

PRINCÍPIOS COOPERATIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS

Nina Aguiar

Professora adjunta do Instituto Politécnico de Bragança
Departamento de Direito e Ciências Sociais

RESUMO

Os benefícios fiscais podem colidir, e efectivamente colidem com frequência, quer com o princípio da igualdade tributária, quer com o princípio da proibição de auxílios de Estado do Direito da União Europeia, ambos princípios fundamentais da ordem jurídica dos Estados membros da UE. Por este facto, a manutenção destes esquemas especiais de tributação requer um fundamento jurídico que os torne compatíveis com aqueles limites constitucionais. Esse fundamento pode e deve ser encontrado nos princípios cooperativos, já que estes formam a base da identidade cooperativa, que faz com que estas entidades se distingam das restantes formas empresariais. O objectivo deste artigo é extrair dos princípios cooperativos parâmetros objectivos para a tributação das cooperativas, nomeadamente definindo bases para justificar um tratamento fiscal preferencial destas entidades.

PALAVRAS-CHAVE: cooperativas, princípios cooperativos, benefícios fiscais, igualdade tributária.

COOPERATIVE PRINCIPLES AND TAX INCENTIVES

ABSTRACT

Tax benefits may collide, and indeed do collide frequently with either the principle of tax equality and the principle of prohibition of state aid of the European Union law, both fundamental principles of the legal systems of EU member states. For this reason, these special tax schemes require a legal ground that makes them compatible with those constitutional limits. This ground can and should be found in the cooperative principles since these, forming the basis of the cooperative identity, are what make cooperatives distinct from the other business legal forms. The purpose of this essay is to draw from the cooperative principles objective parameters for taxation of cooperatives, including establishing bases to justify preferential tax treatment of these entities.

KEY WORDS: cooperatives, cooperative principles, tax incentives, tax equity.

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: H21; H230; H250; K34; L310.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Os princípios cooperativos como base da organização cooperativa e como traço distintivo das entidades cooperativas. 3. A problemática do regime fiscal das cooperativas. 3.1. A função social especialmente relevante das cooperativas. 3.2. O regime fiscal cooperativo em confronto com os princípios da igualdade fiscal e da livre concorrência. 4. Os princípios cooperativos e o critério da selectividade para efeitos de aplicação da proibição de ajudas de estado. 4.1. Razão de ordem. 4.2. O escopo mutualístico e a ausência de fim lucrativo. 4.3. Os princípios da “educação, formação e informação”, da “preocupação com a comunidade” e da “cooperação entre cooperativas”. 5. Conclusão. Bibliografia.

1. Introdução

Em alguns países, como Portugal, Espanha, Itália e Alemanha, as cooperativas beneficiam ou podem beneficiar de regimes fiscais diferenciados e com um cariz genericamente “favorável” quando comparados com os regimes fiscais aplicáveis às sociedades comerciais e outras formas empresariais. Estes regimes fiscais vêm, na sua maior parte, do início do movimento cooperativo, tendo sofrido uma certa cristalização, fruto de factores ideológicos e sociais vários. Estas circunstâncias fizeram com que os seus fundamentos teóricos não tenham sido objecto de uma elaboração doutrinal em sincronia com a evolução social e económica operada no sector. De salientar também que os regimes fiscais referidos, tendo em comum apenas o carácter genericamente “favorável”, afiguram-se muito divergentes entre si, dificultando uma indução dos princípios que lhes subjazem.

Algo parece, no entanto, constituir ideia assente: a justificação – a ser esta possível – de um regime fiscal cooperativo “favorável” estará sempre ligada, necessariamente, à particular identidade cooperativa, no sentido de que só em relação àquelas cooperativas em que esta identidade se encontre genuinamente presente se poderá justificar um afastamento das regras gerais da tributação. Ora, na base da identidade cooperativa estão, como é consabido, os princípios cooperativos definidos pela Aliança Cooperativa Internacional. Deste modo, olhar para os princípios cooperativos e tentar extrair deles parâmetros objectivos que se enqua-

drem na teoria da tributação é um caminho inevitável a ser trilhado se se pretende definir bases sólidas para um regime fiscal cooperativo.

Devemos desde já ressaltar que não temos como pretensão encontrar respostas definitivas sobre a complexa relação apontada entre os princípios cooperativos e o regime fiscal destas entidades. Contentamo-nos em expor algumas novas linhas de reflexão sobre um tema que irá ser, seguramente, objecto de discussão em diversas instâncias nacionais e da União Europeia na próxima década.

Julgamos importante fazer também algumas precisões de ordem metodológica. Assim, e em primeiro lugar, a abordagem que adoptamos não se centra sobre uma ordem jurídica determinada, pretendendo antes ter um alcance geral. No plano do direito tributário, tanto o princípio da igualdade tributária como a proibição de ajudas de Estado fiscais que falseiem a concorrência – principais balizas da nossa análise – são princípios constitucionais de todos os países da União Europeia, por força do princípio do primado do direito comunitário.¹ Quanto aos princípios cooperativos definidos pela Aliança Cooperativa Internacional, ao legislador tributário eles não interessam pelo seu valor jurídico – o qual é distinto nas várias ordens jurídicas – mas por neles se plasmar a identidade das cooperativas, o que é válido com independência do valor jurídico que os mesmos princípios e valores tenham. Por exemplo, se uma dada cooperativa não observar o princípio da gestão democrática, para o legislador fiscal tal significa que essa entidade não é uma cooperativa na sua substância, não se justificando em relação a ela um tratamento diferente do que é dado, por exemplo, às sociedades comerciais.

Em segundo lugar, devemos esclarecer também que a questão central da nossa análise é a de saber se as cooperativas devem ser fiscalmente tratadas como as restantes entidades empresariais, ou, pelo contrário, de forma diferenciada. Nesta contraposição, porém, existe uma forma jurídica de empresa que interessa em particular, que é a da sociedade comercial, por se tratar da forma jurídica de empresa típica das economias de mercado. O regime fiscal das sociedades comerciais constitui, pois, a referência da nossa abordagem.

1. O princípio da igualdade tributária decorre directamente do princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei, o qual tem sido considerado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia como um princípio geral do direito da União (acórdãos C-283/83, *Racke*, 13 de Novembro de 1984, ECR 3791; C-15/95, *EARL* 17 de Abril de 1997 ECR I-1961; C-292/97, *Karlsson*, 13 de Abril de 2000, ECR I-02737). Hoje o princípio encontra-se plenamente consagrado no artigo 20º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (2000/C 364/01). Quanto à proibição de ajudas de Estado que falseiem a concorrência, encontra-se esta estabelecida no artigo 107º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Por fim, a nossa análise segue uma dupla via, considerando as especificidades das cooperativas ditadas pelos princípios cooperativos à luz do princípio da igualdade tributária e da proibição das ajudas de estado que falseiam a concorrência. Esta dupla via de análise tem uma razão. Ao longo da última década, tem vindo a suscitar-se, em diversas instâncias da União Europeia, a questão da compatibilidade dos regimes fiscais “favoráveis” das cooperativas com o princípio da proibição de ajudas de Estado (princípio consagrado no artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), tendo havido tomadas de posição por parte quer da Comissão Europeia quer do Tribunal de Justiça da União Europeia a esse respeito. Isto originou que o debate sobre o regime fiscal das cooperativas tenha sido colocado sobretudo na perspectiva do direito da concorrência. Ora, por um lado, a abordagem à luz do direito da concorrência está longe de ter conduzido a resultados claros quanto às bases em que pode assentar um regime fiscal de apoio às cooperativas e quais os contornos que devem enquadrar tais regimes. Por outro lado, o direito tributário, com a sua dogmática própria, deve que ser capaz de oferecer uma primeira resposta ao problema do regime fiscal das cooperativas. Para isso, o problema deve ser colocado na perspectiva do princípio da igualdade tributária. Este trabalho é, portanto, também uma tentativa de deslocar o ponto focal da discussão sobre o regime fiscal das cooperativas do âmbito do direito da concorrência para o direito fiscal.

2. Os princípios cooperativos como base da organização cooperativa e como traço distintivo das entidades cooperativas

Observadas de fora, as cooperativas não revelam diferenças visíveis em comparação com as sociedades comerciais ou com outras formas empresariais de fim lucrativo: trata-se de entidades que vendem bens adquiridos para revenda, transformam produtos e vendem-nos no mercado ou prestam serviços contra remuneração, como qualquer outra entidade empresarial.² Por esse motivo, a maioria

2. De acordo com a Declaração sobre a Identidade Cooperativa, adoptada pela Assembleia Geral da Aliança Internacional Cooperativa, em Manchester em 23 de Setembro de 1995, uma cooperativa é “uma associação autónoma de pessoas unidas voluntariamente para satisfazerem as suas necessidades económicas, sociais e culturais através de uma empresa detida em comum e democraticamente controlada”.

da doutrina afirma que as cooperativas desenvolvem actividades empresariais³ e correspondem a uma forma jurídica de organização de uma empresa.⁴

O aspecto dos fins das cooperativas também não oferece uma base sólida para distinguir as cooperativas das restantes entidades empresariais, e designadamente das sociedades. Isto porque, embora as cooperativas não tenham como fim principal a obtenção de lucro,⁵ não lhes está vedada a prossecução do lucro,⁶ concretamente através de operações com terceiros.⁷ Alguns autores afirmam mesmo que a prossecução de um fim lucrativo é uma necessidade das cooperativas em vista da sua sustentabilidade económica,⁸ embora sempre em complementaridade com o fim cooperativo⁹. Quanto aos limites à possibilidade de desenvolver actividades dirigidas à obtenção de lucro, embora a maioria dos autores reconheça que esses limites devem existir,¹⁰ na realidade não existem limites claros,¹¹

3. Meira, D.: *O Regime Económico das Cooperativas no Direito Português. O Capital Social*, Vida Económica, Porto, 2009, pp. 43-44; Somerville, P.: "Co-operative Identity", *Journal of Co-operative Studies*, 40.1, 2007, p. 5.

4. Vicent Chuliá, F.: "Mercado, principios cooperativos y reforma de la legislación cooperativa (estudio introductorio y de síntesis)", *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 29, 1998, p. 13; Meira, D., *op. cit.*, p. 43; Gadea Soler, E.: "Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia", *Boletín JADO*, nº 17, 2009, p. 170.

5. Meira, D., *op. cit.*, p. 47; Carreras Roig, L.: "Consideraciones en torno al posible carácter mercantil de las sociedades cooperativas y acerca de las limitaciones a la realización de operaciones con terceros no socios de estas entidades", *Revesco*, nº 106, 2011, p. 57.

6. Carreras Roig, L., *op. cit.*, p. 57; Gadea Soler, E., *op. cit.*, p. 174.

7. Vargas Vasserot, C.: "La actividad cooperativizada y las relaciones de la cooperativa con sus socios y con terceros", *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 27, 2006, p. 203; Gadea Soler, E., *op. cit.*, p. 171. Sobre o conceito de operações com terceiros, vd., *per totem*, Meira, D., *op. cit.*, pp. 268 et seq.

8. Pañiagua Zurera, M.: *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, MacGraw-Hill, Madrid, 1997, pp. 266 et seq; Gadea Soler, E., *op. cit.*, p. 173.

9. Preferimos o termo "fim cooperativo" uma vez que, como reconhecem Vargas Vasserot, C. & Aguilar Rubio, M.: "Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado", *Revesco*, nº 83, 2004, p. 117, o termo e o conceito de cooperativismo não consomem nem se consomem no conceito de mutualismo.

10. Carreras, L., *op. cit.*, p. 64. Alguns autores defendem, entretanto, que não devem ser colocados limites à possibilidade de as cooperativas realizarem operações lucrativas, i.e. com terceiros (Gadea Soler, E., *op. cit.*, p. 173).

11. Vargas, C. & Aguilar, M., *op. cit.*, p. 120.

o que faz com que distinguir as cooperativas das outras entidades empresariais com base no fim lucrativo ou na sua ausência não conduza a resultados seguros.¹²

Sendo assim, ao colocar-se a questão de explicitar o que distingue uma cooperativa de qualquer outra entidade empresarial, torna-se claro que a identidade cooperativa só pode ser captada por referência aos princípios cooperativos.¹³ É importante sublinhar que a conformação com os princípios cooperativos não é algo que possa ser visto como um elemento secundário em relação à organização da actividade empresarial da cooperativa, algo que acresce a esta actividade sem influenciar a própria organização da actividade. Ao contrário, a conformação com os valores e princípios cooperativos forma a base da própria organização empresarial cooperativa,¹⁴ fazendo assim que a organização empresarial cooperativa se torne distinta das demais organizações empresariais.¹⁵ O cooperativismo deverá ser definido, então, ao menos nos ordenamentos jurídicos que aderem aos princípios cooperativos definidos pela Aliança Cooperativa Internacional, como uma forma de organização de uma actividade económica¹⁶ caracterizada pela sua conformação com os valores e princípios cooperativos.¹⁷

Ora, é da conformação da organização da actividade cooperativa com os valores e princípios cooperativos que resulta poder dizer-se que as cooperativas desempenham, enquanto organizações empresariais, uma função social especialmente relevante.¹⁸ Tal função social especialmente relevante, sobre a qual parece não

12. Meira, D., *O regime...*, cit., p.54.

13. Fici, A.: "An introduction to cooperative law", in Cracogna, D., Fici, A. & Henrÿ, H. (eds.), *International Handbook of Cooperative Law*, Springer, Heidelberg/New York/Dordrecht/London, 2013, p. 49; Meira, D., *op. cit.*, p. 58; MacPherson, I.: "What is the end purpose of it all?: The centrality of values for cooperative success in the marketplace", in Battilani, P & Schröter, H. G., *The Cooperative Business Movement, 1950 to the Present*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012, p. 107; Meira, D., *op. cit.*, p. 58; Gadea Soler, E., *op. cit.*, p. 177.

14. Meira, D.: *op. cit.*, p. 52.

15. Gadea Soler, E., *op. cit.*, p. 170.

16. Idem, p. 173.

17. Martínez, A.: "Las cooperativas y su acción sobre la sociedad", *Revesco*, n.º 117, 2015, p. 37.

18. Alguacil, M. P.: "Condicionantes del régimen de ayudas de estado en la fiscalidad de las cooperativas", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, p. 31; Fici, A., "An introduction...", cit., p. 32; Merino Jara, I.: "El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?", *Revista Vasca de Economía Social*, n.º 6, 2010, p. 45; Sobre a função social das cooperativas, Fici, A.: "La función social de las cooperativas: notas de derecho comparado", *Revesco*, n.º 117, 2015, pp. 77-98; MacPherson, I.: *op. cit.*, p. 107; Mendoza, E. V. & Castillo, E. T.: *The Path to the Success of Cooperatives*, UP Press, Quezon City, 2006, p. 8. Sobre a dimensão social das cooperativas, Martínez Charterina, A., *op. cit.*, pp. 34-49.

existir um consenso entre os autores no momento de concretizar em que se traduz, pode desde logo estar associada à actividade desenvolvida pela cooperativa,¹⁹ nos casos em que os cooperadores procuram através da cooperativa satisfazer necessidades que as empresas de fim lucrativo não cobrem satisfatoriamente.²⁰ Será o caso das cooperativas de trabalho²¹, das cooperativas de comercialização e transformação de produtos agrícolas, das cooperativas de serviços na área da prestação de cuidados na infância e muitas outras.²² Além disso, embora as cooperativas tenham um escopo primariamente interno, na medida em que visam a título principal satisfazer necessidades dos seus membros, existem aspectos da sua estrutura e organização – como o princípio “da porta aberta”, o governo democrático e o destino “externo” de alguns dos recursos das cooperativas a favor de não-membros ou de futuros membros – que visam o bem colectivo externo à cooperativa.²³ Por outro lado, as cooperativas são, por natureza, entidades enraizadas nas comunidades sociais nas quais se inserem, sentindo inerentemente pesar sobre si uma responsabilidade social acrescida. Essa responsabilidade social reflecte-se em vários aspectos, como uma maior estabilidade das relações laborais, uma maior satisfação dos trabalhadores²⁴ e melhores práticas ambientais, entre outros.²⁵ Finalmente, o facto de as cooperativas não poderem distribuir lucros e serem obri-

19. Fici, A.: “An introduction...”, *cit.*, p. 32.

20. Meira, D. , *op. cit.*, p. 29.

21. Vargas Vasserot, C. & Aguilar Rubio, M., *op. cit.*, p. 130, observam que as cooperativas facilitam o acesso dos trabalhadores aos meios de produção e promovem a adequada formação dos mesmos através das correspondentes dotações efectuadas com esta finalidade.

22. Fici, A., “An introduction...”, *cit.*, p. 32, observa que algumas cooperativas têm como objecto satisfazer necessidades que são direitos fundamentais da personalidade humana, como o trabalho e habitação.

23. Usando a expressão de Fici, A.: “An introduction...”, *cit.*, p. 32, a cooperativa tem, a par do seu escopo essencialmente interno, uma feição de “socialidade”.

24. De acordo com Clinton, L & Whisnant, R: *Model Behavior- 20 Business Model Innovations for Sustainability. Report*, Sustainability , San Francisco, 2014, p.29, “Cooperative worker models often provide a sense of ownership to employees, who are incentivized by playing a direct role in profit generation and profit sharing”.

25. Clinton, L & Whisnant, R. , *op. cit.*, p. 29 observam: “Whereas a traditional shareholder model focuses almost exclusively on meeting investor expectations, a cooperative model often takes broader stakeholder concerns into account, including those of employees, customers, suppliers, the local community and in some cases, the environment.”

gadas a constituir reservas não distribuíveis com certos tipos de resultados assegurados, pelo menos no caso das cooperativas mais eficientes, uma solidez financeira que lhes permite resistir às crises conjunturais dos mercados, o que se traduz numa vantagem para os cooperadores e para as comunidades em geral.

3. A problemática do regime fiscal das cooperativas

3.1. A função social especialmente relevante das cooperativas

Entrando agora na problemática fiscal, o aspecto central do regime fiscal das cooperativas concerne a admissibilidade de um regime fiscal cooperativo “favorável”. Por regime fiscal favorável entende-se aqui um regime fiscal que incorpore desagravamentos fiscais que não são concedidos, nas mesmas condições, às sociedades comerciais.²⁶

Em alguns ordenamentos fiscais – como o português, o espanhol, o italiano e o alemão – a existência de benefícios fiscais destinados às cooperativas tem raízes históricas profundas. No ordenamento português, que disto é um bom exemplo, os primeiros benefícios fiscais concedidos às cooperativas datam de 1888, tendo sido criados pelo Código Comercial aprovado nesse mesmo ano.²⁷ Desde essa data até à actualidade, as cooperativas têm gozado sempre de benefícios fiscais de âmbito alargado. Na Constituição da República Portuguesa de 1976, ficou consagrada a obrigatoriedade de o legislador definir um regime de benefícios fiscais para as cooperativas.²⁸

26. Embora não desconhecendo que para uma parte da doutrina os desagravamentos fiscais concedidos às cooperativas não têm a natureza de benefícios fiscais, pois visam compensá-las por desvantagens estruturais específicas deste tipo de entidades, não partilhamos de tal posicionamento em termos metodológicos. Consideramos que os traços do regime fiscal das cooperativas ou são benefícios fiscais ou não são, sequer, desagravamentos. Entre os autores que consideram que os desagravamentos fiscais concedidos às cooperativas não têm a natureza de benefícios fiscais pode apontar-se Pepe, F., op. cit., p. 281.

27. O Código Comercial Português de 1888, aprovado pela Carta de Lei de 28 de Junho desse mesmo ano, estipulava, no seu artigo 223º: “As sociedades cooperativas estão isentas de imposto de selo e de qualquer contribuição sobre os lucros que realizarem”.

28. A Constituição da República Portuguesa de 1976, no seu artigo 85.º, dispõe: “(1) O Estado estimula e apoia a criação e a actividade de cooperativas. (2) A lei definirá os benefícios fiscais e financeiros das cooperativas, bem como condições mais favoráveis à obtenção de crédito e auxílio técnico.” Da conjugação das duas disposições, parece resultar a obrigação de o legislador consagrar um regime de benefícios fiscais para as cooperativas, como uma das formas para “estimular e apoiar a criação e a actividade de cooperativas”.

A justificação para estes benefícios fiscais é encontrada pela doutrina na função social especialmente relevante das cooperativas,²⁹ ou ainda nas limitações legais que as cooperativas enfrentam relacionadas com a distribuição de resultados e com a formação de reservas.³⁰ Em qualquer caso, tanto a função especialmente relevante das cooperativas, como as limitações legais que estas enfrentam no seu regime económico estão intimamente ligadas à “identidade cooperativa” a qual, por sua vez, tem como núcleo os princípios cooperativos tal como definidos pela Aliança Cooperativa Internacional³¹ Por essa razão, as normas fiscais que estabelecem benefícios fiscais para as cooperativas impõem, como condição para que as mesmas possam gozar de tais benefícios fiscais, que elas funcionem em observância dos princípios cooperativos.³² A concepção tradicional sobre a problemática dos benefícios fiscais das cooperativas assenta, portanto, na ideia de que só as cooperativas que, no essencial, funcionem de acordo com os princípios cooperativos, cumprem uma função social especialmente relevante que justificará, por sua vez, a concessão às cooperativas de um tratamento fiscal favorável.

A questão, porém, é um pouco mais complexa, uma vez que os benefícios fiscais das cooperativas podem colidir quer com o princípio da igualdade tribu-

29. Alguacil, M. P.: “Condicionantes del régimen de ayudas de estado en la fiscalidad de las cooperativas”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, p. 31; Vargas Vasserot, C. & Aguilar Rubio, M., *op. cit.*, p. 130.

30. V.g. Hinojosa Torralvo, J. J.: “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿A qué juega la Unión Europea?”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, p. 77; Terejizo López, J. M.: “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, p. 89; Rodrigo Ruiz, M. A.: “Consideraciones sobre el regimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º. 69, 2010, p. 12.

31. Namorado, R.: “A identidade cooperativa na ordem jurídica portuguesa”, Oficina do Centro de Estudos Sociais, n.º 157, Março de 2001, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

32. No direito português, o artigo 66.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho), norma que define o regime fiscal cooperativo, dispõe no seu n.º 12: “As isenções e demais benefícios previstos neste artigo aplicam-se às cooperativas (...) desde que constituídas, registadas e funcionando nos termos do Código Cooperativo e demais legislação aplicável”. Por sua vez, o artigo 2.º, n.º 1 do Código Cooperativo estatui: “As cooperativas são pessoas colectivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreaajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles”.

tária,³³ quer com o princípio da livre concorrência.³⁴ E uma vez que estes dois princípios se erigem, também eles, em valores fundamentais da ordem jurídica (da ordem jurídica portuguesa e de todos os Estados membros da União Europeia), não pode deixar de se suscitar o problema da tensão entre estes valores aparentemente contrapostos.³⁵

3.2. O regime fiscal cooperativo em confronto com os princípios da livre concorrência e da igualdade fiscal

O princípio da igualdade tributária decorre directamente do princípio constitucional da igualdade dos cidadãos perante a lei.³⁶ Aplicado à tributação, o princípio da igualdade significa que: todas as pessoas com capacidade contributiva devem contribuir para o financiamento das despesas públicas através do pagamento de tributos;³⁷ que as leis tributárias não devem estabelecer discriminações arbitrárias ou que não se baseiem em diferenças de capacidade contributiva;³⁸ que pessoas com maior capacidade contributiva devem pagar mais impostos,

33. Oliveira Martins, G. W.: “Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime”, *Cadernos IDEFF*, n.º 6, 2006, p. 23; Ferlazzo Natoli, L.: *Diritto tributario*, Giuffrè, Milão, 2010, p. 92; Dagnino, A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Wolters Kluwer Italia, 2008, p. 103.

34. De Giorgi, M., & Vaciago, G.: *Le società cooperative. Tipi di cooperative. Strumenti di tutela. Aspetti civili, concorsuali, tributari e penali*, CEDAM, Padua, 2011, p. 28; Pepe, F., *op. cit.*, p. 280.

35. A questão tem sido suscitada ao nível das instâncias europeias: v.g. a Decisão 2003/293/CE, “Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España en favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes” [notificada com o número C (2002) 4378], OJ L 111, 6.5.2003, p. 24–44; ou a Comunicação da Comissão Europeia, “Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of Regions, On the promotion of co-operative societies in Europe”, COM(2004)18, Brussels, 23.02.2004.

36. Casalta Nabais, J., *op. cit.*, p. 435; Weber-Grellet, H.: *Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Otto Schmidt, Colónia, 2001, p. 140.

37. Oliveira Martins, G. W.: “Os benefícios fiscais à reabilitação urbana: orientações legislativas recentes”, *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, n.ºs 31/34, 2009/2010, p. 115; Tipke, K. & Lang, J.: *Steuerrecht*, 18ª ed., Colónia, Otto Schmidt, 2005, p. 81. Tribunal Constitucional, acórdão n.º 84/2003; Tribunal Constitucional, acórdão n.º 211/2003.

38. Tipke, K. & Lang, J., *op. cit.*, p. 79.

enquanto pessoas com menor capacidade contributiva devem pagar menos impostos.³⁹

Assim, uma redução de imposto estabelecida por lei em função de uma menor capacidade contributiva (como, por exemplo, uma redução de imposto correlacionada com um maior número de membros do agregado familiar) não será de qualificar como um benefício fiscal, mas exactamente e pelo contrário, como uma aplicação do princípio da igualdade tributária. Um benefício fiscal é uma redução ou eliminação de imposto⁴⁰ que não tem qualquer relação com a capacidade contributiva da pessoa que dela beneficia, implicando por essa razão uma ruptura com o princípio da igualdade tributária⁴¹ e que apenas poderá ser justificado pela necessidade de proteger um bem público⁴² de valor jurídico igual ao princípio da igualdade, ou seja, com valor constitucional.

Quanto ao princípio de livre concorrência, este encontra-se plasmado nos artigos 101º a 109º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Por força do princípio do primado do direito comunitário, o princípio da livre concorrência é um princípio fundamental da ordem jurídica dos Estados membros.⁴³ É consabido que o princípio de livre concorrência apresenta várias vertentes, sendo que uma dessas vertentes é uma proibição genérica (que admite excepções) das chamadas ajudas de Estado.⁴⁴ No conceito de ajudas de Estado incluem-se os benefícios fiscais, na medida em que estes implicam uma renúncia do Estado à obtenção de receitas.⁴⁵

39. Tribunal Constitucional, acórdão n.º 197/2013.

40. Sobre o conceito de benefício fiscal e as suas dificuldades, Casalta Nabais, J., *op. cit.* pp. 632-638.

41. Tipke, K. & Lang, J., *op. cit.*, p. 799; Rabin, J.: *Handbook of Fiscal Policy*, CRC Press, Nova York, 2001, p. 1088; Hemers, S.: "Influence of Different Purposes of Value added Tax and Personal Income Tax on an Effective and Efficient Use of Tax Incentives: Taking Tax Incentives and for Arts and Culture as an Example", in Lang, M., Melz, P. & Kristoffersson, L. (eds.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009, p. 42.

42. Tipke, K. & Lang, J., *op. cit.*, p. 799.

43. A. J.: "Three Conceptions of the European Constitution", in Eriksen, E. O., Fossum, J. E. & A. (eds), *Developing a Constitution for Europe*, Routledge, Londres/Nova York, 2004, p. 120.

44. Kronthaler, M-A & Tzuber, Y.: "The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters", in Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C. (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 3º. ed., Spiramus, Viena, 2013, p. 94; Rubini, L.: *The Definition of Subsidy and State Aid: WTO and EC Law in Comparative Perspective*, OUP, Oxford, 2009, p. 67.

45. Neste sentido, as sentenças do TJUE nos processos apensos C 399/10 P, e C 401/10 P, Bouygues Télécom v. Comissão, 19 de março de 2013, OJ C317/14.

No entanto, nem todos os benefícios fiscais serão, sem mais, de considerar contrários à proibição de ajudas de Estado. A qualificação de uma medida como auxílio de Estado na aceção do Tratado da UE pressupõe a verificação cumulativa de quatro condições estabelecidas no artigo 107º do TUE.⁴⁶ Em primeiro lugar, deve tratar-se de um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais;⁴⁷ em segundo lugar, essa medida deve afectar as trocas comerciais entre os Estados membros;⁴⁸ em terceiro lugar, o auxílio deve originar uma vantagem para o seu beneficiário; e, em quarto lugar, a medida deve ser de molde a falsear ou ameaçar falsear a concorrência⁴⁹.

Deixando de lado as restantes condições, que não apresentam relevância para a nossa análise, no que diz respeito à terceira condição indicada – que a medida origine uma vantagem efectiva para os seus beneficiários – ela implica, em primeiro lugar, que as entidades beneficiárias da ajuda se encontrem em situação de concorrência com outras entidades que não recebem a mesma ajuda.⁵⁰ Sobre este aspecto,

46. Vd., v.g. o acórdão do TJUE no caso C 140/09, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, 10 de Junho de 2010, Colet., p. I 5243, n.º 31. Sobre este ponto, Kronthaler, M-A & Tzuberly, Y., *op. cit.*, op. 94.

47. Constitui jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia que as medidas através das quais as autoridades públicas atribuem a certas empresas um tratamento fiscal vantajoso, ao resultarem numa renúncia de uma entidade pública a cobrar receitas que seriam devidas de acordo com o regime fiscal geral, constituem auxílios provenientes de recursos do Estado (acórdão C 66/02, *Itália v. Comissão*, 15 de Dezembro de 2005, Colect. I-10901; acórdão C 522, *Ministerio de Defensa e Navantia SA. v. Concelho de Ferrol*, 9 de Outubro de 2014; Case C-387/92, *Banco Exterior de España*, 15 de Março de 1994, [1994] Colect. I-877; acórdão C-78-80/08, *Paint Graphos e Outros*, 8 de Setembro 2011, Colect. I-7611; Casos apensos C 106/09 P e C 107/09 P, *European Commission v. Government of Gibraltar and United Kingdom*, 15 de Novembro de 2011, OJ C 25, 28.1.2012).

48. O Tribunal de Justiça da União Europeia considerou, na sua decisão proferida no caso C-102/87, *France v. Commission*, que a afectação das trocas comerciais entre os Estados Membros não tem de ser efectiva, bastando que exista uma afectação potencial. O Tribunal considerou também não ser necessário, para que haja auxílio de Estado, que as entidades envolvidas realizem trocas comerciais com outros Estados Membros (C-102/87, *France v. Commission*, 13 de Julho de 1988, ECR [1988]).

49. Acórdãos C-280/00, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, 24 de Julho de 2003, Colect. 2003 I-07747; C-34/01, *Enirisorse*, 27 de Novembro de 2003, Colect. 2003 I-1424; C 222/07, *Unión de Televisiones Comerciales Asociadas (UTECA)*, 5 de Março de 2009, Colect. 2009 I-01407; C-399/10 P, *Bouygues e Bouygues Télécom SA v. Comissão Europeia*, 19 de Março de 2013, OJ C317/14; C 393/04, *Air Liqvide Industries Belgium v. Ville de Seraing*, 15 de Junho de 2006, Colect., p. I 5293.

50. Rossi-Maccanico, P.: “The Point on Selectivity in State Aid Review of Business Tax Measures”, in Pistone, P. (ed.), *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2009, p. 223.

já dissemos que as cooperativas, na sua maior parte, desenvolvem as suas actividades em concorrência com as entidades empresariais não cooperativas. Em segundo lugar, a terceira condição implica também que se verifique o critério da selectividade,⁵¹ o qual significa que o auxílio só constituirá violação das regras de concorrência se for de molde a favorecer “certas empresas ou certas produções” em relação a outras que com elas se encontrem numa *situação de facto e jurídica comparável*.^{52 53}

O requisito da *comparabilidade* constitui um elemento central na problemática da compatibilidade dos benefícios fiscais cooperativos com o regime dos auxílios de Estado. Pois se as características que distinguem as cooperativas das restantes entidades empresariais justificarem, por si mesmas, as diferenciações verificadas ao nível do tratamento fiscal entre estas entidades, não poderão tais diferenciações ser qualificadas como auxílios de Estado. Porém, o requisito da *comparabilidade* em matéria de ajudas de Estado é, de todos os requisitos do critério da selectividade, o menos elaborado pelo TJUE, encontrando-se, à data presente, rodeado de dúvidas.⁵⁴ De acordo com a jurisprudência do TJUE, a comparabilidade entre as entidades afectadas – entre as entidades que são beneficiadas e as que não são beneficiadas, entenda-se – deve ser aferida em função dos *objetivos da legislação aplicável*.⁵⁵ Mas neste ponto a jurisprudência do TJUE

51. Acórdãos C 66/02, *Itália v. Comissão*, 15 de Dezembro de 2005, Colect. p. I 10901; C 88/03 *Portugal/Comissão*, 6 de Setembro de 2006, Colect. p. I 7115; C 487/06 P, *British Aggregates v. Comissão*, 22 de Dezembro de 2008, Colect. 2008 I-10515.

52. Acórdãos C-143/99, *Adria Wien Pipeline v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, 8 de Novembro de 2001, Colect. 2001 I-08365; C 88/03 *Portugal v. Comissão*, 6 de Setembro de 2006, Colect. p. I 7115; C-75/97, *Bélgica v. Comissão*, 17 de Junho de 1999, Colect. 1999 p. I-3671.

53. De acordo com Kronthaler, M-A & Tzuber, Y., *op. cit.*, p. 110, “the selectivity test is composed of three steps. In the first step, the Member State’s “common” or “normal” must be recognized. Secondly, it must be determined whether the tax matter at issue grants an advantageous deviation from the ‘normal’ tax system, so that it differentiates between economic operators in a comparable factual and legal situation in the light of the objectives assigned to the tax systems in the Member State concerned”.

54. Conclusões do advogado-geral Niilo Jääkinen apresentadas em 8 de Julho de 2010 nos processos apensos C-78-80/08, *Paint Graphos e Outros*, ECR 2011 I-07611, par. 80. Sobre este particular aspecto, Sobre este aspecto em concreto, Merino Jara, I., *op. cit.*, p. 38 et seq; Ibarra, M, A.: “Tax treatment of cooperatives and EU State aid policy”, *Revista Vasca de Economía Social*, n.º 11, 2014, pp. 117-118.

55. Acórdão C-75/97, *Bélgica v. Comissão*, nota 58.

ramifica-se em vários possíveis sentidos.⁵⁶ Num primeiro sentido, a comparabilidade das entidades concorrentes deve ser aferida em função dos objectivos da medida considerada como auxílio.⁵⁷ Esse entendimento, contudo, desemboca quase sempre em raciocínios tautológicos, pois se a medida fiscal visa favorecer um sector ou conjunto de entidades, elegerá para definir o seu âmbito de aplicação precisamente as características diferenciadoras dessas entidades, de modo que o critério da comparabilidade nunca se verificará. Noutros casos, pelo contrário, o Tribunal considerou que a comparabilidade deve ser aferida em função dos objectivos da lei que é derogada pela medida que constitui o auxílio.⁵⁸ Assim sendo, sempre que o auxílio em causa consista em isentar um sector ou uma ou várias empresas de uma obrigação legal, como uma obrigação fiscal, a comparabilidade deve ser aferida em função das finalidades da lei de cuja aplicação ficam isentos os beneficiários do auxílio.⁵⁹ Este segundo sentido tem sido utilizado pelo TJUE de forma mais consistente que o primeiro e tem sido utilizado sobretudo na jurisprudência mais recente respeitante a medidas de natureza fiscal.⁶⁰ Sem prejuízo de se reconhecer que a questão requer uma elaboração desenvolvida, é nossa convicção que os dois sentidos devem e podem ser utilizados, alternativamente ou em conjunto, dependendo das disposições legais em causa. No que às cooperativas diz respeito, contudo, é claro que apenas o segundo sentido pode ser utilizado, já que a aplicação do primeiro sentido resultará num raciocínio circular: perante uma lei fiscal que isente as cooperativas de imposto, as sociedades nunca estarão numa situação de comparabilidade em relação aos objectivos dessa lei, cujo objectivo é, precisamente, beneficiar as cooperativas.

As questões da justificação dos benefícios fiscais cooperativos como excepção ou ruptura com o princípio da igualdade tributária e da admissibilidade dos mesmos benefícios fiscais à luz do princípio de proibição das ajudas de Estado

56. Conclusões do Advogado-Geral Niilo Jääskinen nos processos apensos C 78/08 a C 80/08, *Paint Graphos e Outros*, par. 80.

57. Acórdão C-417/10, *3M Italia*, 29 de Março de 2012, Colect. de Jur. 2012 -00000.

58. Acórdãos C 522/13, *Navantia v. Concelho de Ferrol*, 9 de Outubro de 2014, ainda não publicado; C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe Sem v. Hauptzollamt Osnabrück*, 4 de Junho de 2015, ainda não publicado.

59. Kronthaler, M-A & Tzuber, Y., op. cit., p. 110.

60. Vd. Nota 66.

estão correlacionadas. Por um lado, não existirá ruptura com o princípio da igualdade tributária, ou esta ruptura, a existir, estará legitimada, sempre que o tratamento fiscal diferenciado concedido às cooperativas se justificar por uma desigualdade estrutural das cooperativas em relação às restantes entidades empresariais que tornem inequitativo submetê-las ao mesmo regime fiscal. E por outro lado, essa desigualdade estrutural que torna inequitativa a submissão ao mesmo regime fiscal significará a inexistência de comparabilidade para efeitos de aplicação da proibição de auxílios de Estado. Se, por exemplo, se chegar à conclusão de que as cooperativas não têm capacidade contributiva ou que certos aspectos específicos da sua natureza reduzem a sua capacidade contributiva, essa inexistente ou menor capacidade contributiva justificarão, por si mesmas, uma eliminação ou redução da tributação que não devem ser qualificadas como benefícios fiscais, pois tratar-se-á, unicamente, de dar às cooperativas um tratamento fiscal equitativo, i.e. que tenha em conta o princípio da igualdade tributária.⁶¹ Não existindo benefício fiscal, tão-pouco existirá uma ajuda de Estado, não se chegando como tal a colocar a questão de uma hipotética violação do regime da concorrência.

Um exemplo ajudará a clarificar este aspecto. Um dos princípios cooperativos conforme definidos pela Aliança Cooperativa Internacional é o princípio da preocupação com a comunidade.⁶² Suponhamos que uma cooperativa de consumo, com o objectivo de dar concretização a esse princípio, põe em prática um programa de actividades desportivas, e recreativas destinadas a jovens da comunidade local. Suponhamos que a lei fiscal determina que os gastos realizados pela cooperativa com esse programa são aceites como custos fiscais, o que terá como consequência uma redução de imposto sobre o rendimento. O mesmo não acontecerá com uma sociedade comercial, para a qual as liberalidades não são, via de regra, aceites como custos. No entanto, ao aceitar a dedução dos gastos da cooperativa, o legislador não estaria, segundo o nosso entendimento, a fazer mais do que aplicar o princípio da igualdade tributária, tratando diferentemente aquilo que é diferente,

61. Sobre a questão da comparabilidade para efeitos da aplicação do princípio da igualdade fiscal no direito da União Europeia, Bammens, N.: *The principle of non-discrimination in international and European tax law*, IBFD, Amsterdão, 2012, pp. 526 et seq.

62. O princípio da preocupação pela comunidade foi erigido a esta categoria em 1995, com a seguinte formulação: “As cooperativas para o desenvolvimento sustentável das suas comunidades através de políticas aprovadas pelos seus membros.”

uma vez que, para a cooperativa, realizar actividades em prol da comunidade faz parte do seu objecto ou escopo constitucional.

Mas a lei fiscal poderia ir mais longe, estabelecendo uma majoração para os gastos em causa em sede de imposto sobre o rendimento (à semelhança do que acontece no imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas português em relação a um conjunto de gastos considerados de natureza social⁶³). Nesta situação, estaremos já perante um benefício fiscal, uma vez que se estará a reduzir o imposto sobre os rendimentos efectivamente obtidos. Em termos formais e puramente jurídicos, estaremos perante uma ruptura com o princípio da igualdade justificada pelo objectivo de proteger a função social das cooperativas. Não esqueçamos que as actividades em causa são desenvolvidas pela cooperativa em obediência a um princípio cooperativo, o que constitui um traço estrutural das entidades cooperativas. Podemos portanto acrescentar que o benefício fiscal estará correlacionado com uma característica estrutural das cooperativas que gera para estas uma desvantagem que as sociedades não têm. E nesta medida, de um ponto de vista económico ou de finanças públicas, e não já de um ponto de vista puramente jurídico e formal, o benefício fiscal visa apenas compensar a cooperativa por uma desvantagem económica que esta efectivamente suporta como consequência da sua particular natureza e que se traduz na produção de um bem público. Recorrendo à teoria pigouviana,⁶⁴ poderíamos ainda dizer que o benefício fiscal deve igualar a externalidade positiva gerada através da actividade desenvolvida pela cooperativa com custos para esta,⁶⁵ pelo que o resultado final, em termos económicos, será neutro.

Transpondo agora a análise desta mesma situação para o plano do princípio da livre concorrência e da proibição de ajudas de Estado, se a cooperativa desenvolve, à sua própria custa, actividades de apoio à comunidade, de acordo com a doutrina desenvolvida pelo TJUE sobre o critério da selectividade, já anteriormente referido, interessa determinar se a cooperativa que desenvolve este tipo de actividades e as entidades empresariais concorrentes se encontram numa situação

63. É o caso dos gastos enumerados no artigo 43º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro).

64. Wildavsky, A. B.: *Culture and Social Theory*, Transaction Publishers, Jersey, 1998, p. 58.

65. Maclure, M.: "Public goods, social costs and externalities", in O'Hara, P. A. (ed.), *Encyclopedia of Political Economy*, Vol. 2, Routledge, Londres/Nova York, 2001 p. 407.

de comparabilidade tendo por referência os objectivos da obrigação legal de imposto da qual se isenta a cooperativa.⁶⁶

Ora, o objectivo de uma lei de imposto é sempre tributar a riqueza, revelada através do rendimento, do património ou da utilização do rendimento, nos termos do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa. Parece isento de dúvida que uma cooperativa que desenvolve, às suas custas, actividades de apoio social em observância dos princípios cooperativos não se encontra, no que diz respeito a essas actividades, numa situação comparável à de uma sociedade comercial. Concretizando, o rendimento da cooperativa que é utilizado em tais actividades – e que estaria ou poderia estar sujeito a imposto sobre o rendimento – ao ser utilizado na realização de actividades sociais para dar cumprimento a um princípio cooperativo – e, portanto, para cumprir uma obrigação imposta pelo direito cooperativo – não é comparável e não traduz a mesma capacidade contributiva que um rendimento de uma sociedade comercial que está disponível para ser aplicado em novos investimentos ou em consumo pelos sócios. Desta forma, também não haveria incompatibilidade com a proibição de ajudas de Estado do artigo 107.º do TFEU, pois então as cooperativas e as sociedades não se encontrariam numa situação de comparabilidade.

Equacionada a questão em termos genéricos e abstractos, haverá agora que analisar – o que se fará na secção seguinte – se o facto de as cooperativas deverem conformar a sua organização e o seu funcionamento com os princípios cooperativos cria uma desigualdade estrutural que torna inequitativo submetê-las ao mesmo regime fiscal a que estão sujeitas as restantes entidades empresariais, incluindo as sociedades comerciais. Ou, adoptando a perspectiva do direito da concorrência, trata-se de analisar se a observância, por parte de uma cooperativa, dos princípios cooperativos, coloca a cooperativa numa situação de *incomparabilidade* com as restantes entidades empresariais (incomparabilidade aferida em função das finalidades das leis de imposto que incidem sobre as sociedades comerciais), para efeitos de aplicação do regime das ajudas de estado do direito da União Europeia.

66. Já se explicitaram anteriormente as razões por que consideramos ser este o enquadramento certo no caso das medidas fiscais destinadas às cooperativas. Este enquadramento é o adoptado não só nos acórdãos Acórdãos C 522/13, *Navantia v. Concelho de Ferrol*, 9 de Outubro de 2014 e C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe Sem v. Hauptzollamt Osnabrück*, 4 de Junho de 2015, já citados, mas também nos acórdãos: C 78/08 a C 80/08, *Paint Graphos e Outros*, 8 de Setembro de 2011, Colect. 2011 I-07611; C 431/07 P, *Bouygues e Bouygues Télécom*, 2 de Abril de 2009 C-6/12, P Oy, 18 de Julho de 2013, ECR 2013 -00000; C 487/06 P, *British Aggregates Association v. Comissão*, 22 de Dezembro de 2008, Colect. 2008 I-10515.

4. Os princípios cooperativos e o critério da selectividade para efeitos de aplicação da proibição de ajudas de estado

4.1. Razão de ordem

Para esta análise vamos tomar como referência o imposto sobre o rendimento, embora as considerações que serão feitas a propósito deste imposto sejam aplicáveis, com as devidas adaptações, aos restantes impostos.

Nesta análise não devemos preocupar-nos com as cooperativas de solidariedade social, visto que, em geral, estas cooperativas gozam do regime fiscal aplicável às entidades que prestam serviços de natureza social. Normalmente, estas cooperativas gozam de isenção total de imposto sobre o rendimento, podendo ainda beneficiar de outras isenções ou reduções de impostos significativas. Estas cooperativas, como quaisquer outras entidades de solidariedade social, prestam um serviço à colectividade, que é “subsidiado” pelo Estado através da isenção de impostos.⁶⁷

A análise que faremos nesta secção parte da assunção, já explicitada anteriormente, de que os princípios cooperativos definem a feição particular da entidade cooperativa e enformam a organização da entidade cooperativa, influenciando determinantemente a lógica do seu funcionamento.⁶⁸ Não há dúvida de que entre os princípios cooperativos, alguns existem cuja realização acarreta custos para as cooperativas e que as empresas não cooperativas não têm de suportar. São disto exemplos o princípio da educação, formação e informação, o princípio da cooperação ou o princípio da preocupação pela comunidade. Outros princípios cooperativos traduzem-se num aumento da rigidez da gestão e numa diminuição da liberdade contratual. Referimo-nos aos princípios da adesão voluntária e aberta e ao princípio de gestão democrática por parte dos sócios. Finalmente, o princípio da participação económica constitui, além de outros aspectos, um entrave à formação de capital próprio por parte das cooperativas. Partindo do pressu-

67. Classicamente, a *ratio* das isenções fiscais concedidas tradicionalmente às entidades de solidariedade social é explicada pela teoria do subsídio, de acordo com a qual o Estado renunciaria à tributação destas entidades como forma de subsidiar a produção de bens públicos. Sobre a teoria do subsídio, Atkinson, R.: “Theories of the Federal Income Tax Exemption for Charities: Thesis, Antithesis, and Syntheses”, *Stetson Law Review*, Vol. XXVII, 1997, pp. 395-432.

68. Fici, A., *An Introduction ...*, *cit.*, p. 49.

posto de que os princípios cooperativos, tal como se encontram hoje definidos, afectam a organização e o funcionamento das cooperativas, analisaremos em que medida os mesmos colocam as cooperativas numa situação de incomparabilidade para efeitos de aplicação do regime das ajudas de estado, ou de desigualdade para efeitos de aplicação do princípio da igualdade fiscal.

4.2. O escopo mutualístico e a ausência de fim lucrativo

As cooperativas têm escopo mutualístico. Tal significa que a cooperativa realiza o seu objecto, predominantemente, através de operações com os próprios membros e que o seu fim último é o de maximizar as vantagens que os membros retiram dessas mesmas operações. Ora, o objectivo de maximizar as vantagens que os membros retiram das operações que realizam com a cooperativa implica, em termos um pouco simplificados, que a cooperativa deve reter o mínimo possível de excedentes cooperativos. Desta forma, o escopo mutualístico das cooperativas, do qual decorre a ausência de fim lucrativo, constitui um obstáculo estrutural à formação de capital próprio por parte da cooperativa.

O princípio da participação económica⁶⁹ ramifica-se em vários subprincípios.⁷⁰ O aspecto que nos interessa sublinhar é o que diz respeito à ausência de fim lucrativo, que se encontra ali expressamente prevista. Não podendo existir senão uma compensação limitada pelas contribuições de capital efectuadas pelos sócios, a gestão da cooperativa não será naturalmente orientada para a remuneração do capital, mas sim para a maximização das vantagens cooperativas dos cooperadores.⁷¹ Ora, a impossibilidade de as cooperativas remunerarem o capital

69. Terceiro princípio, que tem a seguinte formulação: “Os membros contribuem equitativamente para o capital das suas cooperativas e controlam-no democraticamente. Pelo menos parte deste capital é, normalmente, propriedade comum da cooperativa. Os cooperadores, habitualmente, recebem, se for caso disso, uma remuneração limitada pelo capital subscrito como condição para serem membros. Os cooperadores destinam os excedentes a um ou mais dos objectivos seguintes: desenvolvimento das suas cooperativas, eventualmente através da criação de reservas, parte das quais pelo menos será indivisível; benefício dos membros na proporção das suas transacções com a cooperativa; apoio a outras actividades aprovadas pelos membros” (Meira, D., *op. cit.*, p. 70).

70. Meira, D.: *op. cit.*, pp. 70-71.

71. Fici, A.: “An introduction...”, *cit.*, p. 33, constatando que as cooperativas se orientam pelo fim principal de satisfazer os interesses dos seus membros, classifica-as como tendo um escopo primordialmente “interno”.

também origina um obstáculo estrutural à formação de capital próprio por parte das cooperativas, pois não existe incentivo a que os cooperadores efectuem contribuições de capital.⁷²

O escopo mutualístico das cooperativas e as limitações à possibilidade de remunerar as participações de capital originam, então, para as cooperativas uma dificuldade estrutural na formação de capital próprio.⁷³ Analisemos em seguida esta questão à luz da doutrina do TJUE sobre ajudas de Estado e à luz do princípio da igualdade.

Relembremos que não é qualquer diferença de regime entre dois tipos de entidades que as coloca em situação de incomparabilidade para efeitos de aplicação da doutrina do TJUE sobre auxílios de Estado.⁷⁴ Como já antes referimos, o critério da *comparabilidade* é aferido em face do objectivo da obrigação legal (neste caso a obrigação fiscal) da qual se isenta a entidade beneficiária da hipotética ajuda.⁷⁵ No caso, o critério terá de ser aferido em face do objectivo da lei de imposto, o qual é tributar o rendimento, enquanto manifestação da capacidade contributiva. A pergunta que há a fazer então, a fim de aferir se se verifica o critério da comparabilidade, é se existe, no caso das cooperativas e no plano do rendimento, capacidade contributiva, pois a única finalidade da obrigação legal tributária em causa é tributar essa capacidade contributiva. Ora, a capacidade contributiva é o termo de comparação para efeitos de aferir a igualdade tributária, como já foi dito. Eis como a questão da comparabilidade para efeitos de aplicação da proibição de ajudas de Estado do direito da concorrência e a questão da capacidade contributiva para efeitos de aplicação do princípio da igualdade tributária requerem uma mesma e única resposta.

A questão da capacidade contributiva das cooperativas é uma questão muito discutida por todos os que se debruçam sobre a fiscalidade das cooperativas e equaciona-se do seguinte modo. Se os excedentes cooperativos, enquanto fracção

72. Baarda, J., *Current issues in cooperative finance and governance*, U.S. Department of Agriculture, Washington, 2006, p. 64.

73. Bancel, J-L.: *Proposta de recomendação sobre o terceiro princípio cooperativo*. Participação económica dos membros na cooperativa, Aliança Cooperativa Internacional, Setembro de 2013, p. 3.

74. Pelo contrário, o TJUE tem aplicado o critério de comparabilidade com grande extensão (Hancher, L., Ottervanger, T., Slot, P.J., *EU State Aids*, Sweet & Maxwell, 2012, 357).

75. Acórdãos C 522/13, *Navantia v. Concelho de Ferrol*, e C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe Sem v. Hauptzollamt Osnabrück*, já citados (nota 72).

da vantagem económica que é objectivo da cooperativa maximizar, pertencem, legalmente, aos cooperadores e não à cooperativa, então tais excedentes não representam capacidade contributiva da cooperativa. Sendo assim, a cooperativa não poderá ser tributada por esses excedentes.⁷⁶ Se, ao contrário, os excedentes cooperativos pertencem legalmente à cooperativa, então os mesmos representam capacidade contributiva desta.

Admitindo que a questão é complexa e que não devemos ter a pretensão de lhe dar uma resposta definitiva, começamos por reconhecer que os aspectos substanciais apontam no sentido de que o excedente pertence ao cooperador, enquanto os aspectos formais apontam no sentido de que o excedente pertence à cooperativa.

Em termos substanciais, se nos concentramos na ideia de que o objectivo da cooperativa é o de maximizar a vantagem que o sócio obtém nas operações que desenvolve com (ou através da) a cooperativa, então o excedente tem que ser visto como um “erro de estimativa”, ie como um valor que a cooperativa pagou a menos ao cooperador quando antecipou o preço que este recebeu pelo trabalho prestado ou pelos bens entregues, ou que a cooperativa cobrou a mais quando recebeu do cooperador um preço por bens vendidos ou serviços prestados a este. Sendo esta a feição substancial do excedente, haveria que concluir que o excedente pertence ao cooperador. O terceiro princípio cooperativo apontaria igualmente neste sentido, ao dizer que “os membros decidem sobre o destino a dar aos excedentes,” o que sugere que são os cooperadores quem tem o poder de decidir o destino dos excedentes.

Já se consideramos os excedentes numa perspectiva formal, haverá que notar que nos ordenamentos jurídicos em que as cooperativas têm personalidade jurídica, o retorno dos excedentes aos cooperadores depende de uma deliberação da

76. A Comissão Europeia adoptou claramente este posicionamento em relação às cooperativas na sua “Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas” [1998] OJ C 384/3. 25, em cujo parágrafo 25 se lê: “É evidente que não pode ser cobrado qualquer imposto sobre os lucros se não houver lucros. Pode assim justificar-se, pela natureza do sistema fiscal, que as entidades sem fins lucrativos, como as fundações ou associações, sejam isentas especificamente do imposto sobre os lucros se não podem realmente ter lucros. Além disso, pode igualmente justificar-se pela natureza do sistema fiscal que os benefícios das cooperativas, que os distribuem aos seus membros, não sejam tributadas a nível da cooperativa quando o imposto é cobrado a nível dos membros.” Esta concepção é consensualmente aceite na doutrina jusfiscalista anglo-saxónica. Neste sentido, Shakow, D. J., “From Rochdale Principles to LLCs: the Ongoing Evolution of the Cooperative Structure”, *Tax Notes*, n.º 2, 2004, p. 537.

assembleia geral, a qual é um órgão da pessoa colectiva cooperativa. A similaridade com o regime das sociedades comerciais no que diz respeito aos lucros destas é manifesta e não pode deixar de ser tida em conta, apontando no sentido de que o poder de disposição sobre os excedentes pertence à cooperativa e não aos cooperadores. Mas além disso, e mais importante, uma vez que a assembleia geral tenha decidido não retornar parte ou o total dos excedentes, o órgão executivo da cooperativa tem o poder de tomar decisões de gestão que têm repercussões sobre o destino do excedente. Destas decisões de gestão, destaca-se a decisão de pagar aos cooperadores, pelo seu trabalho ou bens, um preço acima do valor de mercado que implique uma redução das reservas constituídas a partir dos excedentes não retornados. O que significa que, mesmo que o cooperador tenha, à partida, poder de disposição sobre o “seu” excedente, a partir do momento em que renuncia ao seu recebimento o valor do excedente entra no património da cooperativa, ie no capital próprio desta, representando a partir desse momento capacidade contributiva da cooperativa, pois os seus órgãos passam a ter pleno poder de disposição desse capital.

Em resumo, parece-nos que a consideração dos excedentes como pertencendo aos cooperadores é a mais consentânea com os princípios cooperativos e com a substância do excedente. Porém, a partir do momento em que os cooperadores renunciam ao recebimento do excedente, este passa a fazer parte do capital da cooperativa, traduzindo-se em capacidade contributiva desta. Julgamos ser esta a razão que explica que nos sistemas anglo-saxónicos, em geral, os excedentes distribuídos aos membros no próprio ano não sejam tributados mas já o sejam os excedentes retidos.⁷⁷

Existindo, no caso de retenção dos excedentes, capacidade contributiva da cooperativa, existirá, em princípio, comparabilidade entre as cooperativas e as restantes sociedades comerciais, vista a comparabilidade estritamente em função do objectivo da obrigação fiscal em causa.⁷⁸ Por outro lado, à luz do princípio da igualdade tributária, não existirá uma diferença que justifique uma desigualdade de tratamento. A existir um desagravamento fiscal, este deverá ser visto como um benefício fiscal.

77. BAARDA, J., *Cooperatives and Income Tax Principles*, University of Arkansas, 2007, p. 4.

78. Esta foi também a conclusão do TJUE no acórdão sobre os casos apensos -78-80/08 *Paint Graphos e Outros*, já citado supra, nota 53).

Acontece que o conceito de comparabilidade que o TJUE tem vindo a aplicar é mais lato, levando em conta diferenças no estatuto geral ou particular das entidades “beneficiadas” que possam constituir desvantagens concorrenciais e nesse sentido compensar os benefícios de que são objecto.⁷⁹ Ora, é neste ponto que pensamos que deve ser equacionada a questão de eventuais benefícios fiscais concedidos a cooperativas. Na medida em que o benefício fiscal se destine a compensar as cooperativas por uma característica estrutural deste tipo de entidades e que constitui para elas uma desvantagem no plano da concorrência, poderá sustentar-se que não existe, à partida, comparabilidade, nos termos amplos definidos pelo TJUE.⁸⁰

Nesta análise será de levar em conta a conexão estrutural entre essa característica desvantajosa que o benefício fiscal visa compensar e a função social particularmente relevante das cooperativas. Recorrendo mais uma vez ao quadro conceptual *pigouviano*, se dermos por assente que as cooperativas vêm os custos do seu financiamento acrescidos, em comparação com as sociedades comerciais, em virtude de não poderem ter uma gestão orientada para a formação de lucro, e se aceitamos que da particular feição das cooperativas – na qual se inclui a sua não orientação para o lucro – resultam externalidades positivas para a comunidade,⁸¹ o benefício fiscal não fará mais do que compensar as cooperativas pelos custos correspondentes a tais externalidades. Desta forma o benefício fiscal ficará também justificado do ponto de vista do princípio da igualdade tributária e da teoria dos benefícios fiscais.

79. No acórdão proferido nos casos apensos C-78-80/08 *Paint Graphos e Outros*, já citado (supra, nota 53), o Tribunal terminou considerando que “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.” A mesma abordagem foi adoptada muito recentemente pelo Tribunal no caso C 518/13, *Eventech v. Parking Adjudicator*, ainda não publicado, parágrafos 60-61.

80. Esta abordagem do TJUE contém aspectos criticáveis nomeadamente o de ser marcadamente casuística e não aplicar o critério de comparabilidade sobre uma base conceptual constante. Chegar-se-ia ao mesmo resultado, com vantagens, em nosso entender, no plano da segurança jurídica, se as desvantagens concorrenciais que o TJUE tem em conta fossem equacionadas não no plano da comparabilidade mas no plano da efectiva afectação da concorrência.

81. A ideia de “externalidades positivas” está claramente presente no acórdão do TJUE no processo C-518/13, *Eventech v. Parking Adjudicator*, já citado (supra, nota 88).

4.3. Os princípios da “educação, formação e informação”, da “preocupação com a comunidade” e da “cooperação entre cooperativas”

Os princípios da “educação, formação e informação”, da “preocupação com a comunidade” e da “cooperação entre cooperativas” têm em comum o facto de a sua observância originar custos para as cooperativas. Numa perspectiva de comparação com a situação das sociedades comerciais, cumpre observar que se verifica hoje uma certa convergência no que respeita a este tipo de custos. Nomeadamente, em Portugal, a legislação laboral em vigor⁸² garante aos trabalhadores o direito a receberem formação certificada. Além disso, no âmbito da chamada “responsabilidade social empresarial”, as sociedades hoje incorrem em custos que, segundo uma abordagem clássica, seriam estranhos ao seu fim lucrativo e que por esse motivo não poderiam ser fiscalmente dedutíveis. No quadro das práticas de responsabilidade social, as empresas societárias, assim como quaisquer outras, despendem hoje recursos significativos em actividades que se assemelham muito a uma “cooperação” entre empresas, na medida em que as empresas que se empenham em práticas de responsabilidade social devem procurar certificar-se de que os seus parceiros cumprem os mesmos princípios de responsabilidade social. Assim, os princípios aqui tratados não podem, hoje, ser vistos como algo que diferencia drasticamente as cooperativas das restantes formas empresariais.

Ao nível do imposto sobre o rendimento, os custos em que as cooperativas comprovadamente incorram para dar cumprimento àqueles princípios devem ser inteiramente dedutíveis. Uma questão muito importante, no entanto, que tem de ser abordada numa perspectiva comparada entre o direito cooperativo, a contabilidade e o direito fiscal, é a de saber a que resultados – cooperativos, extra-cooperativos ou extraordinários⁸³ – esses custos devem ou podem ser deduzidos. Se no sistema fiscal em causa as cooperativas estiverem isentas de imposto sobre o rendimento apenas sobre os excedentes cooperativos mas não sobre os resultados extra-cooperativos, a dedutibilidade de custos relacionados com os princípios aqui tratados numa ou outra categoria de resultados não será indiferente. Consideramos que, existindo resultados extra-cooperativos, e tendo em conta o

82. O Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009 de 12 de Fevereiro (CT 2009), estabeleceu a obrigação de o empregador garantir aos trabalhadores um mínimo de 35 horas anuais de formação certificada (art.º 131.º, n.º 2 do CT 2009).

83. Meira, D., *op. cit.*, pp. 252, 270, 273.

fim predominantemente mutualístico da cooperativa, que determina que esta se oriente primacialmente pelo objectivo de maximizar as vantagens mutualistas dos cooperadores, os custos decorrentes de actividades que não são essenciais a essa finalidade, como sejam os decorrentes da realização dos princípios da “educação, formação e informação”, da “preocupação com a comunidade,” deverão, logicamente, ser deduzidos aos resultados não cooperativos.

5. Conclusão

Neste trabalho procurámos extrair dos princípios cooperativos parâmetros objectivos para solucionar vários problemas que se colocam no campo da tributação das cooperativas. Cientes da complexidade dos problemas que nos propusemos tratar, e tal como advertimos no início, consideramos que as conclusões que indicamos em seguida são meramente hipóteses de solução, e não respostas definitivas.

Um primeiro problema é o da qualificação dos excedentes cooperativos como rendimento da cooperativa. Vistos à luz do escopo mutualístico e tomados na sua substância, os excedentes afiguram-se como um valor que pertence aos cooperadores, não representando, por isso, capacidade contributiva da cooperativa. No entanto, aspectos formais do regime dos excedentes, como a competência da assembleia geral – órgão da cooperativa – para decidir o retorno dos excedentes, opõem-se a essa qualificação substancial, ao menos para efeitos fiscais. Parece-nos que, se os excedentes são retidos, os poderes que os órgãos da cooperativa e, nomeadamente o órgão executivo, têm sobre os excedentes implicam um poder de disposição suficiente para os qualificar como um rendimento da cooperativa.

Um segundo problema diz respeito às desvantagens as que as cooperativas estão sujeitas e que são inerentes à sua forma jurídica. Quanto a este aspecto, julgamos que o escopo mutualístico das cooperativas e a limitação à possibilidade de remuneração do capital, consagrada no terceiro princípio cooperativo, criam para as cooperativas uma dificuldade estrutural em formar capital próprio, que as coloca numa situação de desvantagem perante os seus concorrentes. Esta desvantagem estrutural pode ser compensada através de benefícios fiscais. Necessário para tal é que se demonstre também que, através desses benefícios fiscais, se protege efectivamente um bem público relevante, questão de que não tratámos neste artigo e que julgamos necessitar de maior elaboração teórica.

De acordo com a jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça da União Europeia, esta desvantagem estrutural poderá também justificar um esquema de benefícios fiscais à luz do direito da concorrência da União Europeia.

Quanto aos restantes princípios cooperativos, parece-nos que a sua relevância fiscal se limita ao problema dos custos que a observância de tais princípios pode acarretar para as cooperativas. Tais custos devem poder ser inteiramente deduzidos para efeitos de apuramento do rendimento tributável.

Bibliografía

- Alguacil, M. P.: “Condicionantes del régimen de ayudas de estado en la fiscalidad de las cooperativas”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, pp. 27-52.
- Atkinson, R.: “Theories of the Federal Income Tax Exemption for Charities: Thesis, Antithesis, and Syntheses”, *Stetson Law Review*, Vol. XXVII, 1997, pp. 396-432.
- Baarda, J., *Cooperatives and Income Tax Principles*, University of Arkansas, 2007.
- Baarda, J., *Current issues in cooperative finance and governance*, U.S. Department of Agriculture, Washington, 2006.
- Bancel, J-L.: *Proposta de recomendação sobre o terceiro princípio cooperativo. Participação económica dos membros na cooperativa*, Aliança Cooperativa Internacional, Setembro de 2013.
- Carreras Roig, L.: “Consideraciones en torno al posible carácter mercantil de las sociedades cooperativas y acerca de las limitaciones a la realización de operaciones con terceros no socios de estas entidades”, *Revesco*, n.º 106, 2011, pp. 55-73.
- Casalta Nabais, J.: *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.
- Clinton, L & Whisnant, R: *Model Behavior- 20 Business Model Innovations for Sustainability. Report*, Sustainability, San Francisco, 2014.
- Dagnino, A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Wolters Kluwer Italia, 2008.
- De Giorgi, M., & Vaciago, G.: *Le società cooperative. Tipi di cooperative. Strumenti di tutela. Aspetti civili, concorsuali, tributari e penali*, CEDAM, Padua, 2011.
- Ferlazzo Natoli, L.: *Diritto tributário*, Giuffrè, Milão, 2010.
- Fici, A.: “An introduction to cooperative law”, in Cracogna, D., Fici, A. & Henry, H. (eds.), *International Handbook of Cooperative Law*, Springer, Heidelberg/New York/Dordrecht/London, 2013, pp. 3-63.
- Fici, A.: “La función social de las cooperativas: notas de derecho comparado”, *Revesco*, n.º 117, 2015, pp. 77-98.
- Gadea Soler, E.: “Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia”, *Boletín JADO*, n.º 17, 2009, pp. 165-185.

- Hemels, S.: “Influence of Different Purposes of Value added Tax and Personal Income Tax on an Effective and Efficient Use of Tax Incentives: Taking Tax Incentives and for Arts and Culture as an Example”, in Lang, M., Melz, P. & Kristoffersson, L. (eds.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009, pp. 35-58.
- Hinojosa Torralvo, J. J.: “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿A qué juega la Unión Europea?”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, pp. 73-89.
- Kronthaler, M-A & Tzuberly, Y.: “The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters”, in Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C. (eds.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 3º. ed., Spiramus, Viena, 2013, pp. 93-128.
- Maclure, M.: “Public goods, social costs and externalities”, in O’Hara, P. A. (ed.), *Encyclopedia of Political Economy*, Vol. 2, Routledge, Londres/Nova York, 2001.
- MacPherson, I.: “What is the end purpose of it all?: The centrality of values for cooperative success in the marketplace”, in Battilani, P & Schröter, H. G., *The Cooperative Business Movement, 1950 to the Present*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012, pp. 107-125.
- Martínez Charterina, A.: “Los valores y los principios cooperativos”, *Revesco*, n.º 61, 1995, pp. 35-46.
- Martínez, A.: “Las cooperativas y su acción sobre la sociedad”, *Revesco*, n.º 117, 2015, pp. 34-49.
- Meira, D.: *O Regime Económico das Cooperativas no Direito Português. O Capital Social*, Vida Económica, Porto, 2009.
- Mendoza, E. V. & Castillo, E. T.: *The Path to the Success of Cooperatives*, UP Press, Quezon City, 2006.
- Merino Jara, I.: “El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?”, *Revista Vasca de Economía Social*, n.º 6, 2010, pp. 29-57.
- Oliveira Martins, G. W.: “Os benefícios fiscais à reabilitação urbana: orientações legislativas recentes”, *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, nºs 31/34, 2009/2010.
- Oliveira Martins, G. W.: “Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime”, *Cadernos IDEFF*, n.º 6, 2006.

- Pañiagua Zurera, M.: *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, MacGraw-Hill, Madrid, 1997.
- Rabin, J.: *Handbook of Fiscal Policy*, CRC Press, Nova York, 2001, p. 1088.
- Rodrigo Ruiz, M. A.: “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º. 69, 2010, pp. 9-25.
- Rossi-Maccanico, P.: “The Point on Selectivity in State Aid Review of Business Tax Measures”, in Pistone, P. (ed.), *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2009, pp. 223-233.
- Rubini, L.: *The Definition of Subsidy and State Aid: WTO and EC Law in Comparative Perspective*, OUP, Oxford, 2009.
- Somerville, P.: “Co-operative Identity”, *Journal of Co-operative Studies*, 40.1, 2007, pp. 5-17.
- Terejizo López, J. M.: “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, pp. 53-72.
- Tipke, K. & Lang, J.: *Steuerrecht*, 18ª ed., Colónia, Otto Schmidt, 2005.
- Vargas Vasserot, C. & Aguilar Rubio, M.: “Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado”, *Revesco*, n.º 83, 2004, pp. 115-140.
- Vargas Vasserot, C.: *La actividad cooperativizada y las relaciones de la cooperativa con sus socios y con terceros*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006.
- Vicent Chuliá, F.: “Mercado, principios cooperativos y reforma de la legislación cooperativa (estudio introductorio y de síntesis)”, *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 29, 1998, pp. 7-34.
- Weber-Grellet, H.: *Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*, Otto Schmidt, Colónia, 2001.
- Wildavsky, A. B.: *Culture and Social Theory*, Transaction Publishers, Jersey, 1998.