

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de Setembro de 2011 *

Nos processos apensos C-78/08 a C-80/08,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pela Corte suprema di cassazione (Itália), por decisões de 29 de Novembro e de 20 de Dezembro de 2007, entrados no Tribunal de Justiça em 25 de Fevereiro de 2008, nos processos

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contra

Paint Graphos Soc. coop. arl (C-78/08),

Adige Carni Soc. coop. arl, em liquidação

contra

Agenzia delle Entrate,

* Língua do processo: italiano.

Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08),

e

Ministero delle Finanze

contra

Michele Franchetto (C-80/08),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, J.-J. Kasel (relator), M. Ilešič, M. Safjan e M. Berger, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,
secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 11 de Março de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Paint Graphos Soc. coop. arl e da Adige Carni Soc. coop. arl, em liquidação, por F. Capelli, L. Salvini, L. Paolucci, A. Abate, P. Piva e L. Manzi, avvocati,

- em representação de M. Franchetto, por M. Bianca, avvocato,

- em representação do Governo italiano, por I.M. Braguglia, e, posteriormente, por G. Palmieri, na qualidade de agentes, assistidos por P. Gentili, avvocato dello Stato,

- em representação do Governo espanhol, por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente,

- em representação do Governo francês, por G. de Bergues, A.-L. Vendrolini e B. Beaupère-Manokha, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal, G. Conte e C. Urraca Caviedes, na qualidade de agentes,

- em representação do Órgão de Fiscalização da EFTA, por X. Lewis, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 8 de Julho de 2010,

profere o presente

Acórdão

- 1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação do artigo 87.º CE, e do princípio da proibição do abuso de direito em matéria fiscal.

- 2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de três litígios que opõem, respectivamente, o Ministero dell'Economia e delle Finanze e a Agenzia delle Entrate à Paint Graphos Soc. coop. arl (a seguir «Paint Graphos») (C-78/08), a Adige Carni Soc. coop. arl, em liquidação (a seguir «Adige Carni»), à Agenzia delle Entrate e ao Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08), bem como o Ministero delle Finanze a M. Franchetto (C-80/08) a propósito de pedidos tendentes a obter a isenção de diferentes impostos de que beneficiam as sociedades cooperativas de produção e de trabalho em aplicação do direito fiscal italiano.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Em 10 de Dezembro de 1998, a Comissão das Comunidades Europeias publicou uma Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (JO C 384, p. 3, a seguir «Comunicação sobre a fiscalidade directa das empresas»), na qual clarifica determinados aspectos em matéria de auxílios de Estado concedidos sob a forma de medidas fiscais.
- 4 Na sequência da adopção do Regulamento (CE) n.º 1435/2003 do Conselho, de 22 de Julho de 2003, relativo ao Estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia (SCE) (JO L 207, p. 1), a Comissão destacou, na sua Comunicação de 23 de Fevereiro de 2004 ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões relativa à promoção das cooperativas na Europa [COM(2004) 18 final, a seguir «Comunicação relativa à promoção das cooperativas na Europa»], as

características específicas das sociedades cooperativas e apresentou medidas destinadas a promover o desenvolvimento deste tipo de sociedade nos Estados-Membros.

Regulamentação nacional

- 5 O artigo 45.º da Constituição italiana enuncia:

«A República reconhece a função social da cooperação de carácter mutualista e sem objectivos de especulação privada. A lei promove e favorece o seu desenvolvimento com os meios mais idóneos e assegura-lhe, mediante os controlos oportunos, o carácter e a finalidade. A lei assegura a protecção e o desenvolvimento do artesanato.»

- 6 O Decreto do Presidente da República n.º 601, de 29 de Setembro de 1973, relativo à regulamentação dos benefícios fiscais (suplemento ordinário ao GURI n.º 268, de 16 de Outubro de 1973, p. 3), na sua versão em vigor à data dos factos no processo principal, a saber de 1984 a 1993 (a seguir «DPR n.º 601/1973»), dispunha:

«Artigo 10.º

(Cooperativas agrícolas e da pequena pesca costeira)

1. Estão isentos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e de imposto local sobre os rendimentos, os rendimentos das sociedades cooperativas agrícolas e dos seus agrupamentos provenientes da criação de animais alimentados com pelo menos um quarto de produtos alimentares provenientes dos terrenos dos membros, bem como da manipulação, transformação e venda, nos limites estabelecidos

na alínea c) do artigo 28.º do decreto [...] do Presidente da República [n.º 597], de 29 de Setembro de 1973, de produtos agrícolas ou zootécnicos e de animais dos membros nos limites das potencialidades dos seus terrenos.

2. Caso as actividades exercidas pela cooperativa ou pelos seus membros excederem os limites estabelecidos no número precedente e nas alíneas b) e c) do artigo 28.º do referido decreto, a isenção é aplicável à parte do rendimento da cooperativa ou do agrupamento correspondente ao rendimento agrário dos terrenos dos membros.

3. Estão isentos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e de imposto local sobre os rendimentos os rendimentos das cooperativas da pequena pesca costeira e dos seus agrupamentos. São consideradas cooperativas da pequena pesca costeira as cooperativas que praticam a pesca marítima a título profissional, empregando exclusivamente barcos das categorias 3 e 4 referidos no artigo 8.º do Decreto do Presidente da República n.º 1639, de 2 de Outubro de 1968, ou a pesca nas águas interiores.

Artigo 11.º

(Cooperativas de produção e de trabalho)

1. Os rendimentos das cooperativas de produção e de trabalho e dos seus agrupamentos estão isentos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e do imposto local sobre os rendimentos se o montante das remunerações efectivamente pagas aos membros que prestam o seu trabalho de forma continuada, incluídas as importâncias visadas no último número, não for inferior a 60 % do montante global de todos os outros custos, exceptuando os relativos às matérias-primas e aos fornecimentos. Se o montante das remunerações for inferior a 60 %, mas não a 40 %, do montante global dos outros custos, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e o imposto local sobre os rendimentos são reduzidos em metade.

2. Para as sociedades cooperativas de produção, as disposições do número anterior aplicam-se se os membros satisfizerem todas as exigências previstas, para os membros das cooperativas de trabalho, no artigo 23.º do Decreto Legislativo [...] do Chefe de Estado provisório [n.º 1577], de 14 de Dezembro de 1947, com as suas alterações posteriores.

3. Para determinar o rendimento das sociedades cooperativas de produção e de trabalho e dos seus agrupamentos, as importâncias pagas aos membros assalariados a título de complemento da sua remuneração podem ser deduzidas até ao limite dos salários correntes majorados em 20 %.

Artigo 12.º

(Outras sociedades cooperativas)

1. O imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas e o imposto local sobre os rendimentos são reduzidos de um quarto no caso de sociedades cooperativas e seus agrupamentos distintos dos indicados nos artigos 10.º e 11.º

2. Para efeitos do imposto local sobre os rendimentos, a sociedade ou o agrupamento tem a faculdade de optar pela aplicação das deduções previstas no n.º 4 do artigo 7.º do Decreto do Presidente da República n.º 599, de 29 de Setembro de 1973, em vez da redução prevista no número anterior. Esta opção deve ser exercida em sede de declaração anual, à qual deverá ser junta, sob pena de nulidade, a lista dos membros a que se referem as deduções.

3. As sociedades cooperativas de consumo e os seus agrupamentos, sem prejuízo do disposto nos números anteriores, podem deduzir do rendimento as importâncias repartidas entre os membros sob a forma de restituição de uma parte do preço das mercadorias adquiridas.

Artigo 13.º

(Financiamento dos membros)

1. Estão isentos de imposto local sobre os rendimentos os juros sobre as importâncias não provenientes da parte do capital social que os membros que sejam pessoas singulares colocam à disposição da sociedade cooperativa e dos seus agrupamentos ou que estes retêm aos membros, desde que:

- a) os pagamentos e as retenções sejam efectuadas exclusivamente para a prossecução do objecto social e que não excedam o valor de 40 milhões de liras para cada membro. Este limite máximo é elevado a 80 milhões de liras para as cooperativas de conservação, de tratamento, de transformação e de venda de produtos agrícolas e para as cooperativas de produção e de trabalho;
- b) os juros pagos pelas importâncias em questão não excedam o limite máximo dos juros recebidos pelos detentores de certificados de poupanças postais.

[...]

Artigo 14.º

(Condições de aplicabilidade dos benefícios)

1. Os benefícios fiscais previstos no presente título aplicam-se às sociedades cooperativas e aos seus agrupamentos que sejam regidos pelos princípios mutualistas previstos pelas leis do Estado e que estejam inscritos nos registos das prefeituras ou no registo geral das cooperativas.

2. Consideram-se cumpridas as exigências que caracterizam o fim mutualista se os requisitos previstos no artigo 26.º do Decreto Legislativo do Chefe de Estado provisório n.º 1577, de 14 de Dezembro de 1947, [relativo às medidas de cooperação (GURI n.º 17, de 22 de Janeiro de 1948)], e as suas alterações sucessivas, a seguir “Decreto Legislativo n.º 1577/1947”, forem expressamente previstos nos estatutos, sem possibilidade de derrogação, e se esses requisitos foram efectivamente constatados durante o período fiscal e nos cinco anos anteriores, ou, sendo o caso, durante o lapso de tempo que decorreu depois da aprovação dos estatutos, se não atingir cinco anos.

3. É a Administração fiscal, ouvido o Ministério do Trabalho ou os outros órgãos de fiscalização, que controla as condições de aplicabilidade dos benefícios fiscais.»

7 O artigo 26.º do Decreto Legislativo n.º 1577/1947 tem a seguinte redacção:

«Para efeitos fiscais, presume-se que os requisitos que caracterizam o objectivo mutualista estão preenchidos quando os estatutos da cooperativa contêm as seguintes cláusulas:

- a) proibição de distribuição de dividendos em montante superior à taxa dos juros legais em relação ao capital efectivamente pago;

- b) proibição de distribuição das reservas entre os membros durante a vida da sociedade;

- c) em caso de dissolução da sociedade, devolução da totalidade do património social, após dedução apenas do capital pago e dos dividendos eventualmente vencidos, para fins de utilidade pública conformes ao espírito mutualista.

[...]»

- 8 O artigo 12.º da Lei n.º 904, de 16 de Dezembro de 1977, relativa às alterações do regime do imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas e do regime de tributação dos dividendos e dos aumentos de capital, e relativa à adaptação do capital mínimo das sociedades e a outras disposições em matéria fiscal e de direito das sociedades (GURI n.º 343, de 17 de Dezembro de 1977), prevê:

«Sem prejuízo das disposições do Título III do Decreto do Presidente da República de 29 de Setembro de 1973, n.º 601, conforme alterado e completado ulteriormente, as importâncias afectas às reservas indivisíveis não contribuem para a formação do rendimento tributável das sociedades cooperativas e dos seus agrupamentos, desde que seja excluída a possibilidade de os distribuir aos membros sob qualquer forma, tanto durante a vida da sociedade ou do agrupamento como aquando da sua dissolução.»

Litígios no processo principal

Processo C-78/08

- 9 Na sequência das inspecções efectuadas pela Guardia di Finanza, a Administração fiscal da cidade de Matera notificou à Paint Graphos, sociedade cooperativa de direito italiano, um aviso de liquidação rectificando, relativamente ao ano de 1993, o montante do seu rendimento para efeitos de determinação do imposto sobre os

rendimentos das pessoas colectivas (a seguir «IRPEG») e do imposto local sobre os rendimentos (a seguir «ILOR»). No mesmo aviso, a Administração fiscal recusou à referida sociedade o direito às isenções previstas na regulamentação italiana a favor das sociedades cooperativas.

- 10 A Paint Graphos interpôs recurso deste aviso de liquidação na Commissione tributaria provinciale di Matera, invocando o seu direito ao benefício das referidas isenções fiscais. Este órgão jurisdicional deu provimento a este recurso.

- 11 A Administração fiscal interpôs recurso desta decisão na Commissione tributaria regionale della Basilicata, que confirmou a decisão da primeira instância.

- 12 O Ministero dell'Economia e delle Finanze e a Agenzia delle Entrate interpuseram recurso de cassação deste acórdão, invocando, nomeadamente, a violação e a aplicação errada dos artigos 11.º e 14.º do DPR n.º 601/1973.

Processo C-79/08

- 13 A través de aviso de liquidação de 8 de Junho de 1999, a Administração fiscal de Rovigo notificou a Adige Carni, sociedade cooperativa de direito italiano, da perda dos benefícios fiscais previstos nos artigos 10.º e seguintes do DPR n.º 601/1973, do aumento do seu rendimento colectável relativo ao ano de 1993 e da consequente majoração do IRPEG e do ILOR a que essa sociedade estava sujeita. A referida Administração

fiscal assinalou, em particular, a existência de despesas não dedutíveis, na medida em que não tinham sido documentadas ou não se referiam ao exercício considerado. Com base num auto da Guardia di Finanza, contestava igualmente a emissão pela sociedade Italcarni Srl de facturas para operações inexistentes, sendo a importância correspondente considerada um rendimento. Não tendo esta importância sido contabilizada como um rendimento pela Adige Carni, a Administração fiscal considerou que a mesma tinha sido distribuída pelos membros em violação do artigo 11.º do referido DPR.

- 14 A Adige Carni interpôs um recurso na Commissione tributaria provinciale di Rovigo a qual anulou o aviso de liquidação controvertido.

- 15 A Administração fiscal interpôs recurso desta decisão na Commissione tributaria regionale, que confirmou o aviso de liquidação e a perda dos benefícios fiscais de que gozava a Adige Carni.

- 16 Esta última interpôs, nessa sequência, um recurso de cassação, invocando, nomeadamente, a falta ou a insuficiência da fundamentação da decisão de indeferimento das isenções fiscais em causa.

Processo C-80/08

- 17 A Administração fiscal de Monfalcone (Itália) rectificou as declarações de rendimentos efectuadas por M. Franchetto, nacional italiano, relativamente aos anos de 1984 a 1988 com fundamento no facto de que, na qualidade de membro da sociedade

cooperativa de direito italiano Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico rl (a seguir «Cooperativa Maricoltori»), que tem por objecto a cultura e a venda de moluscos, aquele tinha intervindo no mercado de forma autónoma, como outros membros, enquanto esta sociedade, em nome da qual eram emitidas as facturas de compra e de venda, recebia sobre cada venda uma comissão por cada serviço prestado e distribuía o aumento de preço pelos membros, em vez de o afectar às reservas previstas para o efeito.

- 18 No que se refere à Cooperativa Maricoltori, as isenções de IRPEG relativas aos anos de 1984 e de 1985 foram impugnadas e as importâncias correspondentes recuperadas pela Administração fiscal de Monfalcone. A Commissione tributaria di primo grado di Trieste negou provimento ao recurso interposto por esta sociedade relativo ao exercício fiscal de 1985, tendo o exercício fiscal de 1984 sido abrangido por uma amnistia fiscal.
- 19 M. Franchetto impugnou o aviso de liquidação de que foi objecto na Commissione tributaria di primo grado di Trieste, alegando que não era possível negar estarem preenchidos os requisitos para reconhecer à referida sociedade a qualidade de cooperativa, na medida em que não tinha sido obtido o parecer do Ministério do Trabalho, previsto no artigo 14.º do DPR n.º 601/73.
- 20 A Commissione tributaria di primo grado di Trieste deu provimento ao recurso de M. Franchetto.
- 21 Em contrapartida, em segunda instância, este último foi vencido nos seus argumentos na sequência do recurso da Administração Fiscal de Monfalcone, tendo a Commissione tributaria di secondo grado di Trieste considerado que a Cooperativa Maricoltori não prosseguia fins mutualistas, mas «societários».
- 22 M. Franchetto interpôs recurso na Commissione tributaria centrale di Roma, tendo invocado que a sua posição era de membro trabalhador de uma cooperativa declarada como tal pelos respectivos estatutos. A Commissione tributaria centrale di Roma,

sem ter procedido a uma análise do mérito dos fundamentos invocados por M. Franchetto, considerou que os benefícios fiscais não podiam ser recusados à referida sociedade cooperativa sem a obtenção prévia do parecer obrigatório do Ministério do Trabalho.

- 23 O Ministero delle Finanze pede em sede de recurso de cassação a anulação do acórdão do referido órgão jurisdicional, invocando, nomeadamente, a violação do artigo 14.º do DPR n.º 601/1973, com fundamento no facto de o aviso de liquidação visar o membro da sociedade cooperativa e não esta enquanto tal, não sendo, por isso, necessário obter o parecer do Ministério do Trabalho.
- 24 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 31 de Março de 2008, os processos C-78/08 a C-80/08 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

Questões prejudiciais

- 25 Após ter salientado que os litígios que lhe foram submetidos têm por objecto o direito a isenções totais ou parciais de diferentes impostos, das quais beneficiam, ao abrigo da regulamentação italiana, unicamente as sociedades cooperativas em virtude do objectivo específico que estas prosseguem, o qual é reconhecido pelo artigo 45.º da Constituição italiana que valoriza a função social e o carácter essencialmente mutualista deste tipo de sociedades, a Corte suprema di cassazione considera que, a fim de verificar a conformidade destes benefícios com o direito da União, importa determinar previamente se e, sendo caso disso, em que condições o facto de as sociedades cooperativas em causa realizarem, assim, poupanças fiscais, frequentemente importantes, constitui um auxílio incompatível com o mercado comum na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE. Com efeito, tal incompatibilidade implicaria, devido ao efeito

directo do artigo 88.º, n.º 3, CE, o dever de as autoridades nacionais, incluindo os órgãos jurisdicionais, não aplicarem o DPR n.º 601/1973.

- 26 Do mesmo modo, se o facto de as sociedades em causa terem escolhido a forma cooperativa fosse constitutivo de um abuso de direito susceptível de falsear as regras do mercado, a livre concorrência e o princípio da igualdade de tratamento, daqui resultaria, no caso em apreço, que a forma jurídica da sociedade cooperativa não seria oponível à administração fiscal, que poderia, assim, tributar estas sociedades ao abrigo do regime fiscal geral aplicável às sociedades com fins lucrativos. Segundo a Corte suprema di cassazione, importa questionar-se sobre a justificação e a proporcionalidade dos benefícios em causa, levando em conta não apenas a dimensão e a quota de mercado de determinadas sociedades cooperativas, mas também as lacunas do sistema de controlo, nos termos previstos no direito nacional.
- 27 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que só a intervenção da polizia tributaria (polícia fiscal) permitiu constatar que as sociedades cooperativas em causa no processo principal não prosseguiram uma finalidade mutualista, ao contrário das alegações destas e do previsto nos seus estatutos, não tendo os órgãos de fiscalização responsáveis pela garantia do respeito dos requisitos relativos ao objectivo mutualista, exigidos pela regulamentação italiana, sido capazes de detectar esta anomalia. Ora, estas falhas do sistema de fiscalização são susceptíveis de facilitar abusos na aplicação dos critérios que permitem às sociedades cooperativas beneficiar de um regime de tributação mais favorável.
- 28 Foi nestas circunstâncias que a Corte suprema di cassazione decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes, formuladas em termos idênticos nos três processos C-78/08 a C-80/08:

«[1] As medidas fiscais de que beneficiam as sociedades cooperativas, ao abrigo dos artigos 10.º, 11.º, 12.º e 13.º do DPR [n.º 601/1973], são compatíveis com o regime da concorrência e, em especial, podem ser qualificadas como auxílios de

Estado, na acepção do artigo 87.º [...] CE, tendo sobretudo em conta que o sistema de fiscalização e de correcção dos abusos previsto pelo Decreto Legislativo [...] n.º 1577/[1947] não é adequado?

- [2]) Em especial, para efeitos do problema da qualificação das medidas fiscais favoráveis em questão como auxílio de Estado, podem tais medidas ser consideradas proporcionadas relativamente aos fins que competem às empresas cooperativas? Na apreciação da proporcionalidade pode ser tomada em consideração, além da própria medida, a vantagem concedida pelas medidas no seu conjunto, com a consequente alteração da concorrência?
- [3]) Para efeitos da resposta às questões anteriores, há que ter em conta que o sistema de fiscalização foi gravemente enfraquecido em consequência da reforma do direito das sociedades, sobretudo no que respeita às cooperativas de mutualidade predominante e não total, nos termos da Lei n.º 331 de 2004.
- [4]) Não sendo as medidas favoráveis em questão qualificáveis como auxílio de Estado, a utilização da forma da sociedade cooperativa, para além dos casos de fraude ou simulação, pode ser qualificada como abuso de direito, no caso de o recurso a tal forma ter por finalidade exclusiva ou principal a realização de uma poupança fiscal?»

Quanto à admissibilidade dos pedidos de decisão prejudicial

²⁹ A Paint Graphos, a Adige Carni e os Governos que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, com excepção do Governo francês, bem como a Comissão, emitiram

dúvidas quanto à admissibilidade dos presentes pedidos de decisão prejudicial ou, no mínimo, quanto a algumas das questões submetidas. Por conseguinte, estes apenas tomaram posição a título subsidiário quanto ao mérito.

- 30 A este respeito, importa recordar, antes de mais, que no âmbito do processo instituído no artigo 267.º TFUE compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões colocadas sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (v., designadamente, acórdão de 10 de Junho de 2010, Bruno e o., C-395/08 e C-396/08, Colect., p. I-5119, n.º 18 e jurisprudência aí referida).
- 31 Segundo jurisprudência assente, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que este define sob a sua responsabilidade, e cuja exactidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido de decisão prejudicial apresentado por um órgão jurisdicional nacional, quando for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (acórdãos de 7 de Junho de 2007, van der Weerd e o., C-222/05 a C-225/05, Colect., p. I-4233, n.º 22; de 22 de Junho de 2010, Melki e Abdeli, C-188/10 e C-189/10, Colect., p. I-5667, n.º 27, e Bruno e o., já referido, n.º 19).
- 32 Assim, só em circunstâncias excepcionais cabe ao Tribunal de Justiça apreciar as condições em que é chamado a intervir pelo juiz nacional (v., neste sentido, acórdão de 13 de Março de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Colect., p. I-2099, n.º 39).

Com efeito, o espírito de colaboração que deve presidir ao funcionamento do reenvio prejudicial implica que, por seu turno, o juiz nacional tenha em atenção a função confiada ao Tribunal de Justiça, que é contribuir para a administração da justiça nos Estados-Membros, e não emitir opiniões consultivas sobre questões gerais ou hipotéticas (acórdão de 12 de Junho de 2003, Schmidberger, C-112/00, Colect., p. I-5659, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

- 33 No que diz respeito aos presentes reenvios prejudiciais, o órgão jurisdicional nacional pergunta, nas suas duas primeiras questões, se os benefícios fiscais que o direito interno em causa concede às sociedades cooperativas são compatíveis com o direito da União e, mais especificamente, se os referidos benefícios são susceptíveis de ser qualificados como «auxílios de Estado», na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.
- 34 Ora, é de jurisprudência assente que, se não cabe na competência do Tribunal de Justiça pronunciar-se, no quadro de um processo instaurado ao abrigo do artigo 267.º TFUE, sobre a compatibilidade de normas de direito interno com o direito da União nem interpretar disposições legislativas ou regulamentares nacionais, o Tribunal de Justiça tem, no entanto, competência para fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação que se prendam com o direito da União e que possam permitir-lhe apreciar essa compatibilidade para decidir o processo perante ele pendente (v., nomeadamente, acórdãos de 15 de Dezembro de 1993, Hünermund e o., C-292/92, Colect., p. I-6787, n.º 8, e de 27 de Novembro de 2001, Lombardini e Mantovani, C-285/99 e C-286/99, Colect., p. I-9233, n.º 27).
- 35 Mais especificamente, já foi decidido que a competência da Comissão para apreciar a compatibilidade de um auxílio com o mercado comum não obsta a que um tribunal nacional interroge o Tribunal de Justiça a título prejudicial sobre a interpretação da noção de auxílio (v. acórdão de 29 de Junho de 1999, DM Transport, C-256/97, Colect., p. I-3913, n.º 15). Assim, o Tribunal de Justiça pode, nomeadamente, fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio os elementos de interpretação que se prendam com o direito da União e que possam permitir-lhe determinar se uma medida nacional pode ser qualificada de auxílio de Estado na acepção desse direito (v. acórdão

de 10 de Junho de 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, Colect., p. I-5243, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

- 36 Daqui decorre que a circunstância de as duas primeiras questões terem sido redigidas de tal modo que se referem à compatibilidade do DPR n.º 601/1973 com as disposições relevantes do direito da União não é susceptível de implicar a inadmissibilidade destas questões.
- 37 O mesmo acontece com a circunstância de a primeira destas duas questões fazer também referência aos artigos 10.º e 12.º do DPR n.º 601/1973, os quais têm por objecto sociedades cooperativas diferentes das cooperativas de produção e de trabalho, embora a Corte suprema di cassazione tenha qualificado as sociedades cooperativas em causa no processo principal como «cooperativas de produção e de trabalho» na aceção do artigo 11.º deste mesmo decreto. Com efeito, as duas primeiras questões submetidas devem ser consideradas admissíveis na medida em que visam a situação deste último tipo de sociedades cooperativas nos termos enunciados no artigo 11.º do referido decreto, lido, sendo caso disso, em conjugação com os artigos 13.º e 14.º deste.
- 38 Tendo em conta o exposto, as duas primeiras questões, que importa examinar em conjunto, devem, por conseguinte, ser entendidas no sentido de que perguntam, no essencial, se e, sendo caso disso, em que medida os benefícios fiscais concedidos às sociedades cooperativas de produção e de trabalho, como os que estão em causa no processo principal nos termos de uma regulamentação nacional do tipo da prevista no artigo 11.º do DPR n.º 601/1973, são susceptíveis de serem qualificados como «auxílios de Estado», na aceção do artigo 87.º, n.º 1, CE.
- 39 No que diz respeito à terceira questão, impõe-se declarar que a Corte suprema di cassazione se refere nesta questão a alterações legislativas ocorridas após a data dos factos no processo principal. A referência à Lei n.º 311 de 2004, prevista na referida questão, também não é pertinente para a resolução dos litígios que foram submetidos ao órgão jurisdicional de reenvio. Por conseguinte, a terceira questão é inadmissível.

- 40 No que se refere à quarta questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, relativa ao eventual abuso de direito cometido pelas sociedades em causa no processo principal, há que recordar que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, os particulares não podem abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas do direito da União (v., nomeadamente, acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 68, e de 20 de Setembro de 2007, Tum e Dari, C-16/05, Colect., p. I-7415, n.º 64).
- 41 Todavia, está assente que os benefícios concedidos em aplicação do DPR n.º 601/1973 às sociedades cooperativas em causa no processo principal foram criados exclusivamente pelo direito interno italiano e não pelo direito da União. Portanto, é de excluir que, no caso em apreço, seja violado o princípio da proibição do abuso de direito ao abrigo do direito da União.
- 42 Assim, como a quarta questão não tem por objecto a interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça não é competente para se pronunciar sobre a mesma.

Quanto às questões prejudiciais

- 43 Para responder às duas primeiras questões, nos termos em que foram reformuladas no n.º 38 do presente acórdão, importa fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio os elementos de interpretação necessários dos requisitos aos quais o artigo 87.º, n.º 1, CE, subordina a qualificação de uma medida nacional como auxílio de Estado, concretamente, em primeiro lugar, o financiamento dessa medida pelo Estado ou através de recursos estatais, em segundo lugar, o carácter selectivo da referida medida e, em terceiro lugar, os efeitos desta última nas trocas comerciais entre os Estados-Membros e a distorção de concorrência dela resultante. Por conseguinte, há que examinar sucessivamente estes três requisitos.

Quanto ao requisito relativo ao financiamento da medida pelo Estado ou através de recursos estatais

- 44 O artigo 87.º, n.º 1, CE, visa os «auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam».
- 45 Segundo jurisprudência assente, o conceito de auxílio é mais geral do que o de subvenção, pois abrange não apenas prestações positivas, como as próprias subvenções, mas também as intervenções que, de diversas formas, aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa, pelo que, não sendo subvenções na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos (v., nomeadamente, acórdãos de 8 de Novembro de 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Colect., p. I-8365, n.º 38; de 15 de Julho de 2004, *Espanha/Comissão*, C-501/00, Colect., p. I-6717, n.º 90 e jurisprudência aí referida; e de 10 de Janeiro de 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e o.*, C-222/04, Colect., p. I-289, n.º 131).
- 46 Daqui decorre que a medida através da qual as autoridades públicas atribuem a certas empresas isenções fiscais que, embora não impliquem uma transferência de recursos do Estado, colocam os seus beneficiários numa situação financeira mais favorável do que a dos outros contribuintes constitui um «auxílio de Estado» na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE. Do mesmo modo, uma medida que concede a determinadas empresas uma redução de imposto ou um diferimento do pagamento do imposto normalmente devido pode constituir um auxílio de Estado (acórdão *Cassa di Risparmio di Firenze e o.*, já referido, n.º 132).
- 47 Por conseguinte, há que declarar que uma medida nacional como a que está em causa no processo principal implica um financiamento estatal.

Quanto ao requisito do carácter selectivo da medida controvertida

- 48 O artigo 87.º, n.º 1, CE, proíbe os auxílios que favoreçam «certas empresas ou certas produções», isto é, os auxílios selectivos.
- 49 A qualificação de uma medida fiscal nacional como «selectiva» supõe, num primeiro tempo, que ela identifique e examine previamente o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa. É em relação a este regime fiscal comum ou «normal» que se deve, num segundo tempo, apreciar e estabelecer o eventual carácter selectivo da vantagem concedida pela medida fiscal em causa, demonstrando que esta medida derroga o referido regime comum, na medida em que introduz diferenciações entre operadores económicos que se encontram, à luz do objectivo prosseguido pelo sistema fiscal do Estado-Membro em causa, numa situação factual e jurídica comparável (v., neste sentido, acórdão de 6 de Setembro de 2006, Portugal/Comissão, C-88/03, Colect., p. I-7115, n.º 56).
- 50 A este respeito, decorre dos elementos de que dispõe o Tribunal de Justiça, por um lado, que, para efeitos da determinação do imposto sobre o rendimento das sociedades, a base tributável das sociedades cooperativas de produção e de trabalho em causa é determinada do mesmo modo do que a dos restantes tipos de sociedades, isto é, em função do montante do lucro líquido resultante do exercício da actividade da empresa no termo do ano fiscal. Assim, há que considerar que o imposto sobre as sociedades constitui o regime jurídico de referência para apreciar o eventual carácter selectivo da medida em causa.
- 51 Por outro lado, importa salientar que, em derrogação da regra geralmente aplicável às pessoas colectivas, o rendimento tributável das sociedades cooperativas de produção e de trabalho em causa é isento de imposto sobre as sociedades. Estas sociedades cooperativas gozam, portanto, de um benefício fiscal ao qual as sociedades com fins lucrativos não têm direito.

- 52 Decorre do artigo 11.º do DPR n.º 601/1973 que um benefício como o que está em causa no processo principal não é aplicável a todos os operadores económicos, sendo antes concedido tendo em consideração a forma jurídica da empresa, sociedade cooperativa ou não (v., neste sentido, acórdão Cassa di Risparmio di Firenze e o., já referido, n.º 136).
- 53 Importa, ainda, precisar que um auxílio pode ser selectivo à luz do artigo 87.º, n.º 1, CE, mesmo quando respeite a todo um sector económico (v., nomeadamente, acórdão de 17 de Junho de 1999, *Bélgica/Comissão*, C-75/97, Colect., p. I-3671, n.º 33).
- 54 Assim, há que determinar se as isenções fiscais como as que estão em causa no processo principal são susceptíveis de favorecer certas empresas ou certas produções relativamente a outras empresas que se encontrem numa situação factual e jurídica comparável à luz do objectivo prosseguido pelo regime do imposto sobre as sociedades, isto é, a tributação dos lucros das sociedades.
- 55 A este respeito, há que salientar que as sociedades cooperativas, forma assumida pelas entidades jurídicas em causa no processo principal, se regem por princípios de funcionamento particulares que as distinguem claramente dos restantes operadores económicos. Tanto o legislador da União, ao adoptar o Regulamento n.º 1435/2003, como a Comissão, na sua Comunicação relativa à promoção das cooperativas na Europa, destacaram estas características específicas.
- 56 Estas traduzem-se essencialmente, como se encontra enunciado, nomeadamente, no oitavo considerando do referido regulamento, pelo princípio da primazia da pessoa, que se manifesta através de disposições específicas relativas às condições de admissão, demissão e exclusão dos membros. Além disso, o décimo considerando deste mesmo regulamento precisa que, em caso de dissolução, os activos líquidos e as reservas deverão ser distribuídos a outro organismo cooperativo que prossiga objectivos de interesse geral semelhantes.

- 57 No que se refere à gestão das sociedades cooperativas, há que salientar que estas não são geridas com vista a favorecer investidores externos. Segundo o oitavo e o décimo considerandos do Regulamento n.º 1435/2003 e o ponto 1.1 da Comunicação relativa à promoção das cooperativas na Europa, o controlo da sociedade é equitativamente repartido pelos seus membros, reflectindo, assim, a regra «uma pessoa, um voto». As reservas e os activos são, por conseguinte, detidos em comum, são indivisíveis e devem ser utilizados para satisfazer os interesses comuns dos membros.
- 58 No que se refere ao funcionamento das sociedades cooperativas, há que salientar que, tendo em conta a primazia da pessoa, estas têm por finalidade, como indicam, nomeadamente, o décimo considerando do Regulamento n.º 1435/2003 e o ponto 1.1 da Comunicação relativa à promoção das cooperativas na Europa, o proveito mútuo dos seus membros, que são ao mesmo tempo utilizadores, clientes ou fornecedores, de modo que cada um recebe o lucro das actividades da cooperativa em função da sua participação nesta e das suas transacções com esta sociedade.
- 59 Além disso, como precisa o ponto 2.2.3 desta mesma Comunicação, as sociedades cooperativas não têm ou têm um acesso limitado ao mercado de capitais, de modo que o seu desenvolvimento depende de fundos próprios ou do crédito. Esta situação deve-se ao facto de as participações das sociedades cooperativas não serem cotadas na Bolsa e de, portanto, não serem negociáveis. Além disso, como também salienta o décimo considerando do Regulamento n.º 1435/2003, a remuneração do capital mutuado e das participações é limitada, o que torna o investimento numa sociedade cooperativa menos proveitoso.
- 60 Por conseguinte, a margem de lucro deste tipo específico de sociedade é claramente inferior à das sociedades de capitais, que se podem melhor adaptar às exigências do mercado.
- 61 Tendo em conta as características particulares próprias das sociedades cooperativas, impõe-se, por conseguinte, declarar que, em princípio, não se pode considerar que sociedades cooperativas de produção e de trabalho como as que estão em causa no

processo principal estejam numa situação de facto e de direito comparável à das sociedades comerciais, desde que, todavia, prossigam o interesse económico dos seus membros e mantenham uma relação não meramente comercial, mas pessoal particular com estes últimos, na qual os seus membros estão activamente implicados e têm direito a uma repartição equitativa dos resultados económicos.

- 62 Com efeito, as sociedades cooperativas de produção e de trabalho que apresentem características diferentes das inerentes a este tipo de sociedade não prosseguem verdadeiramente uma finalidade mutualista e devem, por conseguinte, distinguir-se do modelo descrito na Comunicação da Comissão relativa à promoção das cooperativas na Europa.
- 63 Em última análise, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, à luz do conjunto das circunstâncias que caracterizam os litígios que lhe foram submetidos, se, em função dos critérios referidos nos n.ºs 55 a 62 do presente acórdão, as sociedades cooperativas de produção e de trabalho em causa no processo principal se encontram, de facto, numa situação comparável à das sociedades com fins lucrativos sujeitas ao imposto sobre as sociedades.
- 64 Na hipótese de o juiz nacional chegar à conclusão de que, nos litígios que lhe foram submetidos, a condição referida no número precedente se encontra efectivamente preenchida, importa ainda determinar, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, se se justificam isenções fiscais como as que estão em causa no processo principal pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscrevem (v., neste sentido, acórdão *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, já referido, n.º 42).
- 65 Assim, uma medida que constitua uma excepção à aplicação do sistema fiscal geral pode ser justificada se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que esta medida resulta directamente dos princípios fundadores ou directores do seu sistema fiscal (v. acórdão *Portugal/Comissão*, já referido, n.º 81).

- 66 Neste contexto, importa fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio as seguintes precisões com vista a permitir que este profira uma decisão útil nos litígios que lhe foram submetidos.
- 67 Em primeiro lugar, há que recordar que o Tribunal de Justiça decidiu repetidamente que a finalidade prosseguida por intervenções estatais não basta para as fazer automaticamente escapar à qualificação de «auxílio», na acepção do artigo 87.º CE (v., nomeadamente, acórdão de 22 de Dezembro de 2008, *British Aggregates/Comissão*, C-487/06 P, Colect., p. I-10505, n.º 84 e jurisprudência aí referida).
- 68 Com efeito, o artigo 87.º, n.º 1, CE, não faz distinções consoante as causas ou os objectivos das intervenções estatais, antes definindo essas intervenções em função dos respectivos efeitos (acórdão *British Aggregates/Comissão*, já referido, n.º 85 e jurisprudência aí referida).
- 69 Importa igualmente recordar que uma medida que constitui uma excepção à aplicação do sistema fiscal geral pode ser justificada se esta medida resultar directamente dos princípios fundadores ou directores do referido sistema fiscal. A este respeito, deve fazer-se uma distinção entre, por um lado, os objectivos de um dado regime fiscal, que lhe são exteriores, e, por outro, os mecanismos inerentes ao próprio sistema fiscal, que são necessários para a realização de tais objectivos (v., neste sentido, acórdão *Portugal/Comissão*, já referido, n.º 81).
- 70 Por conseguinte, as isenções fiscais que resultem de um objectivo alheio ao sistema fiscal no qual se inscrevem não podem eludir as exigências que resultam do artigo 87.º, n.º 1, CE.
- 71 Seguidamente, como resulta do n.º 25 da Comunicação sobre a fiscalidade directa das empresas, a Comissão considera que a natureza ou a economia geral do sistema fiscal nacional pode ser validamente invocada para justificar que as sociedades cooperativas que distribuem a totalidade dos lucros aos seus membros não sejam tributadas ao nível da cooperativa, desde que o imposto seja pago ao nível dos seus membros.

- 72 Por fim, como alegou nas suas observações escritas, a Comissão considera igualmente que uma medida nacional não pode ser validamente justificada pela natureza ou pela economia geral do sistema fiscal em causa, se permitir a isenção do imposto sobre os lucros provenientes de trocas comerciais com terceiros não membros da cooperativa ou a dedução dos montantes pagos a estes últimos a título de remuneração.
- 73 Além disso, importa assegurar o respeito da exigência de coerência de um determinado benefício não apenas em relação às características inerentes ao sistema fiscal em causa, mas também no que diz respeito à aplicação deste sistema.
- 74 Por conseguinte, compete ao Estado-Membro em causa instituir e aplicar procedimentos de fiscalização e de supervisão adequados à finalidade de garantir a coerência das medidas fiscais específicas criadas a favor das sociedades cooperativas com a lógica e a economia geral do sistema fiscal e evitar que as entidades económicas escolham esta forma jurídica específica com o único objectivo de obterem benefícios de natureza fiscal previstos em favor deste tipo de sociedade. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se esta exigência se encontra satisfeita nos processos principais.
- 75 De qualquer modo, para que isenções fiscais como as que estão em causa no processo principal possam ser justificadas pela natureza ou pela economia geral do sistema fiscal do Estado-Membro interessado, é ainda necessário assegurar que sejam conformes com o princípio da proporcionalidade e não excedam os limites do que é necessário, no sentido de que o objectivo legítimo prosseguido não pode ser atingido por medidas de menor alcance.
- 76 É à luz do conjunto destes elementos de interpretação do direito da União, nos termos fornecidos pelo Tribunal de Justiça nos n.ºs 64 a 75 do presente acórdão, que competirá ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se os benefícios fiscais previstos a favor das sociedades cooperativas de produção e de trabalho em causa no processo principal são justificados na perspectiva da natureza e da economia geral do sistema fiscal em questão.

Quanto aos requisitos relativos à afectação das trocas comerciais entre os Estados-Membros e à distorção da concorrência

- 77 O artigo 87.º, n.º 1, CE, proíbe os auxílios que afectem as trocas comerciais entre Estados-Membros e falseiem ou ameacem falsear a concorrência.
- 78 Para efeitos da qualificação de uma medida nacional como auxílio de Estado, não é necessário demonstrar uma incidência real do auxílio em causa sobre as trocas comerciais entre Estados-Membros e uma distorção efectiva da concorrência, mas apenas examinar se este auxílio é susceptível de afectar essas trocas e de falsear a concorrência (acórdãos de 29 de Abril de 2004, Itália/Comissão, C-372/97, Colect., p. I-3679, n.º 44; de 15 de Dezembro de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Colect., p. I-11137, n.º 54; e Cassa di Risparmio di Firenze e o., já referido, n.º 140).
- 79 Em particular, quando um auxílio concedido por um Estado-Membro reforça a posição de uma empresa relativamente às demais empresas concorrentes nas trocas comerciais intracomunitárias, deve entender-se que tais trocas comerciais são influenciadas pelo auxílio (v., nomeadamente, acórdãos já referidos: Unicredito Italiano, n.º 56 e jurisprudência aí referida, bem como Cassa di Risparmio di Firenze e o., n.º 141).
- 80 A este respeito, não é necessário que a própria empresa beneficiária participe nas trocas comerciais intracomunitárias. De facto, quando um Estado-Membro concede um auxílio a uma empresa, a produção interna pode ser mantida ou aumentada, daí resultando que as hipóteses de as empresas estabelecidas noutros Estados-Membros penetrarem no mercado deste Estado-Membro são diminuídas. Além disso, um reforço de uma empresa que, até então, não participava nas trocas comerciais intracomunitárias pode colocá-la numa situação que lhe permita entrar no mercado de outro Estado-Membro (v. acórdãos já referidos: Unicredito Italiano, n.º 58, e Cassa di Risparmio di Firenze e o., n.º 143).

- 81 Por conseguinte, há que declarar que um benefício fiscal como o que está em causa no processo principal é susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros e de falsear a concorrência, na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.
- 82 Tendo em conta as considerações anteriores, há que responder às questões submetidas nos termos reformulados no n.º 38 do presente acórdão que isenções fiscais como as que estão em causa no processo principal, concedidas às sociedades cooperativas de produção e de trabalho ao abrigo de uma regulamentação nacional do tipo da prevista no artigo 11.º do DPR n.º 601/1973, só são constitutivas de um «auxílio de Estado», na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, se todos os requisitos de aplicação desta disposição se encontrarem preenchidos. Estando em causa uma situação como a que deu origem aos litígios que foram submetidos ao órgão jurisdicional de reenvio, incumbirá a este último apreciar, mais especificamente, o carácter selectivo das isenções fiscais em causa, bem como a sua eventual justificação pela natureza ou pela economia geral do sistema fiscal nacional em que se inscrevem, determinando, nomeadamente, se as sociedades cooperativas em causa no processo principal se encontram, de facto, numa situação comparável à de outros operadores que assumem a forma de entidades jurídicas com fins lucrativos e, se tal for efectivamente o caso, se o tratamento fiscal mais favorável reservado às referidas sociedades cooperativas é, por um lado, inerente aos princípios essenciais do sistema de tributação aplicável no Estado-Membro interessado e, por outro, conforme com os princípios da coerência e da proporcionalidade.

Quanto às despesas

- 83 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

Isenções fiscais como as que estão em causa no processo principal, concedidas às sociedades cooperativas de produção e de trabalho ao abrigo de uma regulamentação nacional do tipo da prevista no artigo 11.º do Decreto do Presidente da República n.º 601, de 29 de Setembro de 1973, relativo à regulamentação dos benefícios fiscais, na sua versão em vigor de 1984 a 1993, só são constitutivas de um «auxílio de Estado», na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, se todos os requisitos de aplicação desta disposição se encontrarem preenchidos. Estando em causa uma situação como a que deu origem aos litígios que foram submetidos ao órgão jurisdicional de reenvio, incumbirá a este último apreciar, mais especificamente, o carácter selectivo das isenções fiscais em causa, bem como a sua eventual justificação pela natureza ou pela economia geral do sistema fiscal nacional em que se inscrevem, determinando, nomeadamente, se as sociedades cooperativas em causa no processo principal se encontram, de facto, numa situação comparável à de outros operadores que assumem a forma de entidades jurídicas com fins lucrativos e, se tal for efectivamente o caso, se o tratamento fiscal mais favorável reservado às referidas sociedades cooperativas é, por um lado, inerente aos princípios essenciais do sistema de tributação aplicável no Estado-Membro interessado e, por outro, conforme com os princípios da coerência e da proporcionalidade.

Assinaturas