

Cauzele conexate C-78/08-C-80/08

Ministero dell'Economia e delle Finanze ?i al?ii

împotriva

Paint Graphos Soc. coop. arl ?i al?ii

(cereri de pronun?are a unor hot?râri preliminare formulate de Corte suprema di cassazione)

„Trimitere preliminar? – Admisibilitate – Ajutoare de stat – Avantaje fiscale acordate societ??ilor cooperative – Calificare drept ajutor de stat în sensul articolului 87 CE – Compatibilitate cu pia?a comun? – Condi?ii”

Sumarul hot?rârii

1. *Întreb?ri preliminare – Competen?a Cur?ii – Limite – Examinarea compatibilit??ii unui ajutor cu pia?a comun? – Excludere*

(art. 234 CE)

2. *Ajutoare acordate de state – No?iune – Avantaje fiscale acordate societ??ilor cooperative de produc?ie ?i de lucr?ri – Includere – Condi?ii*

[art. 87 alin. (1) CE]

1. De?i nu este de competen?a Cur?ii s? se pronun?e, în cadrul unei proceduri ini?iate în temeiul articolului 234 CE, cu privire la compatibilitatea unor norme de drept intern cu dreptul Uniunii ?i nici s? interpreteze actele cu putere de lege sau normele administrative na?ionale, Curtea este totu?i competent? s? furnizeze instan?ei de trimitere toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot permite acesteia s? aprecieze o asemenea compatibilitate în vederea solu?ion?rii cauzei cu care este sesizat?.

Mai exact, competen?a Comisiei de a aprecia compatibilitatea unui ajutor cu pia?a comun? nu se opune ca o instan?? na?ional? s? sesizeze Curtea cu titlu preliminar cu privire la interpretarea no?iunii de ajutor. Astfel, Curtea poate în special s? furnizeze instan?ei de trimitere elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care s? îi permit? acesteia s? stabileasc? dac? o m?sur? na?ional? poate fi calificat? ca ajutor de stat în sensul dreptului men?ionat.

(a se vedea punctele 34 ?i 35)

2. Scutiri fiscale acordate societ??ilor cooperative de produc?ie ?i de lucr?ri în temeiul unei reglement?ri na?ionale care prevede anumite avantaje fiscale nu constituie un ajutor de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE decât în m?sura în care sunt îndeplinite toate condi?iile de aplicare a acestei dispozi?ii, ?i anume, în primul rând, finan?area m?surii de c?tre stat sau prin intermediul resurselor de stat, în al doilea rând, selectivitatea unei asemenea m?suri, precum ?i, în al treilea rând, inciden?a acesteia asupra schimburilor comerciale dintre statele membre ?i denaturarea concuren?ei rezultat? din aceast? m?sur?. În spe??, va fi de competen?a instan?ei na?ionale s? aprecieze mai exact caracterul selectiv al scutirilor fiscale acordate societ??ilor cooperative de produc?ie ?i de lucr?ri, precum ?i eventuala lor justificare prin natura sau prin economia general? a sistemului fiscal na?ional din care fac parte, stabilind în special dac?

societățile cooperative în cauză se află în realitate într-o situație comparabilă cu aceea a altor operatori constituiți sub forma unor entități juridice cu scop lucrativ și, în caz afirmativ, dacă tratamentul fiscal mai favorabil rezervat societăților cooperative menționate este, pe de o parte, inerent principiilor esențiale ale sistemului de impozitare aplicabil în statul membru în cauză și, pe de altă parte, conform cu principiile coerenței și proporționalității.

(a se vedea punctele 43 și 82 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 septembrie 2011(*)

„Trimitere preliminară – Admisibilitate – Ajutoare de stat – Avantaje fiscale acordate societăților cooperative – Calificare drept ajutor de stat în sensul articolului 87 CE – Compatibilitate cu piața comună – Condiții”

În cauzele conexate C-78/08-C-80/08,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin deciziile din 29 noiembrie și din 20 decembrie 2007, primite de Curte la 25 februarie 2008, în procedurile

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

împotriva

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

Adige Carni Soc. coop. arl, în lichidare,

împotriva

Agenzia delle Entrate,

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

și

Ministero delle Finanze

împotriva

Michele Franchetto (C-80/08),

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul A. Tizzano, pre?edinte de camer?, domnii J.?J. Kasel (raportor), M. Ileši?, M. Safjan ?i doamna M. Berger, judec?tori,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna R. ?ere?, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 11 martie 2010,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Paint Graphos Soc. coop. arl ?i Adige Carni Soc. coop. arl, în lichidare, de F. Capelli, L. Salvini, L. Paolucci, A. Abate, P. Piva ?i L. Manzi, avvocati;
- pentru domnul Franchetto, de M. Bianca, avvocato;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia ?i ulterior de doamna G. Palmieri, în calitate de agen?i, asista?i de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de domnul G. de Bergues, precum ?i de doamnele A.?L. Vendrolini ?i B. Beaupère?Manokha, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de domnii R. Lyal, G. Conte ?i C. Urraca Caviedes, în calitate de agen?i;
- pentru Autoritatea AELS de Supraveghere, de domnul X. Lewis, în calitate de agent,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 8 iulie 2010,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererile de pronun?are a unor hot?râri preliminare privesc interpretarea articolului 87 CE ?i a principiului interzicerii abuzului de drept în materie fiscal?.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a trei litigii între Ministero dell'Economia e delle Finanze ?i Agenzia delle Entrate, pe de o parte, ?i Paint Graphos Soc. coop. arl (denumit? în continuare „Paint Graphos”), pe de alt? parte (C?78/08), între Adige Carni Soc. coop. arl, în lichidare (denumit? în continuare „Adige Carni”), pe de o parte, ?i Agenzia delle Entrate ?i Ministero dell'Economia e delle Finanze (C?79/08), pe de alt? parte, respectiv între Ministero delle Finanze, pe de o parte, ?i domnul Franchetto, pe de alt? parte (C?80/08), privind cereri prin care se urm?rea ob?inerea scutirii de diferite impozite de care beneficiaz? societ??ile cooperative de produc?ie ?i de lucr?ri în temeiul dreptului fiscal italian.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 La 10 decembrie 1998, Comisia Comunit??ilor Europene a publicat o Comunicare privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul m?surilor referitoare la impozitarea direct? a activit??ilor economice (JO C 384, p. 3, Edi?ie special?, 08/vol. 3, p. 151, denumit? în continuare

„Comunicarea privind impozitarea directă a activităților economice”), prin care intenționează să clarifice anumite aspecte în domeniul ajutoarelor de stat sub forma unor măsuri fiscale.

4 În urma adoptării Regulamentului (CE) nr. 1435/2003 al Consiliului din 22 iulie 2003 privind statutul societății cooperative europene (SCE) (JO L 207, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 259), în Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European, Comitetul Economic și Social European și Comitetul Regiunilor cu privire la promovarea societăților cooperative în Europa [COM(2004) 18 final, denumită în continuare „Comunicarea cu privire la promovarea societăților cooperative în Europa”], Comisia a evidențiat caracteristicile specifice ale societăților cooperative și a prezentat măsuri pentru promovarea dezvoltării acestei forme de societate în statele membre.

Reglementarea națională

5 Articolul 45 din Constituția italiană prevede:

„Republica recunoaște funcția socială a cooperatiei cu caracter de ajutor reciproc și fără scopuri de speculație privată. Legea promovează și favorizează dezvoltarea acesteia prin cele mai potrivite mijloace și îi asigură, prin controalele adecvate, caracterul și scopurile. Legea prevede protecția și dezvoltarea artizanatului.”

6 Decretul Președintelui Republicii nr. 601 din 29 septembrie 1973 de reglementare a avantajelor fiscale (supliment ordinar la GURI nr. 268 din 16 octombrie 1973, p. 3), în versiunea în vigoare la data producerii faptelor din acțiunile principale, respectiv în perioada 1984-1993 (denumit în continuare „DPR nr. 601/1973”), prevedea:

„Articolul 10 (Cooperative agricole și de pescuit la scară redusă)

1. Sunt scutite de impozitul pe profitul persoanelor juridice și de impozitul local pe venituri veniturile pe care societățile cooperative agricole și grupurile acestora le obțin din creșterea de animale hrănite cu alimente dintre care cel puțin un sfert provine de pe terenurile membrilor, precum și din manipularea, din prelucrarea și din vânzarea, în limitele stabilite la articolul 28 litera c) din Decretul [...] Președintelui Republicii [nr. 597] din 29 septembrie 1973, de produse agricole sau zootehnice și de animale aduse ca aport de membri în limitele posibilităților oferite de terenurile acestora.

2. În cazul în care activitățile desfășurate de cooperativă sau de membrii acesteia depășesc limitele prevăzute la alineatul precedent și la articolul 28 literele b) și c) din decretul menționat, scutirea se aplică la partea din venitul cooperativei sau al grupului care corespunde veniturii agricol aferent terenurilor membrilor.

3. Veniturile cooperativelor de pescuit la scară redusă și ale grupurilor acestora sunt scutite de impozitul pe profitul persoanelor juridice și de impozitul local pe venit. Sunt considerate cooperative de pescuit la scară redusă cele care practic pescuitul maritim în mod profesionist, utilizând exclusiv ambarcațiuni care se încadrează în categoriile 3 și 4 prevăzute la articolul 8 din Decretul Președintelui Republicii nr. 1639 din 2 octombrie 1968, sau pescuitul în apele interne.

Articolul 11 (Cooperative de producție și de lucru)

1. Veniturile cooperativelor de producție și de lucru și ale grupurilor acestora sunt scutite de impozitul pe profitul persoanelor juridice și de impozitul local pe venit atunci când cuantumul remunerațiilor efectiv plătite membrilor care aduc ca aport munca lor în mod continuu, inclusiv sumele vizate la ultimul alineat, nu este mai mic de 60 % din cuantumul global al tuturor celorlalte costuri, cu excepția celor referitoare la materiile prime și la bunuri. Atunci când cuantumul

remunera?iilor este mai mic de 60 %, îns? nu mai mic de 40 % din cuantumul global al celorlalte costuri, impozitul pe profitul persoanelor juridice ?i impozitul local pe venituri sunt reduse la jum?tate.

2. Pentru societ??ile cooperative de produc?ie, dispozi?iile alineatului precedent se aplic? cu condi?ia ca membrii s? îndeplineasc? toate cerin?ele prev?zute, pentru membrii cooperativelor de lucr?ri, la articolul 23 din Decretul legislativ [...] al ?efului provizoriu al statului [nr. 1577] din 14 decembrie 1947, cu modific?rile ulterioare.

3. Pentru calculul profitului societ??ilor cooperative de produc?ie ?i de lucr?ri ?i al grupurilor acestora, sumele pl?tite membrilor salaria?i pentru suplimentarea remunera?iei lor pot fi deduse în limita salariilor curente majorate cu 20 %.

Articolul 12 (Alte societ??i cooperative)

1. Pentru societ??ile cooperative ?i pentru alte structuri asociative ale acestora decât cele indicate la articolele 10 ?i 11, impozitul pe profitul persoanelor juridice ?i impozitul local pe venituri se reduc cu un sfert.

2. În ceea ce prive?te impozitul local pe venituri, societatea sau grupul are posibilitatea de a opta pentru aplicarea deducerilor prev?zute la articolul 7 alineatul 4 din Decretul Pre?edintelui Republicii nr. 599 din 29 septembrie 1973, în locul reducerii prev?zute la alineatul precedent. Aceast? op?iune va trebui s? fie exercitat? la data întocmirii declara?iei anuale, la care va trebui anexat?, sub sanc?iunea nulit??ii, lista membrilor viza?i de deduceri.

3. Pentru societ??ile cooperative de consum ?i pentru grupurile acestora, f?r? a aduce atingere dispozi?iilor alineatelor precedente, sunt deductibile din venit sumele împ?r?ite între membri sub forma restituirii unei p?r?i din pre?ul m?rfurilor cump?rate.

Articolul 13 (Finan?area membrilor)

1. Sunt scutite de impozitul local pe venituri dobânzile aferente altor sume decât partea din capitalul social pe care membrii persoane fizice o pun la dispozi?ia societ??ii cooperative ?i a grupurilor acesteia sau pe care acestea o re?in membrilor, cu condi?ia:

a) ca pl??ile ?i re?inerile s? se efectueze exclusiv pentru a permite realizarea obiectivului social ?i ca acestea s? nu dep??easc? suma de 40 de milioane de lire pentru fiecare membru. Acest plafon este ridicat la 80 de milioane de lire pentru cooperativele de conservare, de prelucrare, de transformare ?i de vânzare de produse agricole ?i pentru cooperativele de produc?ie ?i de lucr?ri;

b) ca dobânzile pl?tite pentru sumele în cauz? s? nu dep??easc? limita maxim? a dobânzilor acordate de?in?torilor de bonuri po?tale de economisire.

[...]

Articolul 14 (Condi?ii de aplicabilitate a avantajelor)

1. Avantajele fiscale prev?zute în prezentul titlu se aplic? societ??ilor cooperative ?i grupurilor acestora, care sunt reglementate de principiile de ajutor reciproc prev?zute de legile statului ?i care sunt înscrise în registrele prefectorale sau în fi?ierul general al cooperativei.

2. Cerin?ele care caracterizeaz? scopul de ajutor reciproc sunt considerate a fi îndeplinite atunci când condi?iile prev?zute la articolul 26 din Decretul legislativ al ?efului provizoriu al statului nr. 1577 din 14 decembrie 1947 [privind reglement?ri referitoare la coopera?ie (GURI nr. 17 din 22

ianuarie 1948)], cu modificările succesive (denumit în continuare «Decretul legislativ nr. 1577/1947»), sunt prevăzute în mod expres în statute, fără posibilitate de derogare, și atunci când aceste condiții au fost constatate efectiv pe parcursul perioadei fiscale și pe parcursul celor cinci ani care preced această perioadă sau, dacă este cazul, pe parcursul intervalului de timp care s-a scurs de la aprobarea statutelor, dacă este mai scurt de cinci ani.

3. Administrația fiscală, cu consultarea Ministerului Muncii sau a celorlalte organe de supraveghere, controlează condițiile de aplicabilitate a avantajelor fiscale.”

7 Articolul 26 din Decretul legislativ nr. 1577/1947 are următorul cuprins:

„În scopuri fiscale, se prezumă că cerințele care caracterizează scopul de ajutor reciproc sunt îndeplinite atunci când statutul cooperativei conține următoarele clauze:

a) interzicerea acordării de dividende peste nivelul dobânzii legale aferente capitalului efectiv vărsat;

b) interzicerea distribuirii rezervelor între membri pe parcursul existenței societății;

c) în cazul dizolvării societății, transmiterea întregului patrimoniu social, după deducerea exclusiv a capitalului vărsat și a dividendelor eventual scadente, în scopuri de utilitate publică în conformitate cu caracterul de ajutor reciproc.

[...]”

8 Articolul 12 din Legea nr. 904 din 16 decembrie 1977 privind modificări ale regimului impozitului pe profitul persoanelor juridice și ale regimului impozitării dividendelor și a majorărilor de capital, adaptarea capitalului minim al societăților comerciale și alte dispoziții în domeniul fiscal și în cel al dreptului societăților comerciale (GURI nr. 343 din 17 decembrie 1977) prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor titlului III din Decretul Președintelui Republicii nr. 601 din 29 septembrie 1973, astfel cum a fost modificat și completat ulterior, sumele destinate rezervelor indivizibile nu sunt luate în calcul la stabilirea venitului impozabil al societăților cooperative și al grupurilor acestora, cu condiția să fie exclusă posibilitatea de a fi distribuite asociaților sub orice formă, atât pe parcursul existenței societății sau a grupului, cât și la data dizolvării sale.”

Acțiunile principale

Cauza C-78/08

9 Ca urmare a controalelor efectuate de Guardia di Finanza, administrația fiscală din Matera a comunicat Paint Graphos, o societate cooperativă de drept italian, o decizie de impunere de rectificare, pentru anul 1993, a cuantumului venitului acesteia în vederea stabilirii impozitului pe profitul persoanelor juridice (denumit în continuare „IRPEG”) și a impozitului local pe venit (denumit în continuare „ILOR”). Prin aceeași decizie, administrația fiscală în cauză a refuzat societății respective dreptul la scutirile fiscale prevăzute de legislația italiană în favoarea societăților cooperative.

10 Paint Graphos a introdus o acțiune împotriva acestei decizii de impunere la Commissione tributaria provinciale di Matera, invocând dreptul său de a beneficia de scutirile fiscale menționate. Acțiunea a fost admisă de această instanță.

11 Administra?ia fiscal? a atacat hot?rârea în cauz? cu apel la Commissione tributaria regionale della Basilicata, care a confirmat hot?rârea pronun?at? în prim? instan??.

12 Ministero dell'Economia e delle Finanze ?i Agenzia delle Entrate au atacat cu recurs aceast? hot?râre, invocând în special înc?lcarea ?i aplicarea eronat? a articolelor 11 ?i 14 din DPR nr. 601/1973.

Cauza C?79/08

13 Prin decizia de impunere din 8 iunie 1999, administra?ia fiscal? din Rovigo a comunicat Adige Carni, o societate cooperativ? de drept italian, pierderea beneficiului avantajelor fiscale prev?zute la articolul 10 ?i urm?toarele din DPR nr. 601/1973, majorarea venitului impozabil al acesteia pentru anul 1993 ?i majorarea consecutiv? a IRPEG ?i a ILOR datorate de societatea în cauz?. Administra?ia fiscal? respectiv? invoca în special existen?a unor cheltuieli nedeductibile, în m?sura în care acestea nu erau documentate sau nu se refereau la exerci?iul financiar în cauz?. În temeiul unui proces?verbal al Guardia di Finanza, aceasta contesta de asemenea emiterea de c?tre societatea Italcarni Srl a unor facturi pentru opera?iuni inexistente, suma corespunz?toare fiind considerat? venit. Aceast? sum? nefiind contabilizat? ca venit de c?tre Adige Carni, administra?ia fiscal? a considerat c? aceasta fusese distribuit? membrilor cu înc?lcarea articolului 11 din DPR men?ionat.

14 Adige Carni a introdus o ac?iune la Commissione tributaria provinciale di Rovigo, care a anulat decizia de impunere în litigiu.

15 Administra?ia fiscal? a atacat hot?rârea în cauz? cu apel la Commissione tributaria regionale, care a confirmat decizia de impunere ?i pierderea scutirilor fiscale de care beneficiase Adige Carni.

16 Aceasta din urm? a atacat ultima hot?râre cu recurs, invocând în special lipsa motiv?rii sau motivarea insuficient? a deciziei de revocare a scutirilor fiscale în cauz?.

Cauza C?80/08

17 Administra?ia fiscal? din Monfalcone a rectificat declara?iile de venit efectuate de domnul Franchetto, resortisant italian, pentru anii 1984-1988 pentru motivul c?, în calitate de membru al societ??ii cooperative de drept italian Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico rl (denumit? în continuare „Cooperativa Maricoltori”), care are ca obiect cre?terea ?i vânzarea de molu?te, acesta intervenise în mod autonom pe pia??, la fel ca al?i membri, în timp ce societatea, în numele c?reia erau emise facturile de cump?rare ?i de vânzare, percepea la fiecare vânzare un comision pentru fiecare serviciu prestat ?i distribuia membrilor majorarea pre?ului, în loc s? o aloce rezervelor prev?zute în acest sens.

18 În ceea ce prive?te Cooperativa Maricoltori, scutirile de la plata IRPEG acordate pentru anii 1984 ?i 1985 au fost contestate, iar sumele corespunz?toare au fost recuperate de administra?ia fiscal? din Monfalcone. Referitor la ac?iunea introdus? de societatea în cauz? cu privire la anul de impunere 1985, aceasta a fost respins? de Commissione tributaria di primo grado di Trieste, întrucât anul fiscal 1984 a f?cut obiectul unei amnistii fiscale.

19 Domnul Franchetto a atacat decizia de impunere care îl privea la Commissione tributaria di primo grado di Trieste, susținând că nu putea fi contestat faptul că erau îndeplinite condițiile necesare pentru a se recunoaște societății menționate calitatea de cooperativă, în măsura în care avizul Ministerului Muncii, prevăzut la articolul 14 din DPR nr. 601/1973, nu fusese primit.

20 Commissione tributaria di primo grado di Trieste a admis acțiunea domnului Franchetto.

21 În schimb, a doua instanță a admis apelul administrației fiscale din Monfalcone, Commissione tributaria di secondo grado di Trieste considerând că obiectivele urmărite de Cooperativa Maricoltori nu erau obiective de ajutor reciproc, ci obiective „de consorțiu”.

22 Sesizat de domnul Franchetto, care susținea că poziția era aceea a unui membru angajat de o cooperativă declarat că atare în statutul acesteia, Commissione tributaria centrale di Roma, fără a examina pe fond argumentele invocate de reclamant, a apreciat că beneficiul scutirilor fiscale nu putea fi refuzat societății cooperative menționate fără să se fi obținut în prealabil avizul obligatoriu al Ministerului Muncii.

23 Ministero delle Finanze solicită în recurs anularea hotărârii instanței menționate, prevalându-se în special de încălcarea articolului 14 din DPR nr. 601/1973, pentru motivul că decizia de impunere îl viza pe membrul societății cooperative, iar nu societatea ca atare, și că, prin urmare, nu era necesar să se obțină avizul Ministerului Muncii.

24 Prin Ordonanța președintelui Curții din 31 martie 2008, cauzele C-78/08-C-80/08 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Întrebările preliminare

25 După ce a arătat că litigiile cu care este sesizat au ca obiect dreptul la scutiri totale sau parțiale de diferite impozite de care beneficiază, potrivit legislației italiene, numai societățile cooperative, ca urmare a obiectivului specific urmărit de acestea, recunoscut la articolul 45 din Constituția italiană, care valorizează funcția socială și caracterul esențial de ajutor reciproc al acestui tip de societăți, Corte suprema di cassazione consideră că, în vederea verificării conformității acestor avantaje cu dreptul Uniunii, trebuie să se stabilească în prealabil dacă și, eventual, în ce condiții faptul că societățile cooperative în cauză realizează astfel economii de impozit, adesea semnificative, constituie un ajutor incompatibil cu piața comună în sensul articolului 87 alineatul (1) CE. Astfel, o asemenea incompatibilitate ar determina, ca urmare a efectului direct al articolului 88 alineatul (3) CE, obligația autorităților naționale, inclusiv jurisdicționale, de a nu aplica DPR nr. 601/1973.

26 În mod similar, dacă faptul că societățile în cauză au ales forma societății cooperative constituia un abuz de drept susceptibil să denatureze regulile pieței, libera concurență și principiul egalității de tratament, consecința ar fi, în speță, inopozabilitatea formei juridice a societății cooperative administrației fiscale, care ar putea astfel să impoziteze aceste societăți în temeiul regimului fiscal ordinar aplicabil societăților cu scop lucrativ. Potrivit Corte suprema di cassazione, trebuie să se analizeze justificarea și proporționalitatea avantajelor în cauză, ținând seama nu doar de dimensiunea și de cota de piață a anumitor societăți cooperative, ci și de carențele sistemului de supraveghere astfel cum este prevăzut de dreptul național.

27 În această privință, instanța de trimitere arată că numai intervenția poliziei tributaria (polizia fiscală) a permis să se constate că societățile cooperative în cauză în acțiunile principale nu urmăreau un scop de ajutor reciproc, contrar susținerilor acestora și prevederilor cuprinse în

statutele lor, în timp ce organele de control însușinate s-a asigura respectarea condițiilor referitoare la scopul de ajutor reciproc impuse de legislația italiană nu au fost în măsură să descopere această anomalie. Or, astfel de curenți ale sistemului de supraveghere ar fi de natură să faciliteze abuzurile în cazul aplicării criteriilor care permit societăților cooperative să beneficieze de un regim de impozitare mai favorabil.

28 În aceste condiții, Corte suprema di cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare, formulate în termeni identici în cele trei cauze C-78/08-C-80/08:

„[1] [A]vantajele fiscale acordate societăților cooperative în temeiul articolelor 10, 11, 12, 13 și 14 din DPR [nr. 601/1973] sunt compatibile cu normele privind concurența și în special pot fi calificate ca ajutoare de stat în sensul articolului 87 din Tratatul CE, mai ales în prezența unui sistem inadecvat de supraveghere și de combatere a abuzurilor, prevăzut de [Decretul legislativ nr. 1577/1947]?

[2] [În special, în ceea ce privește problema calificării ca ajutoare de stat a avantajelor fiscale în litigiu, astfel de măsuri pot fi considerate proporționale în raport cu obiectivele întreprinderii cooperative? Evaluarea proporționalității poate avea ca obiect, în afară de fiecare măsură în mod individual, și avantajul conferit prin aceste măsuri privite în ansamblul lor, cu consecința denaturării concurenței?

[3] Pentru a răspunde la întrebările anterioare, ținând seama de faptul că sistemul de supraveghere a fost ulterior slăbit în mod profund prin reforma în materia societăților, în special în ceea ce privește societățile cooperative cu caracter preponderent, dar nu integral, de ajutor reciproc, potrivit Legii nr. 311 din 2004.

[4] [F]când abstracție de posibilitatea de a califica avantajele fiscale în discuție ca ajutor de stat, utilizarea formei juridice de societate cooperativă, chiar și în afara cazurilor de fraudă sau de simulație, poate fi considerat abuz de drept, în cazul în care recurgerea la o astfel de formă are ca scop exclusiv sau principal realizarea unei economii de impozit?”

Cu privire la admisibilitatea cererilor de pronunțare a unor hotărâri preliminare

29 Paint Graphos, Adige Carni și guvernele care au prezentat observații Curții, cu excepția guvernului francez, precum și Comisia exprimă îndoieli cu privire la admisibilitatea prezentelor cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare sau cel puțin a uneia sau a alteia dintre întrebările adresate. Prin urmare, acestea au adoptat o poziție cu privire la fond numai cu titlu subsidiar.

30 În această privință, trebuie amintit de la început că, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, revine numai instanței naționale sesizate cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată competența să aprecieze, în raport cu particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, întrucât întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 10 iunie 2010, Bruno și alții, C-395/08 și C-396/08, Rep., p. I-5119, punctul 18 și jurisprudența citată).

31 Potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o

prezum?ie de pertinen??. Refuzul Cur?ii de a se pronun?a asupra unei cereri de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulate de o instan?? na?ional? este posibil numai dac? este evident c? interpretarea solicitat? a dreptului Uniunii nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul ac?iunii principale, atunci când problema este de natur? ipotetic? ori Curtea nu dispune de elementele de fapt ?i de drept necesare pentru a r?spunde în mod util la întreb?rile care i?au fost adresate (Hot?rârea din 7 iunie 2007, van der Weerd ?i al?ii, C?222/05-C?225/05, Rep., p. I?4233, punctul 22, Hot?rârea din 22 iunie 2010, Melki ?i Abdeli, C?188/10 ?i C?189/10, Rep., p. I?5667, punctul 27, precum ?i Hot?rârea Bruno ?i al?ii, citat? anterior, punctul 19).

32 Astfel, numai în circumstan?e excep?ionale Curtea are obliga?ia s? analizeze condi?iile în care este sesizat? de instan?a na?ional? în scopul de a??i verifica propria competen?? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 martie 2001, PreussenElektra, C?379/98, Rec., p. I?2099, punctul 39). Într?adev?r, spiritul de colaborare care trebuie s? stea la baza procedurii trimiterii preliminare presupune ca, în ceea ce o prive?te, instan?a na?ional? s? aib? în vedere func?ia conferit? Cur?ii de a contribui la administrarea justi?iei în statele membre, ?i nu de a formula opinii consultative asupra unor probleme generale sau ipotetice (Hot?rârea din 12 iunie 2003, Schmidberger, C?112/00, Rec., p. I?5659, punctul 32 ?i jurispruden?a citat?).

33 În ceea ce prive?te prezentele trimiteri preliminare, instan?a na?ional? solicit?, prin intermediul primelor dou? întreb?ri, s? se stabileasc? dac? avantajele fiscale pe care dreptul intern în cauz? le acord? unor societ??i cooperative sunt compatibile cu dreptul Uniunii ?i, mai exact, dac? avantajele men?ionate pot fi calificate ca „ajutoare de stat” în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.

34 Or, potrivit unei jurispruden?e constante, de?i nu este de competen?a Cur?ii s? se pronun?e, în cadrul unei proceduri ini?iate în temeiul articolului 267 TFUE, cu privire la compatibilitatea unor norme de drept intern cu dreptul Uniunii ?i nici s? interpreteze actele cu putere de lege sau normele administrative na?ionale, Curtea este totu?i competent? s? furnizeze instan?ei de trimitere toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot permite acesteia s? aprecieze o asemenea compatibilitate în vederea solu?ion?rii cauzei cu care este sesizat? (a se vedea în special Hot?rârea din 15 decembrie 1993, Hünermund ?i al?ii, C?292/92, Rec., p. I?6787, punctul 8, precum ?i Hot?rârea din 27 noiembrie 2001, Lombardini ?i Mantovani, C?285/99 ?i C?286/99, Rec., p. I?9233, punctul 27).

35 Mai exact, s?a statuat deja c?, în ceea ce prive?te competen?a Comisiei de a aprecia compatibilitatea unui ajutor cu pia?a comun?, aceasta nu se opune ca o instan?? na?ional? s? sesizeze Curtea cu titlu preliminar cu privire la interpretarea no?iunii de ajutor (Hot?rârea din 29 iunie 1999, DM Transport, C?256/97, Rec., p. I?3913, punctul 15). Astfel, Curtea poate în special s? furnizeze instan?ei de trimitere elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care s? îi permit? acesteia s? stabileasc? dac? o m?sur? na?ional? poate fi calificat? ca ajutor de stat în sensul dreptului men?ionat (a se vedea Hot?rârea din 10 iunie 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C?140/09, Rep., p. I?5243, punctul 24 ?i jurispruden?a citat?).

36 În consecin??, împrejurarea c? primele dou? întreb?ri sunt formulate astfel încât se refer? la compatibilitatea DPR nr. 601/1973 cu dispozi?iile relevante ale dreptului Uniunii nu este de natur? s? determine inadmisibilitatea acestora.

37 Aceea?i concluzie se aplic? ?i împrejur?rii c? prima dintre aceste dou? întreb?ri face de asemenea referire la articolele 10 ?i 12 din DPR nr. 601/1973, care au ca obiect alte societ??i cooperative decât cele de produc?ie ?i de lucr?ri, de?i Corte suprema di cassazione a calificat societ??ile cooperative în cauz? în ac?iunile principale drept „cooperative de produc?ie ?i de lucr?ri” în sensul articolului 11 din acela?i decret. Astfel, primele dou? întreb?ri adresate trebuie s? fie considerate admisibile în m?sura în care vizeaz? situa?ia acestui ultim tip de societ??i

cooperative, astfel cum se prezintă aceasta în lumina articolului 11 din decretul respectiv coroborat, dacă este cazul, cu articolele 13 și 14 din acesta.

38 Având în vedere cele de mai sus, primele două întrebări, care trebuie examinate împreună, trebuie să fie, prin urmare, înțelese în sensul că, prin intermediul lor, se solicită să se stabilească în esență dacă și, dacă este cazul, în ce măsură avantajele fiscale de care beneficiază societățile cooperative de producție și de lucru precum cele în cauză în acțiunile principale în temeiul unei reglementări naționale de tipul celei prevăzute la articolul 11 din DPR nr. 601/1973 pot fi calificate ca „ajutoare de stat” în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.

39 În ceea ce privește a treia întrebare, trebuie să se constate că, în cadrul acesteia, Corte suprema di cassazione face referire la modificări legislative intervenite după data producerii faptelor din acțiunile principale. De asemenea, referirea la Legea nr. 311 din 2004 din întrebarea menționată este lipsită de relevanță pentru soluționarea acțiunilor cu care este sesizat instanța de trimitere. În consecință, a treia întrebare este inadmisibilă.

40 În ceea ce privește a patra întrebare adresată de instanța de trimitere, referitoare la eventualul abuz de drept săvârșit de societățile în cauză în acțiunile principale, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept al Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 68, precum și Hotărârea din 20 septembrie 2007, Tum și Dari, C-16/05, Rep., p. I-7415, punctul 64).

41 Cu toate acestea, este cert că avantajele acordate în temeiul DPR nr. 601/1973 societăților cooperative în cauză în acțiunile principale au fost instituite exclusiv de dreptul intern italian, iar nu de dreptul Uniunii. Prin urmare, este exclus ca, în speță, să se aducă atingere principiului interzicerii abuzului de drept în temeiul dreptului Uniunii.

42 Prin urmare, întrucât a patra întrebare nu se referă la interpretarea dreptului Uniunii, Curtea nu este competentă să se pronunțe.

Cu privire la întrebările preliminare

43 Pentru a răspunde la primele două întrebări preliminare, astfel cum au fost reformulate la punctul 38 din prezenta hotărâre, este necesar să se furnizeze instanței de trimitere elementele necesare pentru interpretarea condițiilor pe care articolul 87 alineatul (1) CE le impune pentru calificarea unei măsuri naționale ca ajutor de stat, și anume, în primul rând, finanțarea acestei măsuri de către stat sau prin intermediul resurselor de stat, în al doilea rând, selectivitatea unei astfel de măsuri, precum și, în al treilea rând, incidența acesteia asupra schimburilor comerciale dintre statele membre și denaturarea concurenței care rezultă din această măsură. Prin urmare, aceste trei condiții trebuie examinate în mod succesiv.

Cu privire la condiția finanțării măsuri de către stat sau prin intermediul resurselor de stat

44 Articolul 87 alineatul (1) CE se referă la „ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă”.

45 Potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de ajutor este mai generală decât cea de subvenție, pentru că include nu numai prestații pozitive, precum subvențiile propriu-zise, ci și intervenții care, sub diverse forme, reduc sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice (a se vedea în special Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec., p. I-8365, punctul 38,

Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia, C-501/00, Rec., p. I-6717, punctul 90 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Cassa di Risparmio di Firenze și alții, C-222/04, Rec., p. I-289, punctul 131).

46 Din acest fapt rezultă că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi o scutire fiscală care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiarii acesteia într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a celorlalți contribuabili constituie un „ajutor de stat” în sensul articolului 87 alineatul (1) CE. În același fel, poate constitui un ajutor de stat o măsură prin care se acordă anumitor întreprinderi o reducere de impozit sau o amânare la plata impozitului datorat în mod normal (Hotărârea Cassa di Risparmio di Firenze și alții, citată anterior, punctul 132).

47 Prin urmare, trebuie să se constate că o măsură națională precum cea în cauză în acțiunile principale este legată de o finanțare de stat.

Cu privire la condiția selectivității măsurii în litigiu

48 Articolul 87 alineatul (1) CE interzice ajutoarele care „favoriz[ează] anumit[e] întreprinderi sau [...] producer[ea] anumitor bunuri”, mai exact ajutoarele selective.

49 Calificarea unei măsuri fiscale naționale ca fiind „selectivă” presupune, într-o primă etapă, identificarea și examinarea prealabilă a regimului fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză. În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal” trebuie, într-o a doua etapă, să se aprecieze și să se stabilească eventualul caracter selectiv al avantajului conferit prin măsura fiscală în cauză, demonstrând că aceasta derogă de la sistemul comun respectiv, în măsura în care introduce diferențieri între operatorii care se găsesc, în privința obiectivului atribuit sistemului fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, Rec., p. I-7115, punctul 56).

50 În această privință, din elementele de care dispune Curtea reiese, pe de o parte, că, pentru calcularea impozitului pe venitul societăților, baza de impozitare a societăților cooperative de producție și de lucrări în cauză se stabilește în același fel ca aceea a celorlalte tipuri de societăți, și anume în funcție de quantumul beneficiului net rezultat din desfășurarea activității întreprinderii la sfârșitul anului fiscal. Prin urmare, trebuie să se considere că impozitul pe profit constituie regimul juridic de referință în scopul aprecierii eventualului caracter selectiv al măsurii în cauză.

51 Pe de altă parte, trebuie arătat că, prin derogare de la norma general aplicabilă persoanelor juridice, venitul impozabil al societăților cooperative de producție și de lucrări în cauză este scutit de impozitul pe profit. Prin urmare, aceste societăți cooperative beneficiază de un avantaj fiscal de care societățile cu scop lucrativ nu pot beneficia.

52 Din articolul 11 din DPR nr. 601/1973 reiese că un avantaj precum cel în cauză în acțiunile principale nu se aplică tuturor operatorilor economici, ci se acordă în funcție de forma juridică a întreprinderii, societate cooperativă sau nu (a se vedea în acest sens Hotărârea Cassa di Risparmio di Firenze și alții, citată anterior, punctul 136).

53 Mai trebuie precizat că un ajutor poate fi selectiv în sensul articolului 87 alineatul (1) CE chiar și atunci când privește un întreg sector economic (a se vedea în special Hotărârea din 17 iunie 1999, Belgia/Comisia, C-75/97, Rec., p. I-3671, punctul 33).

54 Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă scutiri fiscale precum cele în cauză în acțiunile principale sunt de natură să favorizeze anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri față

de alte întreprinderi care se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de regimul impozitului pe profitul societăților, respectiv impozitarea beneficiilor societăților.

55 În această privință, trebuie arătat că societățile cooperative, formă sub care sunt constituite entitățile juridice în cauză în acțiunile principale, sunt guvernate de principii de funcționare speciale, care le disting în mod clar de ceilalți operatori economici. Atât legiuitorul Uniunii, prin adoptarea Regulamentului nr. 1435/2003, cât și Comisia, în Comunicarea cu privire la promovarea societăților cooperative în Europa, au pus în evidență aceste caracteristici specifice.

56 Acestea se materializează în esență, astfel cum se precizează în special în considerentul (8) al regulamentului menționat, prin intermediul principiului preeminenței persoanei, care se concretizează prin dispoziții specifice privind condițiile de aderare, de retragere și de excludere a membrilor. În plus, în considerentul (10) al aceluiași regulament se precizează că, în caz de lichidare, activul net și rezervele ar trebui distribuite unei alte entități cooperative cu scopuri sau obiective de interes general similare.

57 În ceea ce privește administrarea societăților cooperative, trebuie arătat că acestea nu sunt administrate în beneficiul unor investitori externi. Potrivit considerentelor (8) și (10) ale Regulamentului nr. 1435/2003, precum și potrivit punctului 1.1 din Comunicarea cu privire la promovarea societăților cooperative în Europa, controlul societății este asumat în cote egale de către membrii acesteia, reflectând astfel regula „un om, un vot”. Prin urmare, rezervele și activele sunt deținute în comun, sunt indivizibile și trebuie să fie consacrate intereselor comune ale membrilor.

58 În ceea ce privește funcționarea societăților cooperative, trebuie arătat că, având în vedere preeminența persoanei, acestea au ca finalitate, astfel cum se precizează în special în considerentul (10) al Regulamentului nr. 1435/2003 și la punctul 1.1 din Comunicarea cu privire la promovarea societăților cooperative în Europa, avantajul reciproc al membrilor acestora, care sunt în același timp utilizatori, clienți sau furnizori, astfel încât fiecare dintre ei beneficiază de activitățile cooperativei în funcție de participarea sa în cadrul acesteia, precum și de tranzacțiile sale cu societatea respectivă.

59 Pe de altă parte, după cum se precizează la punctul 2.2.3 din aceeași comunicare, societățile cooperative nu au acces sau au acces limitat la piețele de capitaluri, astfel încât dezvoltarea acestora depinde de fondurile proprii sau de credite. Această situație se datorează faptului că pârțile sociale ale societăților cooperative nu sunt cotate la bursă și că, prin urmare, acestea nu sunt negociabile. În plus, după cum se evidențiază și în considerentul (10) al Regulamentului nr. 1435/2003, remunerația din capitalul împrumutat și din participații este limitată, ceea ce face investiția într-o societate cooperativă mai puțin avantajoasă.

60 În consecință, marja de profit a acestui tip special de societate este net inferioară celei a societăților de capitaluri, care se pot adapta mai bine exigențelor pieței.

61 Prin urmare, având în vedere caracteristicile particulare proprii societăților cooperative, trebuie să se constate că societățile cooperative de producție și de lucru precum cele în cauză în acțiunile principale nu pot fi, în principiu, considerate ca fiind într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu aceea a societăților comerciale, cu toate că acestea acționează în interesul economic al membrilor lor și întrețin o relație care nu este strict comercială, ci personală specială cu aceștia din urmă, în care membrii sunt implicați în mod activ și au dreptul la o repartizare echitabilă a rezultatelor economice.

62 Astfel, societățile cooperative de producție și de lucru care prezintă alte caracteristici

decât cele inerente acestui tip de societate nu ar urmări în realitate un scop de ajutor reciproc și, prin urmare, ar trebui să fie diferite de modelul descris în Comunicarea Comisiei cu privire la promovarea societăților cooperative în Europa.

63 În ultimă instanță, revine instanței de trimitere obligația de a verifica, în lumina ansamblului împrejurărilor care caracterizează litigiile cu privire la care aceasta este chemată să se pronunțe, dacă, în funcție de criteriile prezentate la punctele 55-62 din prezenta hotărâre, societățile cooperative de producție și de lucru în cauză în acțiunile principale se află în realitate într-o situație comparabilă cu aceea a societăților cu scop lucrativ supuse impozitului pe profitul societăților.

64 În ipoteza în care instanța națională ar ajunge la concluzia că, în litigiile cu care este sesizată, condiția prezentată la punctul precedent este efectiv îndeplinită, ar mai fi necesar să se stabilească, potrivit jurisprudenței Curții, dacă scutiri fiscale precum cele în cauză în acțiunile principale se justifică prin natura sau prin economia generală a sistemului fiscal din care fac parte (a se vedea în acest sens Hotărârea *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, citată anterior, punctul 42).

65 Astfel, o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului său fiscal (a se vedea Hotărârea *Portugalia/Comisia*, citată anterior, punctul 81).

66 În acest context, este necesar să se furnizeze instanței de trimitere precizările care urmează pentru a-i permite să se pronunțe în mod util în litigiile cu care este sesizată.

67 Mai întâi, trebuie amintit că, în mod repetat, Curtea a decis că finalitatea urmărită de intervențiile statului nu este suficientă pentru a le sustrage de la bun început de la calificarea drept „ajutoare” în sensul articolului 87 CE (a se vedea în special Hotărârea din 22 decembrie 2008, *British Aggregates/Comisia*, C-487/06 P, Rep., p. I-10505, punctul 84 și jurisprudența citată).

68 Într-adevăr, articolul 87 alineatul (1) CE nu distinge în funcție de cauzele sau de obiectivele intervențiilor statului, ci definește aceste intervenții în funcție de efectele lor (Hotărârea *British Aggregates/Comisia*, citată anterior, punctul 85 și jurisprudența citată).

69 Trebuie de asemenea amintit că o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica în cazul în care această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului fiscal menționat. În această privință, trebuie stabilită o distincție între, pe de o parte, obiectivele atribuite unui regim fiscal special și care îi sunt exterioare și, pe de altă parte, mecanismele inerente sistemului fiscal însuși care sunt necesare pentru realizarea unor asemenea obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea *Portugalia/Comisia*, citată anterior, punctul 81).

70 În consecință, scutirile fiscale care ar rezulta dintr-un obiectiv străin sistemului de impozitare din care fac parte nu pot fi sustrate condițiilor care decurg din articolul 87 alineatul (1) CE.

71 În continuare, după cum reiese de la punctul 25 din Comunicarea privind impozitarea directă a activităților economice, Comisia consideră că natura sau economia generală a sistemului fiscal național poate fi invocată în mod valabil pentru a justifica faptul că societățile cooperative care distribuie membrilor întreg profitul lor nu sunt impozitate la nivel de cooperativă, întrucât impozitul este colectat la nivelul membrilor.

72 În sfârșit, după cum a susținut în observațiile sale scrise, Comisia consideră de asemenea că o măsură națională nu poate fi justificată în mod valabil prin natura sau prin economia generală a sistemului fiscal în cauză, din moment ce aceasta permite scutirea de impozit pe profitul provenit din schimburi comerciale cu terți care nu sunt membri ai cooperativei sau deducerea sumelor plătite acestora din urmă cu titlu de remunerații.

73 În plus, trebuie să se asigure respectarea cerinței coerenței unui avantaj dat nu doar cu caracteristicile inerente sistemului fiscal în cauză, ci și în ceea ce privește punerea în aplicare a acestui sistem.

74 Prin urmare, este de competența statului membru în cauză să prevadă și să aplice proceduri de control și de supraveghere adecvate pentru a garanta coerența măsurilor fiscale specifice instituite în favoarea societăților cooperative cu logica și cu economia generală a sistemului fiscal și pentru a evita ca entitățile economice să aleagă această formă juridică specială exclusiv cu scopul de a beneficia de avantajele în materie de impozite prevăzute pentru acest tip de societăți. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă această condiție este îndeplinită în cauzele principale.

75 În orice caz, pentru ca scutiri fiscale precum cele în cauză în acțiunile principale să poată fi justificate prin natura sau prin economia generală a sistemului fiscal al statului membru în cauză, ar mai fi necesar să se asigure ca acestea să fie conforme cu principiul proporționalității și să nu depășească limitele a ceea ce este necesar, în sensul că obiectivul legitim urmărit nu ar putea fi atins prin măsuri de amploare mai mică.

76 În lumina tuturor acestor elemente de interpretare a dreptului Uniunii, astfel cum au fost prezentate de Curte la punctele 64-75 din prezenta hotărâre, va fi de competența instanței de trimitere să aprecieze dacă avantajele fiscale prevăzute în favoarea societăților cooperative de producție și de lucrări în cauză în acțiunile principale sunt justificate din perspectiva naturii și a economiei generale a sistemului fiscal în cauză.

Cu privire la condițiile referitoare la incidența asupra schimburilor comerciale dintre statele membre și la denaturarea concurenței

77 Articolul 87 alineatul (1) CE interzice ajutoarele care afectează schimburile comerciale dintre statele membre și denaturează sau amenință să denatureze concurența.

78 În vederea calificării unei măsuri naționale ca ajutor de stat, nu este necesar să se stabilească un efect real al ajutorului în cauză asupra schimburilor comerciale dintre statele membre și o denaturare efectivă a concurenței, ci doar să se examineze dacă acest ajutor este susceptibil să afecteze aceste schimburi și să denatureze concurența (Hotărârea din 29 aprilie 2004, Italia/Comisia, C-372/97, Rec., p. I-3679, punctul 44, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Rec., p. I-11137, punctul 54, precum și Hotărârea Cassa di Risparmio di Firenze și alții, citată anterior, punctul 140).

79 În special, atunci când un ajutor acordat de un stat membru consolidează poziția unei întreprinderi în raport cu aceea a altor întreprinderi concurente în cadrul schimburilor comerciale

intracomunitare, acestea din urmă trebuie considerate ca fiind influențate de ajutor (a se vedea în special Hotărârea Unicredito Italiano, citată anterior, punctul 56 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Cassa di Risparmio di Firenze și alții, citată anterior, punctul 141).

80 În această privință, nu este necesar ca întreprinderea beneficiară să participe ea însăși la schimburile comerciale intracomunitare. Astfel, atunci când un stat membru acordă un ajutor unei întreprinderi, activitatea internă poate fi menținută sau intensificată, cu consecința că avantajele întreprinderilor stabilite în alte state membre de a intra pe piața acestui stat membru sunt astfel diminuate. În plus, o consolidare a unei întreprinderi care până în acel moment nu participa la schimburi comerciale intracomunitare o poate plasa într-o situație care să îi permită intrarea pe piața unui alt stat membru (Hotărârea Unicredito Italiano, citată anterior, punctul 58, precum și Hotărârea Cassa di Risparmio di Firenze și alții, citată anterior, punctul 143).

81 Prin urmare, trebuie să se constate că un avantaj fiscal precum cel în cauză în acțiunile principale este susceptibil să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre și să denatureze concurența în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.

82 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate, astfel cum au fost reformulate la punctul 38 din prezenta hotărâre, că scutiri fiscale precum cele în cauză în acțiunile principale, acordate societăților cooperative de producție și de lucru în temeiul unei reglementări naționale de tipul celei prevăzute la articolul 11 din DPR nr. 601/1973, nu constituie un „ajutor de stat” în sensul articolului 87 alineatul (1) CE decât în măsura în care toate condițiile de aplicare a acestei dispoziții sunt îndeplinite. În ceea ce privește o situație precum cea care a condus la litigiile cu care este sesizată instanța de trimitere, va fi de competența acesteia să aprecieze mai exact caracterul selectiv al scutirilor fiscale în cauză, precum și eventuala justificare a acestora prin natura sau prin economia generală a sistemului fiscal național din care fac parte, stabilind în special dacă societățile cooperative în cauză în acțiunile principale se află în realitate într-o situație comparabilă cu aceea a altor operatori constituiți sub forma unor entități juridice cu scop lucrativ și, în caz afirmativ, dacă tratamentul fiscal mai favorabil rezervat societăților cooperative menționate este, pe de o parte, inerent principiilor esențiale ale sistemului de impozitare aplicabil în statul membru în cauză și, pe de altă parte, conform cu principiile coerenței și proporționalității.

Cu privire la cheltuielile de judecată

83 Întrucât, în privința părților din acțiunile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Scutiri fiscale precum cele în cauză în acțiunile principale, acordate societăților cooperative de producție și de lucru în temeiul unei reglementări naționale de tipul celei prevăzute la articolul 11 din Decretul Președintelui Republicii nr. 601 din 29 septembrie 1973 de reglementare a avantajelor fiscale, în versiunea în vigoare în perioada 1984-1993, nu constituie un „ajutor de stat” în sensul articolului 87 alineatul (1) CE decât în măsura în care toate condițiile de aplicare a acestei dispoziții sunt îndeplinite. În ceea ce privește o situație precum cea care a condus la litigiile cu care este sesizată instanța de trimitere, va fi de competența acesteia să aprecieze mai exact caracterul selectiv al scutirilor fiscale în cauză, precum și eventuala justificare a acestora prin natura sau prin economia generală a sistemului fiscal național din care fac parte, stabilind în special dacă societățile cooperative în cauză în acțiunile principale se află în realitate într-o situație comparabilă cu aceea a altor operatori constituiți sub forma unor entități juridice cu scop lucrativ și, în caz afirmativ, dacă tratamentul fiscal mai favorabil rezervat societăților cooperative

menționate este, pe de o parte, inerent principiilor esențiale ale sistemului de impozitare aplicabil în statul membru în cauză și, pe de altă parte, conform cu principiile coerenței și proporționalității.

Semnături

** Limba de procedură: italiana.