor nota também que a verdadeira razão de ser do afastamento de tal qualificação é de origem fiscal (p. 168).

¹⁸ - Cfr. RUI NAMORADO, *Cooperatividade e Direito Cooperativo – Estudos e pareceres*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 100.

¹⁹ - Assim, VERRUCOLI, S.V. «COOPERATIVE (IMPRESE)», *Enciclopedia del Diritto*, p. 551. Entre nós, ver CRUZ VILAÇA, *A empresa cooperativa*, Coimbra, 1969, pp. 79 e ss., que salienta: «a cooperativa reúne na mesma pessoa qualidades antagónicas» (p. 103). A mesma ideia é assinalada por GOFFAUX-CALLEBAUT, *Du contrat en droit des sociétés – Essai sur le contrat instrument d'adaptation du droit des sociétés*, Paris, 2008, p. 53: os membros da cooperativa assumem eles próprios a função do intermediário que substituem. É esta dupla qualidade do cooperador enquanto portador de capital e cliente da cooperativa que marca a especificidade da cooperativa. Cfr. ainda DEOLINDA MEIRA, «A natureza jurídica da cooperativa. Comentário ao Acórdão do STJ de 5 de Fevereiro de 2002», *RCEJ*, 2006, pp. 162-163.

²⁰ - Cfr. VARGAS VASSEROT, *op. cit.*, pp. 19-20 e pp. 57 e ss..

segundos, que foi a causa da respectiva constituição, evidenciando que esta não implica uma operação de mercado nem corresponde a um contrato de compra e venda de um produto. Tal categoria jurídica de acto está, contudo, ausente do quadro jurídico português²¹.

Ainda que as actuais tendências evolutivas conduzam ou possam conduzir a uma subalternização das suas especificidades, a verdade é que, pelo menos no quadro jurídico português, a cooperativa ainda obedece a uma lógica que a diferencia de outras organizações empresariais²². Para lá da discussão em torno da essencialidade da presença ou ausência de um fim lucrativo, é inegável que o funcionamento da cooperativa está imbuído de objectivos como a entajuda dos seus membros e a promoção do bem-estar geral, e sobretudo por uma específica «dupla qualidade» dos membros do respectivo substrato pessoal. Se em outras modalidades empresariais a satisfação das necessidades dos clientes é um meio para obter lucro, na empresa cooperativa o escopo perseguido ou fim é exactamente a satisfação das necessidades dos membros que a constituem, também seus «clientes». O cooperador tem simultaneamente o direito e o dever de participar na actividade cooperativa²³. Ele é pois chamado a participar nas decisões e nos actos dos quais decorrerá a satisfação das necessidades por força das quais aderiu à cooperativa.

²¹ - Referindo-se ao «acto cooperativo» como «uma ausência que confunde», ver RUI NAMORADO, *op. cit.*, pp. 95 e ss..

²² - Conforme nota VARGAS VASSEROT, *op. cit.*, pp. 52 e 75, a flexibilização legal quanto ao exercício de actividades com terceiros, a par da utilização de instrumentos capitalistas, produziu uma crise no princípio da mutualidade que afecta a essência do cooperativismo. Regista-se no direito espanhol uma progressiva atracção do regime da cooperativa para o campo de aplicação do Direito Mercantil. Esta situação é potenciada pelo direito comunitário que determina a aplicação às cooperativas do estatuto do empresário por via do Estatuto da Sociedade Cooperativa europeia (adoptado pelo Regulamento (CE) n.º 1435/2003 do Conselho, de 22 de Julho de 2003). Entre nós, RUI NAMORADO, *op. cit.*, p. 100, destaca também «a ambiguidade de certos caminhos trilhados pelas práticas cooperativas correntes». Na doutrina francesa, GOFFAUX-CALLEBAUT, *op. cit.*, p. 57, reconhece que a lei francesa de modernização das empresas cooperativas (lei de 13 de Julho de 1992) põe em causa os princípios originais das cooperativas, aproximando-as do regime das sociedades.

²³ - A cooperativa rege-se por um princípio de participação democrática: cada cooperador tem um voto, independentemente da respectiva participação no capital social (art. 51.º, CCoop), e tem o direito-dever de participar na Assembleia Geral (apresentando propostas, discutindo e votando os pontos da ordem de trabalhos) e também de participar nas actividades da cooperativa (arts. 33.º e 34.º, CCoop).

Em suma, não se coaduna bem com a ideia de contrato bilateral, a que corresponde o tipo contratual de compra e venda, o acto de atribuição de uma habitação a um cooperador. Este acto de entrega é inerente à constituição da cooperativa, é a sua razão de ser e não se pode, com propriedade, falar, a este respeito, de contraposição de interesses entre cooperador e cooperativa, posto que o interesse do cooperador está institucionalizado pelo da cooperativa²⁴. A atribuição de uma habitação não pode ser qualificada como uma relação externa entre cooperativa e cooperador, devendo antes ser tida como uma relação interna à qual cabe um regime especial.

Quanto à segunda questão que nos propusemos, a de saber qual o regime de responsabilidade em caso de pluralidade de devedores, anotamos, sucintamente, o seguinte.

Com o intuito de acautelar a posição do credor de dívida comercial, o legislador veio definir a regra da solidariedade nas obrigações comerciais. Dispõe o art. 100.º, Código Comercial, que «nas obrigações os co-obrigados são solidários, salva estipulação contrária». A aplicação ao caso deste preceito impunha que se tratasse de uma dívida comercial. Ora, se não há dúvida de que a sociedade de construção civil é um comerciante que actua no âmbito do exercício da respectiva actividade mercantil (a dívida é objectiva e subjectivamente mercantil: arts. 2.º, 13.º e 230.º, §6, CCom), já o mesmo não sucede no que diz respeito à actividade da cooperativa. Mesmo a prescindir do conceito de lucro como elemento essencial de qualificação do exercício da profissão comércio julgamos ainda assim que a actividade exercida por esta cooperativa não se identifica com o exercício de actividade comercial²⁵. A cooperativa limitou-se a acordar com outrem a

²⁴ - Cfr. VARGAS VASSEROT, *op. cit.*, pp. 164-165. Considera que não existe contrato de compra e venda entre a cooperativa de habitação e o sócio, FAJARDO GARCIA, «La no mercantilidad del suministro de bienes entre cooperativa y cooperativistas», *Revista de Derecho Mercantil*, n.º 240, 2001, pp. 949-950.

²⁵ - Sobre os requisitos de qualificação de um sujeito como comerciante, ver por todos, COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 97 e ss. Embora este Autor afaste a qualificação da cooperativa como sociedade — sobretudo por não ter escopo lucrativo (ver *idem*, *Da empresarialidade – As empresas no Direito*, Almedina, Coimbra, 1996, pp. 164 e ss.) — admite que esta seja comerciante quando tenha por objecto o exercício de actividade comercial (pp. 110-111). Diversamente, MENEZES CORDEIRO, *Manual de Direito Comercial*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2007, p. 242. No Acórdão de 26 de Setembro de 1995, *BMJ* 449, p. 299, o STJ admitiu que uma cooperativa pode ser comerciante («pois não é essencial a essa qualificação o intuito lucrativo») quando faça do comércio profissão (o que, segundo o Tribunal, não sucedia no caso concreto posto que a actividade da cooperativa habitacional não podia ser qualificada como mercantil). No

edificação do imóvel, não há pois actividade de construção ou edificação, nem acto de compra de imóvel para revenda aos cooperadores. Na verdade, uma cooperativa de consumo não compra para vender aos seus cooperadores, antes distribui internamente o que em nome deles adquiriu externamente. Não há intermediação autónoma no âmbito da actividade cooperativizada²⁶. Afastada a qualificação da dívida como comercial (nem objectiva, nem subjectivamente), excluída fica também a aplicação do art. 100.º, CCom.

Acórdão de 28 de Maio de 1996, *CJ-ASTJ*, t. II, p. 88, o STJ decidiu mesmo que o «facto de a cooperativa ter como fim a construção de prédios para os seus cooperantes, não lhe atribui a qualidade de comerciante». O Código de Comércio espanhol contém referência expressa à natureza mercantil das cooperativas, dispondo que estas «sólo se considerarán mercantiles y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad o se convirtieren en sociedades a prima fija» (§1, art. 124). A questão da qualidade mercantil das cooperativas não resulta, contudo pacífica na doutrina espanhola. Para FAJARDO GARCIA, *op. cit.*, p. 952, a cooperativa não é um comerciante ou empresário mercantil.

²⁶ - Assim, RUI NAMORADO, *Cooperatividade e direito cooperativo*, p. 100. Também VARGAS VASSEROT, *op. cit.*, pp. 26-27, considera que as cooperativas têm índole mercantil apenas quando pratiquem actos estranhos à mutualidade, desenvolvendo uma actividade mercantil ou empresarial com terceiros.



Cooperativismo e Enonomia Social, nº 32 (2009-2010), pp. 307-310

**NUMA COOPERATIVA DE HABITAÇÃO O PEDIDO DE
RESTITUIÇÃO DA FRACÇÃO AUTÓNOMA ENTREGUE AO
COOPERADOR INCUMPRIDOR EQUIVALE À PRETENSÃO
DE O EXCLUIR, PELO QUE É DE EXIGIR A PRÉVIA
OBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO PREVISTO NO ART.
37.º DO CÓDIGO COOPERATIVO**
**Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação do Porto
de 27 de Outubro de 2009**

Paulo VASCONCELOS

*Professor Coordenador da Área Científica de Direito do Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto. Advogado.*

A questão trazida à colação por este acórdão do Tribunal da Relação do Porto situa-se no âmbito da especificidade das relações jurídicas a que o fenómeno cooperativo dá origem e que em boa medida se afastam dos esquemas contratuais de direito privado.

Pode resumir-se nestes termos: um membro de uma cooperativa de habitação, a quem esta havia atribuído uma fracção autónoma para sua residência, deixou de pagar a sua quota-parte nas despesas comuns e nos encargos deliberados na assembleia geral da cooperativa, tendo outrossim deixado de a habitar.

Perante estes factos a cooperativa recorreu às vias judiciais peticionando que o cooperante fosse condenado na entrega imediata da fracção autónoma em causa, livre e desocupada de pessoas e bens e com todas as suas partes componentes e integrantes, bem como no pagamento das quantias em dívida e no valor das despesas em reparações de que a fracção carecesse (caso não fosse restituída no estado em que o cooperante a recebeu).

Por sentença proferida em primeira instância, pelo Tribunal Judicial da comarca de Chaves, foi a acção julgada parcialmente procedente, pois

reconheceu a cooperativa como proprietária da fracção autónoma e condenou o réu/cooperante a pagar a quantia que se provou que este devia à cooperativa. Todavia, o réu foi absolvido dos restantes pedidos, isto é, da peticionada entrega da fracção e do pagamento da reparação de que a mesma carecesse em função do seu estado de conservação.

Inconformada com tal decisão, a cooperativa apelou para o Tribunal da Relação do Porto que, por acórdão de 27/10/2009, relatado pelo desembargador CANELA BRÁS, confirmou integralmente a sentença recorrida, negando assim provimento ao recurso interposto.

Vejamos então o fundamento jurídico em que ambas as instâncias alicerçaram as suas decisões que julgaram improcedente parte (substancial) das pretensões formuladas pela cooperativa.

Refira-se, desde já, que o fundamental dos factos alegados pela cooperativa foi julgado provado em primeira instância, não tendo sido objecto de recurso. Registe-se ainda que o cooperante em causa foi representado pelo Ministério Público por se encontrar ausente em parte incerta.

Como já foi salientado, o pedido que foi negado por ambas as instâncias à cooperativa foi, antes de mais, o de que o réu fosse condenado a entregar à autora a fracção autónoma que lhe havida sido confiada pela cooperativa, tendo a improcedência do pedido de pagamento das reparações necessárias sido mera decorrência do decaimento naquele primeiro pedido formulado.

Perante o incumprimento dos seus deveres enquanto cooperante, nomeadamente das obrigações de pagamento das despesas deliberadas pela cooperativa — que é um dos deveres a que os cooperadores estão sujeitos, como previsto na alínea d) do n.º 2 do art. 34.º do Código Cooperativo —, colocou-se ao tribunal o problema de saber se tais factos poderiam ou não fundamentar o pedido de restituição da fracção autónoma que fora lhe entregue.

Dando como assente tal incumprimento, certo é que em ambos os arestos se entendeu que a condenação do cooperante na entrega da fracção corresponderia, na prática, à sua exclusão da cooperativa. Na verdade, as cooperativas de habitação têm por objecto principal a *«promoção, construção ou aquisição de fogos para habitação dos seus membros, bem como a sua manutenção, reparação ou remodelação»*, como está previsto no Decreto-Lei n.º 502/99, de 19 de Novembro. E é inerente à qualidade de membro da cooperativa a inscrição em programa habitacional, como decorre do disposto nos artigos 8.º e 9.º do mesmo diploma legal.

Ora, a exclusão de cooperantes é matéria que é objecto de tratamento específico no Código Cooperativo — cf. art. 37.º —, o qual requer a verificação de um conjunto de pressupostos e a adopção de específicos procedimentos que a cooperativa não respeitou.

Nos termos do art. 37.º do Código Cooperativo a exclusão de cooperadores depende de deliberação da assembleia geral da cooperativa, devendo ser precedida de um processo escrito, no qual o membro em causa terá a oportunidade de apresentar a sua defesa face à indicação das infracções de que for acusado. Da deliberação de exclusão cabe sempre recurso para os tribunais — cf. n.º 8.

Deste modo, não estando em causa que a actuação do seu membro era susceptível de fundamentar a sua exclusão da cooperativa, todavia, esta não iniciou sequer o procedimento necessário tendente a tal decisão. Assim sendo, ambas as instâncias entenderam que não poderiam ser os tribunais a excluir o réu da cooperativa, pois seria essa a consequência prática de o condenar a restituir a fracção que a cooperativa lhe havia confiado.

O Tribunal da Relação do Porto considerou que tal pretensão da cooperativa -de que o réu fosse condenado a restituir a fracção autónoma em causa- iria defraudar a lei, alcançando por esta via uma finalidade que só poderia ser alcançada através de um procedimento específico de exclusão de um membro de uma cooperativa, tal como previsto no Código Cooperativo.

De acordo com este entendimento, a cooperativa deveria antes de mais resolver a questão internamente, desenvolvendo o procedimento tendente à exclusão do seu membro incumpridor. Só depois de alcançado tal desiderato poderia, em consequência, exigir-lhe a entrega da fracção, recorrendo eventualmente aos tribunais caso não a obtivesse por cumprimento voluntário do cooperante excluído.

Na base deste entendimento está a convicção de que a causa pela qual ao cooperante foi entregue a fracção autónoma onde residiu e deve à sua qualidade de membro da cooperativa, pelo que, enquanto detiver essa qualidade, manter-se-á igualmente o seu direito de usar e habitar a fracção em causa. Neste contexto, a restituição da fracção à cooperativa, esvaziando totalmente o conteúdo da relação jurídica complexa que se estabelece entre a cooperativa e cada um dos seus membros, equivaleria, na prática, à sua exclusão sem recurso ao processo especial previsto no Código Cooperativo.

Nos termos do art. 34.º, n.º 2, al. c), do Código Cooperativo, um dos deveres dos cooperadores é o de participarem nas actividades da cooperativa, o que numa cooperativa de habitação passa pelo pagamento das prestações devidas pelo fogo ocupado (neste sentido cf. DEOLINDA APARÍCIO MEIRA, *O regime económico das cooperativas no direito português: o capital social*, p. 213 e ss). Dúvidas não há de que o não cumprimento desta obrigação é susceptível de conduzir à exclusão do membro incumpridor. Assim, a consequência do incumprimento deverá ser a sua exclusão e não o pedido de restituição da fracção por ele ocupada. Esta restituição, por sua vez, será consequência da sua exclusão.

Estamos neste domínio perante uma cooperativa de habitação, criada para a satisfação das necessidades e aspirações dos seus membros, e que procedeu à entrega das fracções aos seus cooperantes na qualidade e pelo facto de serem membros da cooperativa. De tal sorte que, enquanto cada um destes se mantiver como membro da cooperativa, manter-se-á o fundamento para a ocupação das fracção propriedade da cooperativa.

Assim, poder-se-ia chegar à mesma solução não com base na fraude à lei, mas com o fundamento de que os factos provados (incumprimento do cooperante) não permitiam justificar a sua condenação na entrega da fracção, mas antes a sua eventual exclusão da cooperativa. Esta exclusão é que seria fundamento para lhe exigir a entrega da fracção. Ou seja, ainda que com diferentes argumentos, é de considerar acertada a decisão tomada por ambas as instâncias.

BIBLIOGRAFÍA



RECENSIÓNS

APARÍCIO MEIRA, DEOLINDA: *O Regime Económico das Cooperativas no Dereito Portugués: O capital social*, Porto, VidaEconómica, 2009, 390 páxinas.

por Anxo TATO PLAZA

O libro que comentamos ten a súa orixe na Tese de Doutoramento defendida pola autora en febreiro de 2008 na Facultade de Ciencias Xurídicas e do Traballo da Universidade de Vigo, elaborada baixo a dirección do Prof. Julio Costas Comesaña.

En canto tal, a obra supón unha excelente mostra do crecente traballo de investigación que en materia de cooperativas se desenvolve –dende distintos ámbitos- na devandita Universidade. Unha boa mostra deste crecente traballo é, sen dúbida algunha, a revista que o lector ten entre as súas mans, ó Consello de Redacción da cal se vén de incorporar, precisamente, a autora da obra recensionada. A obra da Prof. Aparício Meira constitúe outra mostra de indubidable valor, tanto polo seu contido como pola súa procedencia e dirección.

Comezando por estes dous últimos aspectos, debemos destacar que a Prof. Aparício Meira non resultará descoñecida para aquelas persoas que, por calquera razón, se aproximen con frecuencia ó Dereito cooperativo. En efecto, a Prof. Aparício Meira é xa unha coñecida e reputada experta neste ámbito, ó que ten achegado valiosos artigos doutriniais (algúns deles nesta mesma revista) que acreditan un profundo coñecemento da materia. No caso que nos ocupa, ademais, a obra non só representa unha excelente culminación de toda unha traxectoria previa de investigación e estudio. Ven tamén avalada pola dirección do Prof. Costas Comesaña (que subscribe o prólogo) o que sen dúbida constitúe o máis valioso aval para a obra recensionada, dado o seu prestixio e habitual bon facer.

Dende a perspectiva do seu contido, a obra que comentamos afróntase a un dos temas de maior dificultade no eido do Dereito cooperativo: o estudo do réxime económico das cooperativas, con particular atención dentro deste ó réxime xurídico do capital social.

Como é ben sabido, a natureza mutualista das sociedades cooperativas condiciona de xeito moi severo o seu réxime económico. Ata tal punto, que ben poderíamos afirmar que, se noutros aspectos as cooperativas se foron achegando progresivamente ó réxime xurídico das sociedades de capital, é no eido do réxime económico onde as sociedades cooperativas presentan as maiores peculiaridades e deixan traslucir con maior claridade a súa específica natureza.

Se se ten presente isto, non debe resultarnos estrano que a obra comentada comece cun primeiro capítulo adicado ás especificidades da empresa cooperativa. Neste senso, e como xa adiantabamos, certos rasgos característicos das sociedades cooperativas (como a súa base mutualista) condicionan severamente o seu réxime económico, polo que dificilmente se poden comprender algúns aspectos deste último sen ter presentes aquelas particularidades. O capítulo primeiro da obra da Prof. Aparício Meira convértese, deste xeito, nunha valiosa e inevitable introdución para unha adecuada comprensión do réxime económico das cooperativas.

Tras esta introdución, a autora adéntrase directamente no estudo do capital social das cooperativas. Cómpre sinalar que este estudio céntrase, fundamentalmente, no Dereito portugués, pero non deixa de lado a comparación deste último con outros ordenamentos e, particularmente, co Dereito cooperativo galego.

Tras unha adecuada e precisa delimitación dos conceptos de capital social e patrimonio social, a Prof. Aparício Meira introdúcese na análise dos principios regulamentadores do capital social nas cooperativas, non sempre coincidentes cos que rexen o capital social das sociedades de capital, como así o amosa o carácter variable do primeiro fronte ó segundo.

A continuación, a autora ocúpase do estudo do réxime das achegas ó capital social, así como daquelas prestacións que non integran o capital social, con especial atención neste último caso á denominada masa de xestión económica derivada da participación do socio na actividade cooperativizada. Sen dúbida, é aquí onde se atopan as máis valiosas contribucións da autora, cunhas páxinas especialmente brillantes e esclarecedoras sobre a natureza da masa de xestión económica, cuestión trascendental (por exemplo, ós efectos do concurso da cooperativa) e non

sempre suficientemente estudada e aclarada, polo que achegas como as da Prof. Aparício Meira deben recibir unha calurosa benvida. Neste senso, o lector non só atopará nestas páxinas un excelente e esclarecedor resumo das distintas teses formuladas para definir a natureza xurídica da masa de xestión económica, senon valiosas reflexións e achegas persoais da autora que, sen dúbida, deberán ser tomadas en consideración a partir de agora.

Tras o estudio da masa de xestión económica, a autora ocúpase do estudio do réxime de determinación e distribución de resultados nas sociedades cooperativas. Como queira que nas sociedades cooperativas a distribución de resultados non se fai depender das achegas ó capital social, senon da participación dos socios na actividade cooperativizada, a Prof. Aparício Meira comeza este capítulo recordando de novo o carácter mutualista das sociedades cooperativas e identificando onde se atopa a vantaxe mutualista. Tras isto, atopamos un acertado estudio dos criterios de determinación e distribución de resultados, estudio onde, ademáis de ofrecer unha perfecta exposición do réxime vixente, a autora suscita e abre cuestións que deberán de merecer futuras reflexións, tales como –por exemplo- a posibilidade de aplicar criterios de distribución distintos cando os resultados non proceden da actividade cooperativizada, senon das operacións con terceiros ou de actividades de carácter extraordinario.

O libro, en fin, péchase con dous capítulos adicados, respectivamente, ó estudio das funcións do capital social e das reservas nas cooperativas e do réxime xurídico aplicable ás modificacións (aumento e redución) do capital social.

En definitiva, tanto polas xa coñecidas cualidades da autora e do Director da Tese, como polo seu contido, a información que achega, e os puntos de reflexión que abre, cremos que estamos en presenza dunha das obras de maior relevancia dentro das recentes publicacións adicadas ó estudio do Dereito cooperativo, polo que constituirá un punto de referencia ineludible para todos aqueles que, por razóns de investigación, profesionais, ou doutra índole, pretendan a partir de agora achegarse, non só ó estudio do réxime económico destas sociedades, senon tamén introducirse na análise da súa específica natureza e peculiaridades.





