CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
NIILO JÄÄSKINEN
apresentadas em 8 de Julho de 2010[1]

1. No quadro dos presentes processos, o órgão jurisdicional nacional submete ao Tribunal de Justiça uma série de questões assentes, principalmente, em saber se o regime fiscal nacional relativo à isenção das sociedades cooperativas de produção e de trabalho é susceptível de ser qualificado como auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.º 1, CE[2].

2. As questões prejudiciais foram colocadas no quadro de três litígios que têm por objecto, por um lado, a recusa, por parte da Administração fiscal italiana, de conceder às sociedades Paint Graphos scarl (a seguir «Paint Graphos») e Adige Carni scrl (em liquidação) (a seguir «Adige Carni») as isenções fiscais de que, à época, as sociedades cooperativas gozavam por aplicação do direito italiano e, por outro, a problemática da tributação pessoal de M. Franchetto, que contestou as decisões da Administração fiscal nacional destinadas a rectificar as suas declarações de rendimentos relativas aos anos de 1984-1988.

3. Convém sublinhar, de início, que os reenvios prejudiciais em causa suscitam sérias dúvidas quanto à sua admissibilidade. Com efeito, uma das dificuldades maiores do presente processo reside no contraste entre a quantidade restrita de dados que foram fornecidos ao Tribunal de Justiça e a extensão da problemática sobre a qual este é chamado a pronunciar-se, visto que é levado a examinar, designadamente, o regime de tributação das sociedades cooperativas de produção e de trabalho.

4. Se, no entanto, o Tribunal de Justiça entender que deve responder às questões, que conviria necessariamente reformular, o presente processo constituiria uma oportunidade interessante de analisar o alcance dos conceitos de vantagem e de selectividade de medidas nacionais relativas à fiscalidade das sociedades cooperativas. Em particular, colocar-se-iam as questões da aplicação do critério da justificação baseada na lógica inerente ao regime nacional e da análise das opções tomadas pelo legislador italiano no quadro do sistema nacional de fiscalidade directa.

1 — Língua original: francês.

2 — Uma vez que o litígio nos processos principais diz respeito à interpretação de um decreto de 29 de Setembro de 1973, far-se-á referência às disposições do Tratado CE de acordo com a numeração aplicável antes da entrada em vigor do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

I — O quadro jurídico

A — *Direito da União*

5. O artigo 87.°, n.º 1, CE dispõe:

«Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.»

6. O artigo 1.° do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.° do Tratado CE (JO L 83, p. 1) tem a seguinte redacção:

«Para efeitos do presente regulamento, entende-se por:

a) "Auxílio", qualquer medida que satisfaça os critérios fixados no n.º 1 do artigo 92.° do Tratado;

b) "Auxílios existentes":

i) [...] qualquer auxílio que já existisse antes da entrada em vigor do Tratado no respectivo Estado-Membro, isto é, os regimes de auxílio e os auxílios individuais em execução antes da data de entrada em vigor do Tratado e que continuem a ser aplicáveis depois dessa data

[...]»

B — *Direito nacional*

7. Das informações fragmentárias dos autos deduz-se que as sociedades cooperativas italianas estavam, à data dos factos dos processos principais, sujeitas, por um lado, ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas («l'imposta sul reddito delle persone giuridiche», a seguir «IRPEG») e, por outro lado, ao imposto local sobre os rendimentos («l'imposta locale sui redditi», a seguir «ILOR»). Entre 1977 e 2004, a tributação geral das sociedades de capitais [3] em Itália

3 — Em Itália, as sociedades cooperativas são também consideradas como sociedades de capitais e não, como em muitos outros ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros, como sociedades de pessoas. Originariamente, antes das regulamentações específicas aplicáveis às cooperativas serem adoptadas em Itália, uma sociedade cooperativa era, sobretudo, qualificada como sociedade de capital variável. V. Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps - Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, pp. 49 a 50.

baseava-se no princípio da tributação única, o que se traduz pela introdução de um sistema de crédito de imposto para os sócios das mesmas. De acordo com esse sistema, os lucros de uma sociedade eram tributados na pessoa da sociedade segundo a taxa aplicável àquela, mas os lucros distribuídos aos sócios/accionistas eram tributados aplicando taxas progressivas da tributação dos rendimentos das pessoas singulares. Os sócios, tendo obtido direito ao crédito do imposto correspondente à taxa devida pela sociedade, eram obrigados a pagar a diferença entre a taxa aplicável à sociedade e a taxa progressiva aplicável às suas tributações pessoais [4].

8. Acrescento que decorre dos autos que várias disposições fiscais específicas aplicáveis às sociedades cooperativas são fundamentadas no princípio mutualista, o que tem por consequência restringir a distribuição dos lucros ou fundos das ditas sociedades aos seus sócios.

9. O decreto do Presidente da República n.º 601, de 29 de Setembro de 1973, relativo à regulamentação dos benefícios fiscais [5], na sua versão em vigor de 1984 a 1993 (a seguir «DPR n.º 601/1973»), enunciava no seu artigo 11.º sob a epígrafe (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 o rendimento se o montante das remunerações efectivamente pagas aos membros que prestam o seu trabalho de forma continuada, incluídas as somas constantes no último parágrafo, não for inferior a sessenta por cento do montante global de todos os outros custos, exceptuando os relativos às matérias-primas e fornecimentos. Se o montante das remunerações for inferior a sessenta por cento, mas não a quarenta por cento, do montante global dos outros custos, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e o imposto local sobre o rendimento são reduzidos em metade.

2. Para as sociedades cooperativas de produção, as disposições do número anterior aplicam-se se os membros satisfazerem todas as exigências previstas, para os membros das cooperativas de trabalho, pelo artigo 23.º do Decreto Legislativo [...] do Chefe de Estado provisório [n.º 1577], de 14 de Dezembro de 1947, com as suas modificações posteriores.

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

4 — De acordo com o sistema actualmente aplicável às sociedades de capitais, estas estão sujeitas a imposto sobre o rendimento das sociedades («l'imposta sul reddito delle societa», a seguir «IRES»), que é um imposto proporcional, aplicado com uma taxa fixa. Os sócios pagam o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares («l'imposta sul reddito delle persone fisiche», «IRPEF»), que é uma taxa progressiva sobre os dividendos ou lucros distribuídos àqueles, sendo o seu rendimento tributável a 40 %. Introduz-se assim uma isenção de 60 % dos dividendos ou lucros dos sócios com vista a eliminar uma tributação em cadeia.

5 — Suplemento ordinário da GURI n.º 268, de 16 de Outubro de 1973, p. 3.

10. O artigo 14.° sob a epígrafe «Condições de aplicabilidade dos benefícios» do DPR n.º 601/1973 tinha a seguinte redacção:

«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.° do Decreto Legislativo do Chefe de Estado provisório n.º 1577, de 14 de Dezembro, e suas alterações sucessivas, 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.»

II — Os factos nos processos principais e as questões prejudiciais

A — *O processo C-78/08*

11. Em resultado das fiscalizações 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 IRPEG e do ILOR. No mesmo aviso, a Administração fiscal recusou à referida sociedade o direito às isenções previstas nos artigos 11.°, 12.° e 14.° do DPR n.º 601/1973. Na sequência de uma série de recursos interpostos tanto pela Paint Graphos como pelo Ministerio dell'Economia e delle Finanze e pela Agenzia delle Entrate, o processo encontra-se actualmente pendente no órgão jurisdicional de reenvio.

B — *O processo C-79/08*

12. Através 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.° 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 Administração fiscal contestava, em particular, a emissão pela sociedade Italcarni Srl de facturas por operações subjectivamente inexistentes, sendo a soma correspondente considerada um rendimento e, por outro lado, a referida soma não era contabilizada como tal pela Adige Carni, presumindo a Administração fiscal que a mesma tinha sido distribuída pelos membros em violação do artigo 11.° do DPR n.º 601/1973. Na sequência de uma série de recursos, a Adige Carni interpôs recurso de cassação, invocando, principalmente, a inexistência ou a insuficiência de fundamentação da recusa das isenções fiscais em causa.

C — *O processo C-80/08*

13. A Administração fiscal de Monfalcone rectificou as declarações de rendimentos efectuadas por M. Franchetto relativamente aos anos de 1984 a 198,6 com fundamento em que, na qualidade de sócio da sociedade de direito italiano Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., que tinha como finalidade a cultura e a venda de moluscos, aquele tinha intervido no mercado de forma autónoma enquanto a sociedade cooperativa, 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 sócios, em vez de o afectar às reservas previstas para o efeito.

14. O Ministério das Finanças pede, em recurso de cassação, a anulação da decisão da Commissione tributaria centrale, a qual, sem conhecer do mérito os argumentos invocados por M. Franchetto, considerou que o benefício das isenções fiscais não podia ser recusado à cooperativa sem que tivesse sido previamente obtido o parecer obrigatório do Ministério do Trabalho. O Ministério das Finanças alega, em particular, uma violação do artigo 14.° do DPR n.º 601/1973, com fundamento em que o aviso de liquidação visava o sócio da sociedade cooperativa, e não a própria cooperativa, e que como tal não era necessário obter o parecer do Ministério do Trabalho.

D — *As questões prejudiciais*

15. Segundo a Corte suprema di cassazione (Itália), para efeitos de averiguar a compatibilidade com o direito da União dos benefícios fiscais de que gozam as sociedades cooperativas em relação às sociedades com fim lucrativo, importa determinar se o facto de os operadores envolvidos realizarem poupanças fiscais constitui um auxílio de Estado ilegal que implica, em resultado da aplicação directa do artigo 88.°, n.º 3, CE, a obrigação das autoridades nacionais, incluindo as jurisdicionais, de não aplicar o respectivo regime interno bem como ordenar a restituição dos auxílios recebidos. O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se, igualmente, quanto a saber se a utilização da forma da sociedade cooperativa constituiria um abuso de direito.

16. É nestas circunstâncias que a Corte suprema di cassazione decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais formuladas do seguinte modo:

«1) As medidas fiscais de que beneficiam as sociedades cooperativas, ao abrigo dos artigos 10.°, 11.°, 12.° e 13.° 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.° [...] CE, tendo sobretudo em conta que o sistema de fiscalização e de correcção dos abusos previsto pelo Decreto Legislativo C.P.S. n.º 1577 [de 14 de Dezembro de 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?»

III — O processo perante o Tribunal de Justiça

17. O pedido de decisão prejudicial foi registado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 25 de Fevereiro de 2008.

18. Foram apresentadas observações escritas pela Paint Graphos e pela Adige Carni, pelos Governos italiano, espanhol e francês, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias.

19. A Paint Graphos, a Adige Carni, M. Franchetto, os Governos italiano, espanhol e francês, a Comissão, bem como o Órgão de Fiscalização da EFTA, estiveram representados

na audiência, que se realizou em 11 de Março de 2010 [6].

IV — Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais

A — *Observações das partes*

20. A Paint Graphos e a Adige Carni, bem como o Governo italiano propõem ao Tribunal de Justiça que declare inadmissíveis as questões prejudiciais. De acordo com a Comissão, o Tribunal de Justiça deveria declarar-se incompetente para responder às questões prejudiciais formuladas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

21. Esse raciocínio tem por base a inexistência, por um lado, de indicações suficientes no que diz respeito ao quadro jurídico e factual dos processos principais e, por outro, de fundamentos claros relativos à pertinência das questões colocadas. Com efeito, as partes duvidam da utilidade da resposta do Tribunal de Justiça para a decisão dos litígios nos processos principais apontando o carácter prematuro, hipotético, até mesmo académico, das questões dirigidas ao Tribunal de Justiça.

22. Em todo o caso, segundo a Comissão, bem como os Governos italiano e espanhol, as três primeiras questões seriam inadmissíveis dado que se referem a disposições nacionais inaplicáveis no quadro dos litígios nos processos principais. O mesmo aconteceria, de acordo com a Comissão, com a quarta questão, porque o problema de práticas tendentes a obter vantagens nos termos do direito comunitário não se colocaria, decorrendo estas no caso concreto unicamente do direito interno, embora o princípio comunitário do abuso de direito não se aplicasse.

23. Finalmente, é suscitada a problemática da competência exclusiva da Comissão para se pronunciar sobre a compatibilidade de um auxílio de Estado com o mercado comum. Desta forma, de acordo com a Comissão, a segunda questão seria igualmente inadmissível.

B — *Apreciação quanto à admissibilidade das questões colocadas*

24. Liminarmente, faço notar que os reenvios prejudiciais submetidos ao Tribunal de Justiça no quadro do presente processo põem alguns problemas importantes no que diz respeito à sua admissibilidade.

25. Em primeiro lugar, a formulação sucinta das decisões de reenvio não permite apreender nem os pormenores do regime nacional em causa nem os factos dos litígios nos

6 — Num anexo à convocação para a audiência pública, as partes foram convidadas a concentrar as suas alegações sobre a questão de saber se e, sendo o caso, em que condições, isenções fiscais como aquelas em causa nos processos principais são susceptíveis de constituir auxílios de Estado na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE. Foi igualmente dirigida ao Governo italiano uma questão incidindo sobre o aspecto do litígio relativo aos auxílios existentes.

processos principais. As indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional nacional e os diversos elementos trazidos aos autos pelas partes que apresentaram observações causam, sobretudo, um sentimento de confusão quanto ao teor do direito nacional na matéria. Por outro lado, não foram fornecidas ao Tribunal de Justiça informações precisas da fiscalidade de sociedades diferentes das sociedades cooperativas, apesar de esses dados serem indispensáveis para se poder apreciar a comparabilidade das situações, inerente aos conceitos de benefício e da selectividade, elementos cruciais do conceito de auxílio de Estado.

26. Em segundo lugar, ainda mais imprecisa se afigura a existência de uma relação entre o direito da União e os processos sobre os quais o órgão jurisdicional de reenvio é chamado a pronunciar-se. Face ao objecto e à natureza dos litígios nos processos principais, é difícil discernir convenientemente de que modo a resposta fornecida pelo Tribunal de Justiça poderia ser útil para a decisão dos litígios pendentes no órgão jurisdicional de reenvio. Com efeito, esses processos dizem respeito à validade das fiscalizações efectuadas pela Administração fiscal, quando as questões versam sobre uma eventual qualificação dos benefícios fiscais à luz do artigo 87.° CE. Assinalo, por outro lado, que a Paint Graphos especifica que os processos pendentes têm por objecto disposições relativas à verificação dos rendimentos e não à natureza ou à compatibilidade das taxas de tributação com as disposições de direito comunitário.

27. Por outro lado, no que diz respeito ao caso de M. Franchetto, importa constatar que o objecto do litígio em causa visa não a fiscalidade da sociedade cooperativa envolvida, mas a tributação daquele a título pessoal. Contrariamente ao teor do pedido prejudicial, a sociedade cooperativa de que M. Franchetto foi sócio parece ter sido não uma cooperativa de trabalho a que se refere o artigo 11.° do DPR n.º 601/1973, mas uma cooperativa de pesca artesanal regulada pelo artigo 10.° do DPR, disposição cujo alcance não é explicitado pelo órgão jurisdicional de reenvio.

28. Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto à problemática de proporcionalidade das medidas nacionais em relação aos objectivos atribuídos à sociedade cooperativa, que parecem estar definidos no ordenamento jurídico nacional. O exame dos critérios baseados no equilíbrio entre os interesses protegidos pelas medidas fiscais nacionais e as distorções de concorrência remete para o exame de compatibilidade de eventuais auxílios de Estado com o mercado único.

29. Em quarto lugar, no que se refere à terceira questão, esta constitui sobretudo uma reflexão ou um comentário que não pode ser tratado como questão distinta.

30. Finalmente, assinalo que a quarta questão colocada se inscreve exclusivamente no quadro do direito nacional, sendo o Tribunal de Justiça, por consequência, incompetente para lhe responder. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a relação entre a utilização da forma jurídica da sociedade cooperativa e a realização da poupança fiscal.

31. Atendendo às dificuldades assim identificadas, basta recordar que, segundo jurisprudência assente, o Tribunal de Justiça pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito comunitário pedida não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto da lide principal, quando o problema for de natureza hipotética ou ainda quando não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são submetidas [7].

32. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio é obrigado a indicar as razões precisas que o conduziram a interrogar-se sobre a interpretação e a validade de determinadas disposições do direito da União. Assim, o Tribunal de Justiça decidiu que é indispensável que o órgão jurisdicional nacional dê um mínimo de explicações acerca das razões da escolha das disposições comunitárias sobre as quais pede a interpretação ou a validade e acerca da relação que estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio [8].

33. Por outro lado, o Tribunal de Justiça não é competente para decidir sobre a compatibilidade de uma medida nacional com o direito da União [9]. Muito menos se poderia pronunciar sobre a compatibilidade de um auxílio de Estado ou de um regime de auxílios com o mercado comum, sendo a apreciação dessa compatibilidade da competência exclusiva da Comissão, que actua sob a fiscalização do juiz da União [10]. O Tribunal de Justiça também não tem competência para apreciar a matéria de facto no processo principal ou para aplicar a medidas ou a situações nacionais as regras da União, sendo estas questões da competência exclusiva do órgão jurisdicional nacional [11].

34. Tendo em consideração o que foi exposto, as questões submetidas ao Tribunal de Justiça deveriam portanto ser, na sua globalidade, declaradas inadmissíveis.

35. Contudo, no caso de o Tribunal de Justiça considerar não poder seguir uma proposta tão radical, proponho que se concentre a análise sobre a primeira questão prejudicial.

36. A este respeito, parece que a Corte di cassazione se baseia numa hipótese segundo a qual mesmo se as sociedades cooperativas em causa tivessem direito às isenções, essas sociedades não poderiam gozar das vantagens em questão, uma vez que aquelas representariam auxílios de Estado ilegais.

7 — Acórdãos de 16 de Julho de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Colect., p. I-4673, n.º 20) e de 19 de Novembro de 2009, Filipiak (C-314/08, Colect., p. I-11049, n.º 42 e jurisprudência aí citada).

8 — Acórdão de 9 de Março de 2000, EKW e Wien & Co (C-437/97, Colect., p. I-1157, n.º 52).

9 — V., designadamente, acórdão de 26 de Janeiro de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Colect., p. I-635, n.º 23 e jurisprudência aí citada).

10 — V. acórdão de 23 de Março de 2006, Enirisorse (C-237/04, Colect., p. I-2843, n.º 23).

11 — V. acórdão de 30 de Março de 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (C-451/03, Colect., p. I-2941, n.º 69 e jurisprudência aí citada).

37. Através do seu pedido de decisão prejudicial nomeadamente através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional nacional visa portanto submeter ao Tribunal de Justiça a análise da compatibilidade das disposições do regime fiscal nacional relativas às sociedades cooperativas com o direito da União. Fornece, a esse respeito, longos desenvolvimentos acerca da evolução do direito fiscal italiano na matéria, em grande parte inaplicável aos litígios nos processos principais, fazendo igualmente referência tanto à jurisprudência do Tribunal de Justiça como às diversas comunicações da Comissão relativas à aplicação da disciplina dos auxílios de Estado às medidas fiscais nacionais.

38. Apesar de o Tribunal de Justiça não ser competente, nos termos do artigo 234.° CE, para se pronunciar a título prejudicial sobre a interpretação de normas de direito interno [12], pode fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação que se prendam com o direito da União, que lhe permitam apreciar a conformidade de uma medida nacional com esse direito para efeitos da decisão do processo que lhe incumbe decidir [13]. Em matéria de auxílios de Estado, o Tribunal de Justiça pode, designadamente, fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio os elementos de interpretação que lhe permitam determinar se uma medida nacional pode ser qualificada de auxílio de Estado na acepção do direito da União [14].

39. No caso em apreço, tendo em conta os elementos de direito e de facto fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio, parece-me judicioso considerar que o Tribunal de Justiça dispõe de um mínimo de elementos para poder decidir, parcialmente, sobre o pedido de decisão prejudicial, reformulando a primeira questão colocada [15] no sentido de que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre os critérios do conceito de auxílio de Estado no âmbito do regime fiscal em causa. No fim desse exame e atendendo aos elementos fornecidos pelo Tribunal de Justiça, caberá ao órgão jurisdicional de reenvio decidir se o eventual benefício fiscal destinado às sociedades cooperativas é susceptível de constituir um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.º 1, CE.

40. Por outro lado, no quadro dessa reformulação convirá que nos limitemos às disposições nacionais aplicáveis aos litígios nos processos principais. Uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio confirma, nos três despachos de reenvio, que são sociedades cooperativas de produção e de trabalho que estão em causa, proponho, por conseguinte, limitar a análise da primeira questão prejudicial ao artigo 11.° do DRP n.º 601/1973.

41. Finalmente, assinalo que o Tribunal de Justiça indicou expressamente que, à semelhança da Comissão, os órgãos jurisdicionais

12 — Acórdão de 26 de Setembro de 1996, Allain (C-341/94, Colect., p. I-4631, n.º 11).

13 — V. acórdãos, já referidos, Enirisorse, n.º 24, e Transportes Urbanos y Servicios Generales, n.º 23.

14 — V. acórdão de 10 de Junho de 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA (C-140/09, Colect., p. I-5243, n.º 24 e jurisprudência aí citada).

15 — Acórdãos de 8 de Março de 2007, Campina (C-45/06, Colect., p. I-2089, n.º 30); de 23 de Setembro de 2008, Bartsch (C-427/06, Colect., p. I-7245, n.º 31), e de 5 de Março de 2009, Kattner Stahlbau (C-350/07, Colect., p. I-1513, n.º 24).

nacionais estão autorizados a interpretar o conceito de auxílio de Estado [16]. Em consequência, quando uma dúvida relativa à interpretação desse conceito surge no âmbito do órgão jurisdicional nacional, este está autorizado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça. A cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça não deve, todavia, levar a contornar o equilíbrio das competências conferidas às instituições da União. O papel de um juiz nacional é acessório em matéria de exame de compatibilidade em relação ao campo de intervenção da Comissão.

V — Considerações preliminares quanto às sociedades cooperativas

A — *Quanto às características das sociedades cooperativas e ao seu tratamento fiscal*

42. As sociedades cooperativas são agrupamentos de pessoas singulares ou colectivas dotadas de um forte *intuitu personae*, que obedecem a princípios de funcionamento particular, entre os quais o princípio da estrutura e do controlo democrático e a distribuição equitativa dos lucros líquidos do exercício [17].

43. A especificidade das sociedades cooperativas é ilustrada através do conceito de vantagem que pode ser realizada por meio de duas técnicas diferentes, a saber, a da vantagem imediata ou a da vantagem diferida, isto é, o reembolso. Nas sociedades cooperativas é, além disso, possível distinguir entre o rendimento realizado através da actividade com os sócios e o realizado por via das trocas comerciais com terceiros [18].

44. No quadro das actividades da sociedade cooperativa com os sócios, os rendimentos são repartidos pelos sócios em duas fases. A vantagem imediata é realizada pelo tratamento resultante do preço pago ou pelo desconto praticado sobre a aquisição de um bem pelo sócio. A vantagem diferida é realizada por um reembolso que se traduz numa soma distribuída periodicamente por uma sociedade aos sócios, na proporção das relações com a cooperativa e com o capital subscrito.

45. O sistema fiscal previsto para as cooperativas está estritamente ligado com a estrutura do seu capital e com o sistema económico em que se alicerça. Poder-se-ia, pois, deduzir

16 — Acórdãos de 22 de Março de 1977, Steinike & Weinlig (78/76, Colect., p. 203, n.º 14); de 21 de Novembro de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, Colect., p. I-5505, n.º 10); de 11 de Julho de 1996, SFEI e o. (C-39/94, Colect., p. I-3547, n.º 49), bem como de 5 de Outubro de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, Colect., p. I-9957, n.º 39).

17 — Cathiard, C., «La société coopérative européenne», *La semaine juridique. Entreprise et affaires* n.º 1 (2009), pp. 34 a 50.

18 — Bassi, A., *Le società cooperative*, UTET, Turim, 1995, p. 30.

disto que essas sociedades funcionam dentro de um quadro jurídico e económico próprio.

46. A questão complexa do tratamento fiscal dos rendimentos das sociedades cooperativas é ilustrada pela diversidade das soluções adoptadas nos diferentes Estados-Membros [19]. Tem sido, assim, assinalado na doutrina que essa «heterogeneidade» fiscal reflecte a sua «heterogeneidade» civil e parece necessária para alcançar objectivos que, apesar da evolução concorrencial que as sociedades cooperativas sofreram, se mantêm distintos em relação às sociedades que prosseguem um fim lucrativo [20].

47. Assim, em determinados regimes nacionais, as sociedades cooperativas estão sujeitas à aplicação de normas gerais da fiscalidade das sociedades [21]. Outros Estados-Membros aplicam um método de isenção que se traduz, por um lado, no sistema «da transparência», a qual se baseia na imputabilidade aos sócios dos resultados obtidos pela cooperativa, e, por outro lado, na isenção unicamente dos resultados das operações feitas com os sócios, os quais são obrigados a pagar a título pessoal o imposto sobre os rendimentos distribuídos [22]. Determinados regimes nacionais permitem uma dedução do reembolso à matéria colectável do imposto [23]. Finalmente, existe a possibilidade de tratar os lucros distribuídos aos sócios como sendo dividendos, aplicando-lhes uma taxa de imposto mais baixa [24].

48. Muitas vezes, a fiscalidade das sociedades cooperativas está ligada a uma obrigação de seguir um comportamento próprio das cooperativas. Quando não obedecem a essa exigência, devem sofrer consequências fiscais significativas. Deste modo, não é sempre possível identificar as diferenças entre os princípios que regulam a fiscalidade das cooperativas por comparação com a fiscalidade das sociedades de capitais em geral, para efeitos de poder verificar se essas diferenças se baseiam no objectivo de favorecer as cooperativas ou na sua natureza particular [25].

49. Em Itália, as sociedades cooperativas de produção e de trabalho desenvolveram-se, por um lado, como uma forma de cooperação entre alguns artesãos – a primeira em 1855,

19 — Para uma apresentação da fiscalidade das cooperativas nos Estados-Membros da União Europeia dos doze, v. Stracke, B., *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 — Lolli, R., «Social Cooperatives in the Context of Recent italian Regulation», *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Luxemburgo, 2009, p. 89.

21 — Alguacil Marí, M. P., «Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato», *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), pp. 51 a 79. O autor identifica neste grupo a Irlanda e a maior parte das cooperativas na Áustria e na Grécia.

22 — Alguacil Marí, M.P., *op. cit.*, enumera dentro desta categoria, em particular, a República Portuguesa, no que diz respeito às cooperativas de consumo, a República Federal da Alemanha e a República Helénica, no que diz respeito às cooperativas agrícolas, e a República Italiana, no que diz respeito às cooperativas agrícolas e da pesca.

23 — Alguacil Marí, M.P., *op. cit.*, indica, em particular, a República Federal da Alemanha, o Reino da Dinamarca, a República Finlândia e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte.

24 — Alguacil Marí, M.P., *op. cit.*, indica neste grupo, em particular, a República Portuguesa e o Reino de Espanha.

25 — V. Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsínquia, 2004, p. 73.

entre os fabricantes de vidro, em Altare – e, por outro, como uma forma de organização dos trabalhadores manuais sem qualificações específicas. Estas foram criadas – a primeira em 1883, em Ravena – para melhorar o acesso ao emprego dos sócios atingidos pelo desemprego estrutural ou sazonal, originariamente sobretudo na construção civil, mas mais recentemente no quadro de actividades bastante variadas. Assinalo, a este respeito, que em Itália, existe uma separação entre as cooperativas de produção e de trabalho ligadas ao sector agrícola, ou da pesca e as outras cooperativas de produção e de trabalho [26].

50. No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, no que respeita às disposições aplicáveis, à data dos factos dos processos principais, no ordenamento jurídico italiano, as empresas cooperativas gozavam de isenções totais ou parciais de todo um conjunto de impostos no intuito de cumprir um objectivo económico específico, que o artigo 45.° da Constituição italiana reconhece em razão da função social e do carácter mutualista da cooperação.

51. Importa indicar que nos termos do artigo 26.° do Decreto Legislativo do Chefe Provisório do Estado n.º 1557, de 14 de Dezembro de 1947 (a seguir «Lei Basevi»), se consideravam cumpridos os requisitos mutualistas desde que as seguintes cláusulas figurassem nos estatutos da sociedade cooperativa: em primeiro lugar, a proibição da distribuição de dividendos superiores à taxa de juro legal aplicada ao capital efectivamente depositado, em segundo lugar, a proibição da distribuição da reserva pelos sócios durante a vida da sociedade e em terceiro lugar, a transferência, em caso de dissolução da sociedade, de todo o património, subtraído o capital depositado e os eventuais dividendos, com um objectivo de utilidade pública de carácter mutualista.

52. Como o órgão jurisdicional de reenvio sublinha, as sociedades cooperativas de produção e de trabalho caracterizam-se pelo papel do sócio empresário ou assalariado. Nas referidas cooperativas, como no caso em apreço, os membros exercem a sua própria actividade profissional no seio da cooperativa e o excedente produzido graças ao seu trabalho pode ser redistribuído a título de complemento de remuneração [27].

53. De acordo com as informações fornecidas pelas partes que apresentaram observações no quadro do presente processo, a matéria colectável da sociedade cooperativa

26 — Sobre a história das cooperativas de produção e de trabalho em Itália, v. Klingberg, W., *op. cit.*, pp. 21 a 27. A legislação adoptada em 1911 previu um regime especial relativo à distribuição do excedente das sociedades cooperativas de produção e de trabalho que desejavam participar em obras públicas. *Ibidem*, pp. 123 e 124.

27 — Segundo Stracke, o objectivo das cooperativas de produção e trabalho típicas dos Estados-Membros da Europa do Sul é melhorar o acesso ao emprego dos sócios. O seu tratamento fiscal tende a promover a durabilidade dessas cooperativas através da acumulação do capital cooperativo comum. V. Stracke, B., *op. cit.*, p. 46.

é determinada da mesma maneira que a matéria colectável de uma sociedade não cooperativa. Trata-se, em princípio, de uma taxa sobre o lucro líquido resultante do exercício da empresa. Convém acrescentar que decorre dos autos que todas as sociedades têm o direito de deduzir as remunerações pagas dos seus rendimentos colectáveis.

54. Finalmente, assinalo que, para além da problemática suscitada pelo pedido prejudicial, a fiscalidade das sociedades cooperativas foi debatida pelas partes numa perspectiva mais ampla do que a relativa às isenções constantes do artigo 11.° do DPR n.º 601/1973. Parece-me que sobretudo a Comissão recentrou a sua posição na audiência em relação às suas observações escritas, ao suscitar a questão relativa à ausência de tributação das reservas indivisíveis das sociedades cooperativas no direito italiano.

55. A esse respeito, considero que, no que concerne às sociedades cooperativas de produção e de trabalho, essa questão não tem relevância a não ser na medida em que a cooperativa envolvida não tenha podido gozar das isenções em causa nos processos principais. Porém, o objecto da apreciação do Tribunal de Justiça deveria, na minha opinião, ser limitado à questão de saber se as isenções previstas no artigo 11.° do DPR n.º 601/1973 para as sociedades cooperativas de produção e de trabalho são susceptíveis de preencher os critérios do conceito de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.º 1, CE.

B — *Quanto ao artigo 11.° do DPR n.º 601/1973*

56. Segundo o artigo 11.°, n.º 1, do DPR n.º 601/1973, é concedida às sociedades a isenção dos rendimentos, desde que o montante das remunerações não seja inferior a 60 % do montante global de todos os outros custos, com excepção dos relativos às matérias-primas e fornecimentos. Uma tal isenção está, portanto, subordinada à possibilidade de determinar a relação entre a contribuição do trabalho dos sócios e a de outros factores de produção – tais como o capital e o trabalho de terceiros –, incluindo despesas gerais e custos de bens e de equipamento. A definição de um parâmetro desta natureza permite instituir um controlo entre as remunerações efectivamente pagas e o montante global de todos os outros custos suportados pela sociedade cooperativa [28]. Na hipótese de o montante das remunerações se situar entre os 60 % e os 40 %, os referidos impostos são reduzidos em metade [29].

57. Por outro lado, o desagravamento fiscal previsto no artigo 11.°, n.º 1, do DPR n.º 601/1973 só se aplica se as sociedades cumprem as condições constantes do artigo 23.° da Lei Basevi supracitada.

28 — Stillitani, G., «La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali», *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. V. também Stracke, B., *op. cit.*, pp. 180 a 181.

29 — Matematicamente, isto corresponde a uma isenção de 50 % dos rendimentos.

58. O artigo 11.°, n.º 3, do DPR n.º 601/1973 estabelece uma dedução ao rendimento da sociedade das somas pagas aos membros assalariados em complemento dos seus salários até ao limite da taxa dos salários em vigor aumentada de 20 % visto que esses montantes são assimiláveis a alguns reembolsos, a saber, às vantagens mutualistas diferidas que retornam aos sócios. Foi, pois, observado, na doutrina italiana, que essa dedução não introduz uma derrogação em relação ao regime comum de fiscalidade das sociedades e entidades comerciais [30].

59. Segundo penso, a referida disposição, estabelece uma limitação da possibilidade de distribuir o excedente da sociedade cooperativa aos sócios sob a forma dos complementos de remuneração dedutíveis ao rendimento colectável da mesma.

60. Como o Governo italiano precisou na audiência, o sócio recebe uma remuneração pelo trabalho prestado à sociedade e esse rendimento está sujeito ao imposto progressivo sobre o rendimento. As somas pagas aos membros a título de complemento de remuneração constituem o objecto de uma dedução à tributação enquanto rendimentos assimiláveis aos de um trabalho dependente. Com efeito, estes são tributáveis na pessoa do sócio trabalhador [31].

30 — Pistolesi, F., «Le agevolazioni fiscali per le cooperative», *TributImpresa* n.º 3/2005.

31 — Decorre do artigo 50.° do texto único dos impostos directos (Testo Unico del 22/12/1986 n.º 917) que são assimiladas aos rendimentos de um trabalho dependente as remunerações recebidas, entre os limites dos salários correntes acrescidos de 20 %, pelos trabalhadores membros das cooperativas de produção e de trabalho.

VI — Quanto à qualificação de um regime fiscal como auxílio de Estado

A — *Quanto aos critérios gerais do conceito de auxílio de Estado*

61. O conceito de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.º 1, CE abrange não só prestações positivas, como as subvenções, mas também intervenções que, sob diversas formas, aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, não sendo subvenções na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos [32].

62. Daqui decorre que as medidas através das quais as autoridades públicas atribuem a certas empresas isenções fiscais que, não implicando embora transferência de recursos do Estado, colocam os beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos outros contribuintes, constituem auxílios de Estado, na acepção do artigo 87.°, n.º 1, CE [33].

32 — 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 20 de Novembro de 2003, GEMO (C-126/01, Colect., p. I-13769, n.º 28 e jurisprudência aí citada); de 15 de Julho de 2004, Espanha/Comissão (C-501/00, Colect., p. I-6717, n.º 90, e a jurisprudência aí citada); de 15 de Dezembro de 2005, Itália/Comissão (C-66/02, Colect., p. I-10901, n.º 77); e de 22 de Junho de 2006, Bélgica e Forum 187/Comissão (C-182/03 e C-217/03, Colect., p. I-5479, n.º 86).

33 — Acórdãos de 15 de Março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Colect., p. I-877, n.º 14), e Itália/Comissão, já referido, n.º 78.

63. No que diz respeito às sociedades cooperativas, como decorre da Comunicação da Comissão de 23 de Fevereiro de 2004 [34], alguns Estados-Membros entre os quais a República Italiana consideram que as restrições inerentes à natureza específica do capital da cooperativa exigem um tratamento fiscal específico. A Comissão, por conseguinte, convidou os Estados-Membros a observar o princípio de que as protecções ou vantagens concedidas a um tipo de entidade particular devem ser proporcionais aos condicionalismos legais, ao valor acrescentado social ou às limitações inerentes a este modelo e não devem constituir fonte de concorrência desleal.

64. O Tribunal de Justiça declarou repetidamente que a finalidade prosseguida por intervenções estatais não basta para as fazer automaticamente escapar à qualificação de «auxílio» na acepção do artigo 87.° CE [35]. Com efeito, o artigo 87.°, 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 [36].

65. A aplicação desta abordagem bastante simples não deixa de suscitar algumas dificuldades no contexto da tributação das empresas que têm formas jurídicas variadas. No que diz respeito às empresas de pequena ou média dimensão, podem ser exercidas actividades quase semelhantes sob a forma de uma sociedade pessoal [37], de uma sociedade de capitais com fim lucrativo [38], de uma sociedade cooperativa, ou mesmo no quadro de uma empresa individual sem personalidade jurídica.

66. A esse respeito, observo que, ainda que a tipologia das formas jurídicas das empresas seja largamente comparável entre os Estados-Membros, existem algumas variações importantes relativas, nomeadamente, ao conceito de personalidade jurídica, ou mesmo de capacidade jurídica [39] das empresas.

67. A fiscalidade de diferentes formas jurídicas pode ser baseada no princípio clássico da dupla tributação, caso em que o rendimento gerado pela actividade económica é tributado na pessoa da empresa e na pessoa do proprietário. Em contrapartida, nos sistemas da tributação única, todos os rendimentos de uma certa actividade são tributados seja na pessoa da empresa, sendo os rendimentos distribuídos aos sócios isentos de imposto, seja na pessoa do sócio, não sendo tributada

34 — Comunicação da Comissão 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].

35 — Acórdão de 22 de Dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão (C-487/06 P, Colect., p. I-10505, n.º 84 e a jurisprudência aí citada).

36 — Acórdão British Aggregates, já referido, n.º 85.

37 — Sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita.

38 — Sociedade de responsabilidade limitada ou sociedade anónima/por acções.

39 — O direito italiano parece fazer uma distinção entre a «soggettività giuridica» e a «personalità giuridica». V. Magrini, P.P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, Munique, 2004, p. 8.

a empresa. Existem, evidentemente, mais variantes que conjugam determinados aspectos destes modelos.

68. Portanto, na identificação dos conceitos-chave que são a vantagem e a selectividade no contexto das escolhas feitas pelo legislador nacional ao adoptar as normas do direito fiscal, existe um certo perigo de clareza conceptual aparente que pode, na realidade, tornar mais obscura a análise da problemática em causa.

69. Sobretudo, gostaria de acrescentar que a existência de uma justificação relativa à natureza ou à economia geral do sistema fiscal parece-me ser pertinente tanto no que diz respeito ao exame do conceito de vantagem como ao do conceito de selectividade.

70. Com efeito, nos dois casos, trata-se do exame de um tratamento diferente estabelecido no seio de um sistema fiscal em relação a uma situação hipotética de ausência desse tratamento, compreendendo a avaliação do alcance e dos motivos de uma tal escolha do legislador nacional. Por razões de economia de apresentação, decidi abordar a questão da existência de uma vantagem preferencialmente do ponto de vista formal e de discutir as características que, por si, poderiam igualmente pôr em questão a existência de uma vantagem no sentido económico, no contexto da selectividade.

B — *Quanto à vantagem*

71. Importa observar que a vantagem na acepção do artigo 87.°, n.º 1, CE só existe quando a medida preveja um desagravamento da carga fiscal em relação à situação normal prevista no sistema fiscal. O conceito fundamental na determinação do benefício no quadro de um regime fiscal é, por conseguinte, o de um sistema geral de tributação [40].

72. Neste contexto, a fim de poder determinar se se trata de uma vantagem, é conveniente identificar o nível geral de tributação ao qual estão sujeitas as pessoas colectivas dentro de um sistema fiscal nacional. Sendo esse exercício particularmente complexo, convém pois comparar a situação da empresa beneficiária relativamente a outras empresas que se encontrem numa situação factual e jurídica comparável à luz do objectivo prosseguido pela medida em causa [41].

73. Para além disso, conviria distinguir, no plano conceptual, entre a vantagem pura e a vantagem real. Com efeito, não obstante a identificação de um determinado tipo de vantagem, por exemplo sob a forma de um desagravamento fiscal, importa examinar se a mesma não é um meio de excluir a aplicação

40 — Rossi-Macanico, P., «The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures», *EC tax review*, Vol. 16 (2007), n.º 2, pp. 90 - 103, p. 91.

41 — V., neste sentido, acórdãos Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke já referido (n.º 41); de 29 de Abril de 2004, GIL Insurance e o. (C-308/01, n.º 68 e jurisprudência aí citada), e de 3 de Março de 2005, Heiser (C-172/03, Colect., p. I-1627, n.º 40).

de uma disposição fiscal em benefício de outra. A título de exemplo, uma isenção fiscal pode dirigir a tributação de uma determinada actividade para um outro regime [42]. A vantagem fiscal pode também ser equilibrada ou justificada pelas obrigações decorrentes da estrutura jurídica de uma determinada forma de pessoa colectiva, o que afasta o carácter de uma vantagem no sentido económico [43].

74. No caso em apreço, o artigo 11.°, n.º 1, do DPR n.º 601/1973 isenta o rendimento colectável de uma sociedade cooperativa de produção e de trabalho total ou parcialmente, em função da importância do trabalho dos sócios na geração do valor económico no quadro das actividades da referida sociedade. O alcance da isenção é determinado de maneira aproximativa. A disposição supracitada não regula a dedutibilidade das remunerações dos sócios que devem ser efectivamente pagas, visto que essa dedutibilidade decorre das disposições gerais que regulam o cálculo do rendimento colectável de uma pessoa colectiva.

75. Em consequência, se o Tribunal de Justiça optar por uma abordagem formal, a isenção em questão constitui sem dúvida uma vantagem. Por derrogação da regra geralmente aplicável às pessoas colectivas, fica isento o rendimento colectável das sociedades cooperativas em causa.

76. Contudo, interrogo-me se uma tal abordagem formal se justifica do ponto de vista da análise dos efeitos económicos da disposição em causa.

77. Com efeito, é evidente que a aplicação de regras uniformes às diferentes formas de sociedades se torna impossível sem se terem feito presunções arbitrárias acerca da tributação dos factores económicos que contribuem para a formação do rendimento. Os Estados-Membros gozam, no quadro da política fiscal, de uma margem de apreciação significativa no que diz respeito à escolha e à extensão da tributação dos factores de produção [44].

42 — Este parece ser o caso da isenção prevista pelo artigo 10.° do DPR n.º 601/1973 em relação às actividades agrícolas. Com efeito, como ressalta das observações escritas da Paint Graphos, de acordo com as regras gerais de fixação do IRES, o rendimento efectivo das sociedades cooperativas é integralmente tributável. Segue-se que o agricultor que fornece os seus produtos a uma cooperativa permaneceria sujeito ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares com base no valor matricial, pelo simples facto de possuir terreno agrícola, como qualquer outro agricultor, e que, além disso, a cooperativa – e, através dela, o sócio – permaneceria sujeita ao IRES sobre os rendimentos provenientes da transformação, da venda, etc. dos seus produtos, enquanto o agricultor independente não paga qualquer imposto sobre esse tipo de rendimento. A função da isenção em causa é portanto reequilibrar essa desigualdade de tratamento, que – se não fosse corrigida – desencorajaria completamente a utilização da forma da cooperativa como modalidade de associação entre agricultores. Observo, por outro lado, que a fiscalidade das sociedades de pessoas é frequentemente regida pelo princípio da transparência acima referido, segundo o qual a sociedade está isenta do imposto mas os seus rendimentos são tributados na pessoa dos sócios independentemente do facto de saber se o rendimento foi distribuído ou não.

43 — Rossi-Macanico, P., *op. cit.*, pp. 92 e 93. O autor verificou que as diferenças incluídas dentro da lógica do sistema fiscal não são excepções e, consequentemente, não constituem vantagens a justificar.

44 — Na minha opinião, essa margem de apreciação existe, por exemplo, no que diz respeito à classificação de determinadas partes do rendimento do proprietário/sócio de uma empresa como rendimento do trabalho ou do capital, ou no que diz respeito à adopção das diferentes tabelas de tributação.

78. Não obstante, em sentido económico, a isenção prevista pelo artigo 11.°, n.º 1, do DPR n.º 601/1973 não me parece constituir uma vantagem apontada no artigo 87.°, n.º 1, CE. Com efeito, resulta dos autos que o sistema geral de tributação das pessoas colectivas não se destina a ser aplicado, salvo algumas excepções, às sociedades que seguem o princípio mutualista. Parece-me que, uma vez que as regras gerais relativas à tributação das pessoas colectivas se aplicam às sociedades cooperativas, as referidas regras visam regular os elementos relevantes para a determinação da matéria colectável e do cálculo do rendimento colectável. Contudo, a tributação definitiva está sujeita a disposições derrogatórias que se aplicam seja a todas as cooperativas, seja às cooperativas de determinados tipos ou de determinados sectores. Por conseguinte, o regime geral só é aplicável, no seu conjunto, a uma sociedade cooperativa se esta não preencheu os critérios decorrentes das disposições específicas relativas ao seu carácter mutualista, ou, dito de outra forma, a não ser que esta não tivesse actuado como cooperativa.

C — *Quanto à selectividade*

79. O artigo 87.°, n.º 1, CE proíbe os auxílios de Estado «favorecendo certas empresas ou certas produções», isto é, os auxílios selectivos. Para apreciar a selectividade de uma medida, há que analisar se, no quadro de um dado regime jurídico, a referida medida constitui uma vantagem para certas empresas em relação a outras que se encontrem numa situação factual e jurídica comparável [45]. A condição de selectividade é constitutiva do conceito de auxílio de Estado [46].

80. Apesar de uma jurisprudência significativa, o conceito de selectividade escapa a uma qualificação unívoca, especialmente, no que diz respeito às medidas fiscais.

81. Como decorre das comunicações da Comissão, o facto de algumas empresas ou alguns sectores beneficiarem mais do que outros de algumas destas medidas fiscais não implica necessariamente que as mesmas sejam abrangidas pelas regras de concorrência em matéria de auxílios estatais [47]. As medidas, em contrapartida, podem revelar-se selectivas sem serem formalmente limitadas a

45 — V. acórdão British Aggregates, já referido, n.º 82.

46 — Acórdão de 6 de Setembro de 2006, Portugal/Comissão (C-88/03, Colect., p. I-7115, n.º 54).

47 — Comunicação da Comissão, de 10 de Dezembro de 1998, sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (JO C 384, p. 3, n.º 14): «Assim, as medidas destinadas a diminuir a tributação do trabalho em todas as empresas têm um efeito relativamente mais importante nas indústrias com forte intensidade de trabalho do que nas indústrias com forte intensidade de capital, sem que necessariamente constituam auxílios estatais. Do mesmo modo, os incentivos fiscais a favor dos investimentos de carácter ambiental ou nos sectores da investigação e desenvolvimento ou da formação favorecem apenas as empresas que realizam tais investimentos, mas também não constituem necessariamente auxílios estatais».

determinados sectores [48]. Assim, as medidas que são abertas a todos os sectores podem, contudo, ser qualificadas como selectivas desde que as condições de elegibilidade para essas medidas restrinjam, de facto, o número dos beneficiários potenciais [49].

82. Com efeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, por um lado, os auxílios sob a forma de um programa de auxílios podem dizer respeito a todo um sector económico e ser, mesmo assim, abrangidos pelo artigo 92.°, n.º 1, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.°, n.º 1, CE), e, por outro, uma medida destinada a isentar parcialmente as empresas de um determinado sector industrial dos encargos financeiros que resultam da normal aplicação do sistema geral de previdência social, sem que essa isenção encontre justificação na natureza ou na estrutura desse sistema, deve ser considerada como auxílio [50].

83. De acordo com o teor do artigo 87.°, n.º 1, CE, são incompatíveis com o mercado comum os auxílios que favoreçam certas empresas ou certas produções. O Tratado é, no entanto, omisso no que diz respeito ao critério da forma jurídica da pessoa colectiva.

84. Na verdade, o recurso a um certo modelo de pessoa colectiva pode ser característico para um sector determinado ou para uma empresa determinada. Nessa hipótese, os critérios da forma da pessoa colectiva e os critérios do Tratado, segundo o qual é proibida uma medida que favoreça certas empresas ou certos sectores, fundem-se, ou melhor, baseiam-se uns nos outros [51].

85. No processo que deu origem ao acórdão Cassa di Risparmio di Firenze e o. [52], a Comissão sustentava que, ao beneficiar certas empresas em função da sua forma jurídica (fundações ou pessoas colectivas de direito público) assim como determinados sectores específicos (a educação, a saúde pública, etc.) nos quais aquelas operam, a legislação nacional respondia *prima facie* ao critério da selectividade.

86. O Tribunal de Justiça assinalou que a medida em causa não se aplicava a todos os operadores económicos. Por conseguinte, não podia ser considerada uma medida geral de política fiscal ou económica [53], uma vez que o benefício fiscal em causa era concedido em função da forma jurídica da empresa, pessoa colectiva de direito público ou fundação, e dos sectores em que esta empresa exerce a sua actividade. O Tribunal de Justiça precisou que a derrogação não se baseava na lógica da

48 — V. Decisão da Comissão, de 17 de Fevereiro de 2003, relativa ao regime de auxílios criado pela Bélgica a favor dos centros de coordenação estabelecidos neste país (*JO L 282, p. 25).*

49 — Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas [C(2004)434/1, de 9 de Fevereiro de 2004].

50 — Acórdão de 17 de Junho de 1999, Bélgica/Comissão (C-75/97, Colect., p. I-3671, n.º 33).

51 — A título de exemplo, existem algumas formas jurídicas de pessoas colectivas limitadas e específicas para certos sectores económicos, como o sector bancário e o sector dos seguros. V. o n.º 20 da Comunicação da Comissão de 10 de Dezembro de 1998.

52 — Acórdão de 10 de Janeiro de 2006 (C-222/04, Colect., p. I-289).

53 — *Ibidem* (n.º 135).

medida ou na técnica de imposição, mas resulta do objectivo do legislador nacional de favorecer o financiamento dos organismos considerados socialmente úteis [54].

87. Uma tal abordagem relativa à forma jurídica de uma empresa não deve, contudo, ser considerada como uma regra que não admita nenhuma excepção. Concluo que as medidas fiscais adaptadas à forma e à estrutura da pessoa colectiva poderiam ser qualificadas de não selectivas na medida em que estivessem justificadas pela natureza ou pela economia do sistema.

88. Com efeito, o conceito de auxílio de Estado foi interpretado pelo Tribunal de Justiça como não abrangendo as medidas estatais que introduzem uma diferenciação entre empresas em matéria de encargos quando essa diferenciação resulta da natureza ou da estrutura do sistema de encargos em causa [55]. Nesse caso, a qualificação como auxílio de Estado pode ser excluída.

89. No que diz respeito ao domínio da fiscalidade, de acordo com a jurisprudência, uma medida que constitui uma excepção à aplicação do sistema fiscal geral pode ser justificada pela natureza e pela economia geral do sistema fiscal se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que tal medida resulta directamente dos princípios fundadores ou directores do seu 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 [56].

90. Na sua prática, a Comissão admitiu a existência de uma justificação pela natureza e a economia do sistema na hipótese da natureza progressiva da taxa, da não tributação em caso de inexistência de lucros, do tratamento particular das organizações sem fins lucrativos [57]. Essa era igualmente a situação dos terrenos agrícolas que beneficiavam de isenções ou de desagravamentos fiscais em relação ao regime de contribuição predial aplicável em direito comum [58]. Deste modo, o benefício foi justificado pelo papel específico da propriedade rústica na produção agrícola.

91. O Tribunal de Justiça admitiu uma justificação baseada na natureza e na economia do sistema nacional de tributação dos seguros, num contexto particular de aplicação da taxa agravada do imposto a uma parte determinada dos contratos de seguro anteriormente sujeitos à taxa normal [59].

54 — *Ibidem* (n.º 137).

55 — V. acórdão British Aggregates, já referido (n.º 83).

56 — Acórdão C-88/03, Portugal/Comissão, já referido (n.º 81).

57 — Comunicação da Comissão de 10 de Dezembro de 1998 (n.os 24 a 27).

58 — Decisões N/20/2000 (Países Baixos) e N/53/99 (Dinamarca) disponíveis no sítio Web do Secretariado-Geral da Comissão: ttp://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Acórdão GIL Insurance e o., já referido.

92. A dificuldade do critério relativo à natureza ou à economia do sistema reside, no entanto, no facto de, uma vez que o Tribunal de Justiça considera que a medida difere do sistema fiscal geral nacional, esta deve ser qualificada como selectiva. Esta jurisprudência conduz então a um *status quo* segundo o qual nenhuma medida poderá ser qualificada como justificada pela natureza e a economia do sistema [60].

93. O que interessa, a esse respeito, são, com efeito, não os objectivos da medida, mas a lógica inerente ao sistema fiscal nacional.

94. O artigo 11.° do DPR n.º 601/1973 constitui uma medida complexa que engloba várias soluções fiscais que visam introduzir um tratamento fiscal específico das sociedades cooperativas de produção e de trabalho [61].

95. Apesar dessa natureza à primeira vista derrogatória, a conclusão segundo a qual os benefícios fiscais destinados às sociedades cooperativas de produção e de trabalho são de natureza selectiva não se impõe com toda a evidência. Parece-me, pelo contrário, que ao considerar a natureza transversal das referidas sociedades, a saber, a variedade dos sectores nos quais elas podem actuar, a natureza selectiva da medida em questão poderia ser discutida. Em todo o caso, supondo que o sistema de isenções das referidas sociedades seja de natureza *a priori* selectiva, este poderia ser justificado pela economia e pela natureza do sistema.

96. A esse respeito, observo que resulta da jurisprudência [62] que a condição de selectividade é preenchida a partir do momento em que a medida beneficia certas empresas em relação a outras que se encontram numa situação factual e jurídica comparável, mesmo que os auxílios digam respeito a todo um sector económico.

97. Para este efeito, conviria resolver, antes de mais, a questão de saber se as sociedades cooperativas com fim mutualista e as outras sociedades com fins lucrativos se encontram numa situação comparável. Depois, seria necessário comparar a situação de uma sociedade cooperativa de produção e de trabalho, na hipótese de aplicação do artigo 11.° do DPR n.º 601/1973, com as outras sociedades com fins lucrativos e com as outras sociedades cooperativas.

98. Nas suas observações escritas, a Comissão alegou que as sociedades cooperativas de produção e de trabalho que correspondem ao modelo mutualista puro e as sociedades com fins lucrativos não se encontram numa

60 — V., nesse sentido, Lenaerts, K., «State Aid and Direct Taxation», *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, p. 305.

61 — A medida em questão aparenta ser uma aplicação de um objectivo de alcance mais geral estabelecido no direito fiscal italiano que visa favorecer a capitalização das sociedades cooperativas e a desfavorecer os reembolsos. V. Stracke, B., *op. cit.*, pp. 176 a 183.

62 — Acórdãos, já referidos, Bélgica/Comissão; Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke; Heiser, e Itália/Comissão.

situação de facto e de direito comparável no que diz respeito às somas pagas aos membros assalariados a título de remuneração, incluídos os eventuais complementos da sua remuneração.

99. A ela se juntou, neste ponto, o Governo francês, o qual assinala que é lógico não tratar da mesma maneira as sociedades que distribuem os seus lucros aos seus sócios e as outras entidades, tais como as cooperativas, que, pelo seu estatuto, não podem proceder a tais distribuições.

100. Como salientou na audiência a representante da Adige Carni, a participação dos accionistas ou dos sócios (societários) numa sociedade de capitais é uma participação que se limita a contribuir com capitais. Em contrapartida, a relação mutualista ou uma relação de troca é típica da sociedade cooperativa. A diferença de tratamento fiscal assenta na diferença que existe entre essas relações. Além disso, tendo sublinhado que não se tratava de um problema de dupla tributação, a representante da Adige Carni recordou que dentro da economia do sistema fiscal de tributação aplicável à data dos factos nos processos principais, o objectivo do regime nacional consistia na tributação única de um rendimento, fosse na pessoa da cooperativa, fosse na pessoa do membro.

101. A esse respeito, sublinho que a isenção prevista no artigo 11.° do DPR n.° 601/1973 parece conduzir à ausência de tributação do rendimento isento, tanto na pessoa do sócio como na pessoa da sociedade cooperativa. É unicamente na hipótese de a sociedade cooperativa não preencher algumas condições próprias das cooperativas que o regime geral de tributação das pessoas colectivas se aplica.

102. Nos termos da regulamentação aplicável à data dos factos nos processos principais, a diferença substancial entre uma sociedade com fins lucrativos e uma sociedade cooperativa residiria no facto de, para a sociedade com fins lucrativos, a única tributação, independentemente de ser feita na pessoa do sócio ou na da sociedade, ser relativa a um lucro de que os accionistas se podiam apropriar num estádio posterior, por exemplo, seja no momento da distribuição de dividendos, seja no da venda das acções ou no da liquidação da empresa. Justifica-se, portanto, considerar que se tratava de uma espécie de pagamento por conta a título de rendimento do capital.

103. A ideologia que sustenta o conceito de «shareholder value» enquanto princípio director das sociedades de capital com fins lucrativos baseia-se na hipótese segundo a qual o património social pertence, no sentido económico, sempre aos sócios.

104. Em contrapartida, no regime civil das sociedades cooperativas mutualistas, os membros da sociedade cooperativa não poderiam nunca apropriar-se desse tipo de lucros. Um pagamento por conta comparável àquele que é admissível numa sociedade de capitais está, portanto, excluído. Os sócios

não lucram com a acumulação do capital no seio de uma sociedade cooperativa.

105. No que diz respeito, particularmente, às cooperativas de produção e de trabalho, recordo que, dentro do respeito pelas estritas condições do carácter mutualista, o artigo 11.°, n.º 1, do DPR. n.º 601/1973 visa excluir do campo de aplicação da isenção aí prevista sociedades cooperativas de produção e de trabalho cujo rendimento colectável é gerado por factores de produção diferentes do trabalho dos sócios que têm a obrigação de participar na actividade da sociedade através do contributo do seu trabalho [63]. Em contrapartida, na medida em que o rendimento de uma sociedade cooperativa de produção e de trabalho pode ser considerado gerado pelos contributos de trabalho dos sócios, o referido rendimento não é tributado.

106. É difícil de conceber uma tal hipótese no caso das pessoas colectivas com fins lucrativos sujeitas à regra geral de tributação, tendo em conta que, por um lado, os seus sócios não qualquer obrigação de trabalhar para a sociedade e, por outro, que os lucros de uma tal sociedade podem ser distribuídos aos sócios.

107. Finalmente, gostaria de chamar a atenção do Tribunal de Justiça para a problemática relativa a um aspecto da comparabilidade entre as situações das sociedades de capitais e das sociedades cooperativas de produção e de trabalho. Esse aspecto parece-me relevante, especialmente, em relação à tomada de posição da Comissão, a qual sustentou na audiência que, para que a medida em causa escape à qualificação de auxílio de Estado, a partir do momento em que o imposto não é devido na pessoa do sócio, o imposto deveria incidir sobre os lucros da sociedade.

108. Como acima observei, o artigo 11.° do DPR n.º 601/1973 procura estabelecer uma distinção esquemática entre o rendimento «interno» ou mutualista gerado pelo trabalho dos membros e o rendimento «externo», proveniente do capital ou das relações com os não-membros, este não abrangido pela isenção. Com efeito, os excedentes gerados pelos outros factores de produção que correspondem ao lucro de exploração realmente percebido pela sociedade cooperativa não estão cobertos pelo artigo 11.° do DPR n.º 601/1973.

109. A este respeito, convém sublinhar que na maior parte dos casos, uma entrada do sócio no capital social não constitui, numa sociedade de capitais, um rendimento tributável para a sociedade, mas que são os lucros, enquanto produto desse capital, que são tributados na pessoa da sociedade. Uma entrada social sob a forma de uma participação em espécie, como o trabalho, está, por outro lado,

63 — Uma obrigação desta natureza é própria das sociedades de pessoas, que em vários Estados-Membros não constituem entidades tributáveis independentes, mas o seu rendimento social é imputado e tributado na pessoa dos sócios mesmo que o referido rendimento não lhes tenha sido distribuído. Apesar da sua personalidade colectiva própria, as sociedades cooperativas possuem várias características das sociedades de pessoas. V. B. Stracke, *op. cit.*, pp. 16 a 19, e, Mannio, L., *op. cit.*, p. 69.

habitualmente, excluída no caso da sociedade de capitais.

110. Numa sociedade cooperativa de produção e de trabalho, uma das obrigações principais que incumbem aos membros é a de contribuir com o seu trabalho de forma continuada. O valor acrescentado social gerado pelo trabalho de um membro da sociedade cooperativa que ultrapassa as remunerações que lhe são pagas permanece na sociedade. Economicamente, essa parte do excedente que não é remunerada e que o sócio deve deixar no património da sociedade tem a natureza de uma entrada de capital. De acordo com esta lógica, esta parte deve ficar isenta de imposto na pessoa da sociedade.

111. Tendo em consideração tudo o que foi dito, o regime fiscal das sociedades cooperativas de produção e de trabalho, como previsto, particularmente, pelo artigo 11.° do DPR n.º 601/1973, não poderia ser considerado selectivo, visto que as referidas sociedades não se encontrariam numa situação comparável em relação às sociedades com fins lucrativos nem em relação às outras sociedades cooperativas.

112. Em qualquer caso, a regulamentação em questão pode ser explicada pela natureza ou pela economia do sistema nacional de fiscalidade aplicado no contexto das sociedades cooperativas de produção e de trabalho. Os desagravamentos fiscais destinados às sociedades cooperativas de produção e de trabalho parecem-me, com efeito, resultar directamente dos princípios fundadores e directores do sistema fiscal italiano.

113. Uma vez que, na minha opinião, não está preenchido, no caso em apreço, pelo menos um dos critérios constitutivos do conceito de auxílio de Estado, e, tendo em conta que estes são de natureza cumulativa, não há lugar a examinar os outros critérios constantes do artigo 87.°, n.º 1, CE.

114. Em contrapartida, caso o Tribunal de Justiça entenda não seguir a minha proposta, conviria estudar a problemática das condições de afectação das trocas comerciais entre Estados-Membros e a de uma eventual distorção da concorrência. A este respeito, sou de opinião de que a jurisprudência do Tribunal de Justiça fornece indicações suficientes ao órgão jurisdicional de reenvio [64]. Em todo o caso, compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar, à luz dos elementos de interpretação decorrentes da jurisprudência, se as duas condições acima referidas estão preenchidas no caso em apreço.

115. Entretanto, falta examinar a questão dos eventuais auxílios existentes bem como a da aplicabilidade do princípio *de minimis*.

64 — V., acórdão Cassa di Risparmio, já referido (n.os 140 e 141).

VII — Quanto aos conceitos de auxílios existentes e de minimis

A — *Quanto ao conceito de auxílio existente*

116. De acordo com a jurisprudência, o conceito de auxílio de Estado, existente ou novo, corresponde a uma situação objectiva. Este conceito não pode depender do comportamento ou das declarações das instituições [65].

117. Nas suas observações escritas, o Governo italiano tal como a Paint Graphos e a Adige Carni alegaram que as medidas fiscais particulares destinadas às sociedades cooperativas são «auxílios existentes» porque estavam já previstas pela legislação italiana aplicável antes da entrada em vigor do Tratado de Roma, em 1957 [66].

118. O Governo italiano precisou que a legislação aplicável antes da entrada em vigor do Tratado de Roma, em 1957, previa um regime fiscal que, em suma, isentava completamente as sociedades cooperativas da tributação normalmente aplicável às sociedades com fins lucrativos, não sendo a isenção naturalmente obtida senão pelas cooperativas com fim mutualista, em conformidade com o princípio previsto na época pela Lei Basevi [67].

119. Como precisou igualmente a Comissão, no ordenamento jurídico italiano desde 1957, as sociedades cooperativas gozam da possibilidade de excluir do montante tributável a totalidade da percentagem do lucro anual, vantagem que, em termos globais, não parou de diminuir a partir dessa data. Os serviços da Comissão constataram, além disso, que as modificações introduzidas nas medidas em questão, depois da entrada em vigor do Tratado CEE, visavam introduzir algumas modificações técnicas a fim de adaptar o sistema de tributação das cooperativas à fiscalidade geral modificada na sequência das reformas de 1973, 1986 e 2004.

120. Na audiência, a Adige Carni, a Paint Graphos, o Governo italiano, bem como a Comissão, manifestaram-se a favor de uma tese segundo a qual as medidas em questão, sob condição de constituírem auxílios de Estado na acepção do artigo 87.° CE, são auxílios existentes na acepção do artigo 1.°, alínea b), ponto i), do Regulamento n.º 659/1999.

121. Parece, portanto, à primeira vista, fundado considerar que na hipótese de cumprirem os critérios do artigo 87.°, n.º 1, CE, as

65 — Acórdão de 2 de Dezembro de 2009, Comissão/Irlanda e o. (C-89/08 P, Colect., p. I-11245, n.º 72).

66 — V. o artigo 1.°, alínea b), i), do Regulamento n.º 659/1999.

67 — Esta lei regulou até 2003 as disposições de natureza fiscal destinadas a verificar o respeito da condição de fim mutualista, condição necessária da aplicação das medidas fiscais particulares previstas a favor das sociedades cooperativas.

medidas em causa são susceptíveis de constituir auxílios existentes.

122. No entanto, uma vez que, por um lado, o regime de 1954 [68] se caracterizava pela tributação tanto sobre o património como sobre o rendimento e, por outro, que no regime estabelecido pelo DPR n.º 601/1973, só era tributável o rendimento e existiam certos limites à aplicação dos benefícios fiscais ligados ao capital da sociedade cooperativa, considero que só o órgão jurisdicional de reenvio está em condições de apreciar, de maneira global, a eventual continuidade entre os regimes acima referidos. Neste quadro, o órgão jurisdicional nacional será levado a verificar, em especial, se o desagravamento da carga fiscal à data da entrada em vigor do Tratado de Roma era comparável ou mais significativo por comparação com o instituído pelo DPR n.º 601/1973. Unicamente se assim fosse, se trataria, no caso em apreço, de auxílios existentes.

B — *Quanto ao princípio de minimis*

123. Nas suas observações escritas, a Paint Graphos suscitou a problemática da regra dita *de minimis*. Ela remeteu, a este respeito, para os diferentes relatórios e comunicações da Comissão produzidos entre o ano de 1984 e o ano de 1993 [69], e alegou que tendo em conta, por um lado, a taxa de imposto sobre o rendimento das empresas e, por outro, os limites de aplicação do princípio *de minimis* à data das declarações de rendimentos controvertidas, o montante da evasão fiscal seria de qualquer maneira inferior ao limite em vigor durante os anos a que as rectificações dizem respeito.

124. Cumpre lembrar que a regra *de minimis* responde a exigências de simplificação administrativa tanto para os Estados-Membros como para os serviços da Comissão, a qual deve poder concentrar os seus recursos nos casos realmente importantes a nível da União [70].

125. Supondo mesmo que a regra *de minimis* se possa aplicar às sociedades cooperativas em questão, o que, em princípio, não me parece excluído, o funcionamento do referido princípio não é, no caso em apreço uma questão simples, nomeadamente, do ponto de vista da aplicação do direito *ratione temporis*.

126. A este respeito, parece-me que, se o órgão jurisdicional nacional considerar que o direito às isenções foi contestado e, portanto,

68 — Lei n.º 603, de 6 de Agosto de 1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI n.º 182, de 11 de Agosto de 1954.

69 — V. XIV Relatório sobre a Política de Concorrência – 1984, n.º 203, *in fine* (JO C 40, de 20 de Fevereiro de 1990, p. 2) e a Comunicação da Comissão, de 6 de Março de 1996, relativa aos auxílios *de minimis* (JO C 68, p. 9).

70 — Acórdão de 7 de Março de 2002, Itália/Comissão (C-310/99, Colect., p. I-2289, n.º 94).

as sociedades em causa não puderam verdadeiramente gozar de benefícios fiscais, a medida deveria ser identificada como auxílio *de minimis* de acordo com os critérios em vigor no momento em que o seu carácter de auxílio de Estado for definitivamente estabelecido e o benefício fiscal eventual que daí decorre para a empresa for calculado à luz do Regulamento n.º 1998/2006.

127. Todavia, se o órgão jurisdicional de reenvio considerar que as sociedades já gozaram de isenções, o que me parece excluído tendo em conta que as tributações envolvidas não se tornaram juridicamente definitivas, a verificação deveria ser feita de acordo com os critérios definidos nas comunicações da Comissão que eram aplicáveis à data dos factos dos litígios nos processos principais.

VIII — Conclusão

128. Atendendo às considerações anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que:

— declare inadmissíveis as questões prejudiciais submetidas pela Corte suprema di cassazione;

— a título supletivo, apenas declare admissível a primeira questão prejudicial e lhe responda, no sentido de que um regime fiscal das sociedades cooperativas de produção e de trabalho que visa, mesmo que se trate de uma aplicação esquemática, isentar o rendimento correspondente ao excedente social gerado pelo trabalho dos sócios, como o previsto pelo artigo 11.° do DPR n.º 601/1973, na medida em que aquele resulta directamente dos princípios fundadores e directores do sistema fiscal aplicável no que concerne à tributação das sociedades cooperativas, não pode ser considerado um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.º 1, CE.